

138
285.



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA
Y ADMINISTRACION**

**AUDITORIA GUBERNAMENTAL
ALCANCE NORMATIVO Y POSITIVO**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA**

PRESENTA:

ALEJANDRO LEON ZARAGOZA

ASESOR DEL SEMINARIO:

L.C. ADRIANA PADILLA MORALES



MEXICO, D.F.

267014

1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

IT'S NOT THE STRENGTH BUT THE LENGTH OF GREAT FEELINGS
WHAT MAKES MEN SUPERIOR. WHAT IS DONE FOR LOVE, IS
ALWAYS DONE BEYOND GOOD AND EVIL.

F.N.

DEDICATORIAS

A MIS PADRES:

EVELIO LEÓN MARTÍNEZ Y LEONOR ZARAGOZA CONTRERAS,
POR TODO EL CARÍÑO, APOYO Y COMPRENSIÓN QUE HE RECIBIDO
SIEMPRE.

A MIS HERMANOS GABRIEL, GRACIELA Y DIEGO.

GRACIAS:

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

A LA FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN.

A MI ASESOR, LA L.C. ADRIANA PADILLA MORALES POR SU
VALIOSA ORIENTACIÓN Y POR TODAS LAS FACILIDADES QUE ME
BRINDÓ DURANTE EL DESARROLLO DE ESTE TRABAJO, ASÍ COMO
A TODOS LOS PROFESORES POR COMPARTIR SUS
CONOCIMIENTOS.

A ROBERTO CAMARILLO, ALEJANDRO DURÁN, GUADALUPE
CASTAÑEDA, GERARDO JIMÉNEZ, ANTONIO ORTIZ, LAURA
TERESA VARGAS, JUDITH RAMÍREZ Y A TODOS LOS
COMPAÑEROS QUE DE DIVERSAS MANERAS ME APOYARON EN LA
REALIZACIÓN DE ESTA TESIS.

INDICE

Presentación	1
CAPITULO I. CONCEPTOS GENERALES	
<hr/>	
1. SINTESIS HISTORICA	3
2. ADMINISTRACION	6
2.1 Funciones de la administración	6
2.2 El proceso administrativo	7
2.2.1 Planeación	7
2.2.2 Organización	7
2.2.3 Dirección	7
2.2.4 Control	8
3. EL PROCESO BASICO DE CONTROL	8
3.1 El establecimiento de estándares	8
3.2. Medición del desempeño	8
3.3. Corrección de desviaciones	9
4. ESTANDARES CRITICOS DE CONTROL	9
4.1 Tipos de estándares para puntos críticos	10
5. TECNICAS DE CONTROL	12
5.1 El presupuesto	12
5.2 Datos estadísticos	13
5.3 Informes y análisis especiales	13
5.4 Las auditorías	14
5.4.1 Auditoría de Estados Financieros	14
5.4.2 Auditoría Pública	15
5.4.3 Auditoría Operacional	15
5.4.4 Auditoría Administrativa	16
5.4.5 Auditoría Interna	17
5.4.6 Auditoría integral	18
5.4.7 Auditoría Comprehensiva	19
6. MARCO JURIDICO	20
6.1. Constitución política	20

6.1.1 Poder Legislativo (Contaduría Mayor de Hacienda)	20
6.1.2 Poder Ejecutivo	21
(a) Ley Orgánica de la A.P.F.; b) Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; c) Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos)	
7. MARCO ADMINISTRATIVO	26
7.1 Administración pública centralizada	27
7.2 Administración pública descentralizada	28
8. FUNCIONES DEL ESTADO EN LA ECONOMIA	28
8.1. Función de asignación	29
8.2. Función de distribución	31
8.3. Función de estabilización	33
9. ANALISIS DEL COSTO - BENEFICIO	35

CAPITULO II. EL MODELO DE AUDITORIA COMPREHENSIVA

1. INTRODUCCION	41
1.1 Contexto	41
1.2 Concepto	41
1.3 Alcance	42
1.4 Procedimientos, normas y principios	42
1.5 Proceso	44
2. EL ENFOQUE DEL MODELO DE AUDITORIA COMPREHENSIVA	45
2.1 El papel de la auditoría	45
2.2 El concepto de auditoría: un modelo general	47
2.3 Responsabilidades de la auditoría de estados financieros vs auditoría comprehensiva	49
2.3.1 Consistencia e integridad en la preparación de los estados financieros	49
2.3.2 Objetivos de la auditoría de estados financieros	52
2.3.3 Etapas de investigación e información	53
2.3.4 Evidencia suficiente y competente	54
3. EVOLUCION DEL MANDATO DE AUDITORIA	55
3.1 Características de las organizaciones no lucrativas	55
3.2 La ampliación del objeto de la responsabilidad y del alcance de la auditoría	61
3.3 Valor por dinero	63
3.3.1 Costo - eficacia	64

3.3.2 Costo - beneficio	66
3.4 El objeto de la auditoría como un todo integrado: el concepto de comprehensividad	68
3.5 Definición de auditoría comprehensiva en diferentes países	69
4. APLICACION PRACTICA DEL MODELO DE AUDITORIA COMPREHENSIVA	79
4.1 La auditoría de estados financieros	81
4.1.1 Definición de los criterios de referencia	81
4.1.2 Investigación	81
4.1.3 Información	81
4.2 La auditoría del cumplimiento o legal	82
4.2.1 Definición de los criterios de referencia	82
4.2.2 Investigación	83
4.2.3 Información	83
4.3 La auditoría del desempeño económico	85
4.3.1 Definición de los criterios de referencia	85
(objeto de la auditoría; responsabilidades del mandato de auditoría; restricciones; vínculos con los elementos previos del ciclo administrativo; criterios de la auditoría; objetivos de la auditoría; habilidades del auditor)	
4.3.2 Investigación	91
(conocimiento del negocio del cliente; las afirmaciones de la administración: investigación o verificación; suposiciones relativas a la auditoría del desempeño económico; objetivo de la metodología: a) la reunión y evaluación de evidencias relevantes, b) la confiabilidad de la evidencia, c) la suficiencia de la evidencia; la auditoría del desempeño económico como un sistema de medición general)	
4.3.3 Información	109
4.4 Normas de auditoría del desempeño económico	110
4.4.1 Normas generales	110
4.4.2 Normas de ejecución	110
4.4.3 Normas de información	111
4.5 Normas de auditoría comprehensiva	114

CAPITULO III. LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL EN MEXICO

1. LA AUDITORIA COMPREHENSIVA EN MEXICO	116
1.1 El programa de modernización administrativa	116

<i>1.2 Boletines serie "c"</i>	121
<i>1.3 Reglamento interno de la SECODAM</i>	123
<i>1.4 Proceso de implantación del PROMAP</i>	140
2. EL EXAMEN Y EVALUACION DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EN LA ADMINISTRACION PUBLICA	158
2.1 El control interno	158
<i>2.1.1 Concepto y objetivos del sistema de control interno</i>	158
<i>2.1.2 Importancia de los sistemas de control</i>	158
<i>2.1.3 Ambiente de control</i>	159
<i>2.1.4 Principios de control</i>	161
2.2 El examen y evaluación de los sistemas de control en la auditoría pública	163
<i>2.2.1 Concepto</i>	163
<i>2.2.2 Objetivos</i>	163
<i>2.2.3 Responsabilidad del auditor público en el examen y evaluación del sistema de control Interno</i>	163
2.3 Metodología para el examen y evaluación de los sistemas de control interno	164
<i>2.3.1 Investigación previa</i>	164
<i>2.3.2 Evaluación preliminar del sistema de control interno</i>	165
<i>2.3.3 Evaluación final del sistema de control</i>	167
<i>2.3.4 Información de resultados</i>	168
2.4 Planeación de pruebas sustantivas	169

CAPITULO IV. FUNCIONES Y METODOLOGIA DE LA AUDITORIA PUBLICA

1. DEFINICION DE CONCEPTOS	172
<i>1.1 Concepto de auditoría</i>	172
<i>1.2 Concepto de auditoría pública</i>	172
<i>1.3 Sujetos de la auditoría pública</i>	173
<i>1.4 Objetivos</i>	173
<i>1.5 Ubicación de la auditoría en el proceso administrativo</i>	174
<i>1.6 Clases y tipos de auditoría pública</i>	174
2. MARCO DE LA FUNCION DE AUDITORIA PUBLICA	174
<i>2.1 Alcance de la auditoría</i>	174
<i>2.2 Los órganos internos de control</i>	175
<i>2.3 Necesidad y justificación del órgano interno de control</i>	175

2.4 Ubicación organizacional	176
2.5 Naturaleza y dependencia de los órganos internos de control	176
2.6 El auditor publico	176
3. NORMAS GENERALES DE AUDITORIA PUBLICA	177
3.1 Normas personales	177
3.2 Normas sobre la ejecución del trabajo	178
3.3 Normas sobre el informe de auditoría y su seguimiento	178
4. METODOLOGÍA DE LA FUNCION DE AUDITORIA PUBLICA	179
4.1 Planeación general	179
4.2 Planeación detallada de la auditoría	181
4.3 Ejecución de la auditoría	185
4.4 Informe y seguimiento	190
5. SISTEMA DE INFORMACION PERIODICA	191
5.1. Introducción al sistema de información periódica	191
5.1.1 Concepto	191
5.1.2 Propósitos	192
5.1.3 Alcance	192
5.1.4 Bases generales del programa anual de control y auditoría	193
5.2 Planeación general de actividades de control y auditoría	196
5.2.1 Objetivos de la planeación general	196
5.2.2 Aspectos por considerar en la planeación general	196
5.3 Comunicación de resultados	201
5.3.1 Objetivos del informe.	202
5.3.2 Importancia	202
5.3.3 El informe y las normas generales de auditoría publica	202
5.3.4 Estructura del informe	206
5.3.5 Informe ejecutivo	206
5.3.6 Reporte de observaciones relevantes	207
5.3.7 Reporte de seguimiento de medidas correctivas	209
5.3.8 Formatos del Sistema de Información Periódica	211
BIBLIOGRAFIA	227

PRESENTACION

El presente trabajo de investigación pretende un objetivo doble: por una parte, describir y analizar el alcance ideal de la auditoría en las entidades del sector público; y, por otra parte, el estudio del alcance y de la metodología empleada por los órganos internos de control en las dependencias y entidades del sector gubernamental en su trabajo cotidiano. En otras palabras, se trata de una investigación de *lo que debería ser la auditoría (estudio normativo)* y *lo que es actualmente la auditoría (estudio positivo)*.

La principal tesis que se deriva de este doble objetivo es que la evolución de lo que aquí denominamos auditoría comprensiva determina el futuro de la auditoría gubernamental. La metodología que se siguió está diseñada para tratar de demostrar esta conclusión.

En el primer capítulo se presentan los temas y conceptos básicos necesarios para hacer más claros y entender con facilidad los capítulos posteriores, así como una breve síntesis de la auditoría interna gubernamental, actividad que actualmente desempeña la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM). Se describe la función de control dentro del proceso administrativo y el proceso básico que debe seguir su implantación en un organismo. También se definen los principales tipos de auditorías partiendo del supuesto de que las auditorías son una técnica de control entre varias existentes. Igualmente, se analiza el marco legal y administrativo en que funciona la auditoría gubernamental en México.

En el segundo capítulo se explora a fondo el tema de la auditoría comprensiva. Los principales puntos que se tratan son: qué es, cómo y en dónde surge, los tres elementos que la integran, los valores sociales sobre los que está basada, un enfoque sobre su metodología y un sucinto estudio comparativo respecto a otros países, asimismo, se incluye una propuesta de normas de auditoría comprensiva.

De igual forma, se hacen las aclaraciones pertinentes respecto a la expresión “comprensiva” el cual se utiliza en el sentido de que se trata de una auditoría de amplio alcance, es decir, comprende o engloba tres elementos: la auditoría de estados financieros, la auditoría de cumplimiento legal y la auditoría del desempeño económico o de “valor por dinero”. No se pretende de ningún modo tratar de imponer este vocablo y se hace la aclaración de que algunos autores se refieren a ella como “auditoría integral” o de “alcance ampliado”, prefiriendo utilizar la palabra comprensiva para respetar el término acuñado en

Canadá y que algunos autores utilizan en México; a fin de cuentas, lo verdaderamente importante es que se entienda como concepto independientemente del término que se utilice.

Finalmente, cabe hacer la aclaración de que este capítulo es de carácter descriptivo pues el estudio a fondo de las auditorías de estados financieros y de cumplimiento legal se hace en el cuarto capítulo y, respecto a la auditoría del desempeño económico, las técnicas para medir y evaluar el desempeño, debido a su complejidad y alto grado de especialización, quedan fuera del alcance de este trabajo.

El capítulo tercero busca ser un puente entre el segundo capítulo y el cuarto. Inicia con una descripción de las principales reformas de carácter administrativo, tales como el Programa de Modernización de la Administración Pública 1995-2000 y las reformas al Reglamento Interior de la SECODAM, las cuales tienen como objetivo establecer y desarrollar la auditoría comprehensiva en México. Por último, a manera de introducción al capítulo final, se estudia el control interno dentro de los organismos públicos, su importancia y metodología de estudio.

El capítulo cuarto consiste en la parte positiva de la auditoría. Incluye una explicación detallada de la metodología de auditoría emitida por la SECODAM. Constituye la práctica cotidiana de la auditoría y se incluyen también los formatos y reportes oficiales que los órganos internos de control deben utilizar para informar a dicha Secretaría los resultados de sus actividades, así como los resultados operativos y financieros de la entidad en la que se encuentran adscritos.

I. CONCEPTOS GENERALES.

1. SINTESIS HISTORICA.

La función de vigilancia y control del ejercicio Público, en el ámbito del Poder Ejecutivo, tiene antecedentes de gran importancia, entre los que destaca la creación del Departamento de Contraloría que operó desde el año de 1917 hasta 1932 y cuyo titular era el Contralor General de la Nación, dependiente del Presidente de la República.

En este Departamento, las actividades de auditoría general y las facultades de inspección y revisión, ocupaban un lugar relevante. También intervino en el establecimiento de mejores bases para el servicio civil y actuó en la búsqueda de una mayor eficiencia administrativa.

A partir de 1926, se fortalecieron algunas de sus funciones para la fiscalización del manejo de fondos y bienes de la Nación, el examen de créditos otorgados al Gobierno Federal, la verificación en materia de deuda pública, y el registro general de funcionarios y empleados de la Federación. El Departamento de Contraloría también tenía facultades para aplicar sanciones relativas a las responsabilidades administrativas en que incurrieran los funcionarios, empleados y agentes de la Federación, con motivo del manejo irregular de fondos o bienes, siendo aplicable dicha facultad a los particulares que intervinieran en esos ilícitos.

Un logro fundamental del Departamento de esa contraloría, fue la formación del inventario de los bienes muebles e inmuebles de la Nación, para conocer a cuánto ascendía su valor e integrarlo a la contabilidad de la Hacienda Pública. También se establecieron normas e instructivos de contabilidad. En 1932, mediante la reforma a la Ley de Secretarías de Estado, se produjo la desaparición del Departamento de Contraloría de la Federación.

En virtud de lo anterior, se inició una etapa de dispersión de las funciones de contraloría pública, cuyo primer momento abarcó el período de 1933 a 1947, correspondiendo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público intervenir en funciones de inspección y vigilancia, así como en materia de responsabilidades públicas; concentrando también en esa dependencia el registro de personal federal. A partir de 1947 y hasta 1958, con la creación de la ya extinta Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa, se desarrollaron funciones de intervención en adquisiciones y obras, así como

en materia de control sobre las entidades paracatales. De esta época data también la operación de la extinta Comisión de Inversiones, para la formulación de planes y observaciones relativos a la concentración y distribución de los recursos financieros del sector público.

De 1959 a 1976, se estableció un sistema triangular de contraloría entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las extintas Secretarías de la Presidencia y del Patrimonio Nacional, que compartían funciones para el control del Sector Paraestatal. Fue entonces cuando se creó el registro de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Al expedirse la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en diciembre de 1976, se creó la Secretaría de Programación y Presupuesto, como órgano central de los sistemas de planeación y control. En esa época se le otorgaron facultades para vigilar y evaluar los programas de inversión pública, para controlar y vigilar financiera y administrativamente la operación de los organismos públicos federales y para dictar medidas administrativas sobre responsabilidades que afectaran a la Hacienda Pública. Asimismo, se fortaleció el control sobre las adquisiciones, arrendamientos, almacenes de la Administración Pública Federal, obras públicas y bienes nacionales, estableciéndose mecanismos de coordinación sectorial.

En 1982 se planteó la necesidad de integrar y fortalecer la función de control en el Sector Público. Para ello, fue presentado ante el Congreso de la Unión, un conjunto de propuestas legislativas en el que se incluyó el Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, mismo que al aprobarse y publicarse en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1982, dio origen a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. La SECOGEF, asumió atribuciones de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, de Programación y Presupuesto, y la entonces de Comercio, de las Procuradurías Generales de la República, y de justicia del Distrito Federal, así como de las extintas Secretarías de Patrimonio y Fomento Industrial, y Asentamientos Humanos y Obras Públicas, habiéndosele conferido adicionalmente otras nuevas, para completar el esquema de contraloría antes presentado.

De esta forma se restableció y fortaleció un mecanismo unitario, sistemático y global sobre las funciones de control del ejercicio de los recursos públicos; atención y resolución de quejas, denuncias e inconformidades; registro y análisis de la evolución de las declaraciones de situación patrimonial de los

servidores públicos; sanciones administrativas; promoción de la eficiencia en la operación gubernamental; control y evaluación de la gestión pública y promoción de la modernización de la empresa pública. En este contexto, se puntualizó la jerarquía administrativa necesaria en la función, es decir, Secretaría de Estado, a la vez que se crearon figuras novedosas de gran importancia como son los comisarios públicos para la vigilancia y evaluación en las entidades paraestatales y, a partir de diciembre de 1989, los delegados de contraloría en las dependencias del Poder Ejecutivo.

La Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, que sustituye a la SECOGEF, de acuerdo al decreto de reformas y adiciones a esta ley, publicado en el diario oficial de la federación el 28 de diciembre de 1994 y puesto en vigor a partir del día siguiente, se constituye en promotora del desarrollo administrativo integral de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal (A.P.F.). Por lo anterior, la SECODAM asume facultades más precisas para modernizar a la A.P.F. y con ello contribuir a la construcción de un gobierno que actúe con la oportunidad y eficiencia requeridas, de tal suerte que las tareas de Administración Pública se conduzcan con esquemas de organización que tiendan a ordenar y agrupar funciones de una misma materia, para evitar la duplicación de funciones que diluyan la responsabilidad y puedan llegar a obstaculizar el quehacer gubernamental. Establece normas políticas y lineamientos en materia de contratación de adquisiciones, arrendamientos, desincorporación de activos, servicios y obras públicas del Gobierno Federal.

En cuanto a política inmobiliaria la SECODAM tiene como responsabilidad la administración de los inmuebles de propiedad federal, la conducción de la política inmobiliaria de la A.P.F. (excepto cuando se trate de playas, zonas federales marítimas o terrestres, terrenos ganados al mar o cualquier depósito de aguas marítimas) para ello, llevará el registro de la propiedad inmobiliaria federal y el inventario general correspondiente.

Entre sus atribuciones, la Secretaría puede designar a sus delegados ante las dependencias y órganos desconcentrados y comisarios en órganos del gobierno, quienes son los encargados de dar seguimiento a la gestión y control gubernamentales; adicionalmente, las dependencias y entidades federales someterán a la opinión de la SECODAM el nombramiento de los titulares de las áreas de control interno.

Esta Secretaría mantiene las facultades para organizar y coordinar el Sistema Nacional de Control y Evaluación Gubernamental, inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los

presupuestos de egresos; expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la A.P.F. y vigilar el cumplimiento de la normas de control y fiscalización; asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Federación, así como vigilar el ejercicio de los recursos de la federación que se transfieran a las entidades federativas por medio del Convenio de Desarrollo Social.

Asimismo, conserva la facultad de conocer e investigar la conducta de los servidores públicos que puedan constituir faltas administrativas, además de recibir y registrar las declaraciones patrimoniales y verificar su contenido. La SECODAM también atiende las quejas e inconformidades que prestan los particulares con motivo de convenios y contratos que celebren con las dependencias y entidades de la APF, salvo en los casos que otras leyes establezcan procedimientos de impugnación diferentes. La Secretaría, además, impulsa la participación de la ciudadanía en la vigilancia y control del desempeño gubernamental mediante la contraloría social.

2. ADMINISTRACION.

Etimológicamente la palabra Administración viene del latín ad (dirección para, tendencia para) y minister (subordinación u obediencia) y significa aquel que realiza una función bajo el mando de otro, esto es, aquél que presta un servicio a otro.

Desde el punto de vista de la teoría administrativa, la Administración es el proceso de diseñar y mantener un medio ambiente en el cual los individuos, que trabajan juntos en grupos, logren eficientemente los objetivos seleccionados¹. La administración es la conducción racional de las actividades de una organización, sea lucrativa o no. Trata de la planeación, de la organización, de la dirección y del control de todas las actividades diferenciadas por la división del trabajo que ocurren dentro de una organización. La tarea básica de la administración es hacer las cosas a través de las personas, al menor costo y con los mejores resultados².

2.1 FUNCIONES DE LA ADMINISTRACION.

Las funciones que realizan los gerentes o directores de las entidades al administrar son: planeación, organización, dirección y control. Así, los principios, teorías y técnicas administrativas se organizan en

¹ Koontz, Harold y Weihrich, Heinz. Administración. McGraw Hill, México, 1990. Novena Edición.

² Chiavenato, Idalberto. Introducción a la Teoría General de la Administración. McGraw Hill, México, 1992. Tercera edición.

torno a estas funciones, las cuales son conocidas en su conjunto como *proceso administrativo*. El proceso administrativo es la base teórica de la administración.

Los administradores tienen la responsabilidad de emprender acciones que permitan que los individuos hagan sus mejores aportaciones a los objetivos del grupo. Así, la administración es aplicable a las organizaciones grandes y pequeñas, a las empresas lucrativas y no lucrativas, a entidades públicas y privadas, a las industrias manufactureras, así como a las de servicios.

2.2 EL PROCESO ADMINISTRATIVO.

2.2.1 Planeación.

Implica la selección de misiones y objetivos, y las acciones para lograrlos; requiere tomar decisiones, es decir, escoger cursos futuros de acción entre alternativas. No existe un plan real hasta que se haya tomado una decisión. La planeación salva la brecha desde donde estamos hasta donde queremos llegar en un futuro.

2.2.2 Organización.

Las personas que trabajan juntas en grupos para alcanzar alguna meta deben tener papeles que desempeñar. El concepto de "papel" implica que lo que la gente hace tiene un propósito u objetivo bien definido; saben como encaja el objetivo en su trabajo dentro del esfuerzo del grupo y tienen la autoridad necesaria, las herramientas y la información para realizar la tarea. Por lo tanto, la organización es la parte de la administración que implica establecer una estructura intencional de papeles que las personas desempeñarán en una organización. Intencional en el sentido de que asegura que todas las tareas necesarias para lograr las metas estén asignadas y, en teoría, asignadas a las personas que las puedan realizar mejor. El propósito de la estructura de una organización es ayudar a crear un ambiente propicio para la actividad humana.

2.2.3 Dirección.

Consiste en influir sobre los seres humanos para que contribuyan a la obtención de las metas de la organización y del grupo. Conduce la organización a funcionar. Su objetivo es alcanzar el máximo rendimiento de todos los empleados en el interés de los aspectos globales. Esta función implica la coordinación del personal, la cual armoniza todas las actividades del negocio, facilitando su trabajo y

sus resultados. Sincroniza cosas y acciones en sus proporciones adecuadas y adopta los medios a los fines.

2.2.4 Control.

Es la medición y corrección de las actividades de las personas que ejecutan las operaciones, con el fin de asegurarse de que los hechos se ajusten a los planes. Mide el desempeño en comparación con las metas y los planes, muestra donde existen desviaciones negativas y, al poner en marcha acciones para corregirlas, ayuda a asegurar el logro de los planes. Lograr que los hechos se ajusten a los planes significa encontrar a las personas que sean responsables por los resultados que difieran de la acción planeada y dar entonces los pasos necesarios para mejorar el desempeño.

3. EL PROCESO BASICO DE CONTROL.

El proceso de control, sin importar donde se encuentre ni lo que controle, comprende tres pasos: 1) establecimiento de estándares, 2) medición del desempeño frente a estos estándares y 3) corrección de las variaciones en relación con los estándares y planes.

3.1 ESTABLECIMIENTO DE ESTANDARES.

Los planes son los puntos de referencia con que los gerentes diseñan los controles, por lo que el primer paso en el proceso de control lógicamente será el establecimiento de planes. Debido a que los planes varían en detalle y complejidad y como los gerentes normalmente no pueden ver todo, se establecen estándares especiales. Los estándares son por definición simplemente criterios para el desempeño. Se trata de puntos seleccionados en todo un programa de planeación en los que se realizan mediciones del desempeño para indicar a los gerentes la forma en que avanzan las cosas sin tener que evaluar cada paso en la ejecución de los planes. Existen diversas clases de estándares, entre los mejores se encuentran las metas u objetivos verificables.

3.2 MEDICION DEL DESEMPEÑO.

Aunque la medición no siempre es factible, la evaluación del desempeño frente a los estándares debe, en teoría, realizarse con base al futuro para que puedan detectarse las desviaciones antes de que ocurran y se eviten mediante acciones apropiadas.

Si se elaboran con cuidado los estándares y se dispone de los medios para determinar con exactitud qué se está logrando con los recursos utilizados, la evaluación del desempeño real o esperado sería relativamente sencilla. Sin embargo, hay muchas actividades difíciles de medir. En las funciones menos operativas, no solamente sería difícil desarrollar estándares, sino que la evaluación es muy complicada. Por ejemplo, controlar el trabajo de un vicepresidente de finanzas no es tarea fácil debido a que no es posible definir estándares fijos. Normalmente, quienes lo evalúan utilizan estándares vagos, como serían los estados financieros o el éxito global del departamento (con frecuencia medido en sentido negativo ante la falta de pruebas de un fracaso evidente). La medición es igualmente difícil, pues en la medida en que los puestos salen del esquema de tipo operativo, el taller o la máquina sumadora, su control se torna más complejo y, con frecuencia, es más importante aún.

3.3 CORRECCION DE DESVIACIONES.

Los estándares deben reflejar los puestos de una estructura organizacional. Si se mide el desempeño de acuerdo con eso, es más fácil corregir las desviaciones. De esta forma los gerentes sabrán exactamente dónde, en la asignación de responsabilidades individuales o grupales, deben aplicarse las medidas correctivas.

La corrección de desviaciones es el punto en que el control puede verse como parte de todo el sistema de administración y es posible relacionarlo con las demás funciones administrativas. Los gerentes podrán corregir las desviaciones mediante una nueva elaboración de sus planes o la modificación de sus metas. También es posible que corrijan las desviaciones mediante el ejercicio de su función organizacional a través de la reasignación o clarificación de responsabilidades; a través del desarrollo de un programa de capacitación o por medio de un cambio en el estilo de dirección.

4. ESTANDARES CRITICOS DE CONTROL.

Los estándares son puntos de referencia con los cuales se mide el desempeño real o esperado. Los puntos seleccionados para el control deben ser *críticos*, en el sentido de que son factores limitantes en la operación o de que indican mejor que otros factores si los planes funcionan.

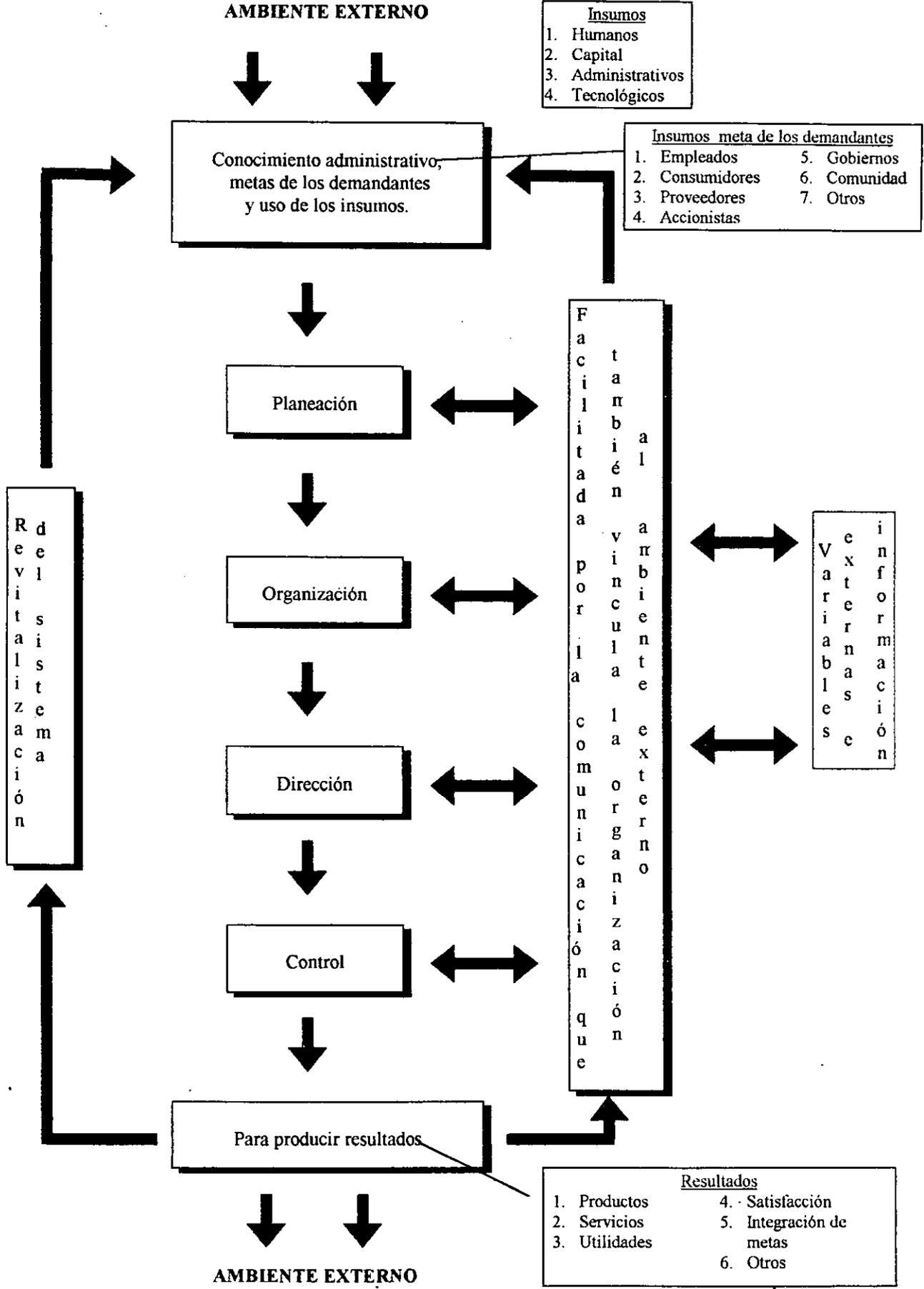
El principio de control de punto crítico afirma: el control eficaz exige prestar atención a los factores críticos para la evaluación del desempeño con respecto a los planes. Se han identificado diversos tipos de

estándares de puntos críticos, sin embargo, todos los gerentes deben elaborar sus propios controles y estándares para ajustarlos a sus necesidades individuales.

4.1 TIPOS DE ESTANDARES PARA PUNTOS CRITICOS.

Todo objetivo, toda meta de los programas de planeación, toda actividad de estos programas, toda política, todo procedimiento y todo presupuesto se convierten en estándares ante los cuales se puede medir el desempeño real o esperado. En la práctica los estándares tienden a pertenecer a los siguientes tipos:

- a) Estándares físicos. Son mediciones no monetarias y son comunes en el nivel de operación. Es posible que reflejen cantidades como horas de trabajo por unidad de producto, unidades de producción por hora de maquinaria o metros de alambre por tonelada de cobre. Es posible que reflejen también rasgos de carácter cualitativo, como la durabilidad de una tela o la firmeza de un color.
- b) Estándares de costos. Son mediciones monetarias e igualmente son comunes en el área de operación. Asignan valores monetarios a los costos de las operaciones, como el costo de mano de obra por unidad o por hora, el costo de material por unidad, los costos de máquinas - horas y los costos por metro de pozo petrolero perforado.
- c) Estándares de capital. Se derivan de la aplicación de mediciones monetarias a elementos físicos. Tienen que ver con el capital invertido en la empresa más que con los costos de operación y, por lo tanto, están relacionados primordialmente con el estado de situación financiera. Quizás el estándar más ampliamente utilizado sea el rendimiento sobre la inversión; otros estándares son la relación entre activos con las obligaciones, la inversión fija contra la inversión total, etc.
- d) Estándares de ingresos. Surgen de asignar valores monetarios a las ventas, como por ejemplo las ventas promedio por cliente o las ventas per cápita en una área del mercado.
- e) Estándares de programas. Es posible que se instruya a un gerente para que instale un programa, para que siga el desarrollo de un nuevo producto o un programa para mejorar la calidad de una fuerza de ventas.
- f) Estándares intangibles. ¿Qué estándares se pueden utilizar para determinar la competencia de un director de personal? ¿O si el programa de relaciones públicas tiene éxito? Este tipo de estándares se da en niveles altos en donde entran en juego las relaciones humanas en el desempeño y es difícil medir qué es "bueno", "eficaz" o "eficiente".
- g) Metas y/o objetivos como estándares.



5. TECNICAS DE CONTROL.

5.1 EL PRESUPUESTO.

Es formulación de planes para un período futuro dado en términos numéricos. Son declaraciones de resultados anticipados, en términos financieros, como es el caso de ingresos y gastos y los presupuestos de capital; o en términos no financieros, como en los presupuestos de horas de trabajo directo, volumen físico de ventas o unidades de producción.

Al establecer los planes en términos de números y dividirlos en secciones que corresponden a las partes de una organización, los presupuestos correlacionan la planeación y permiten que la autoridad se delegue sin pérdida de control. Reducir los planes a números obliga a un tipo de orden que permite ver claramente al gerente qué cantidad de capital será gastado, por quién y en dónde, y qué gastos, ingresos o unidades de insumo o productos físicos derivan de los planes. Después de haber evaluado esto, puede delegar más libremente la autoridad para que se cumpla con el plan de trabajo dentro de los límites del presupuesto. Solamente cuando los planes están terminados, coordinados y desarrollados lo suficientemente como para adecuarse a las operaciones departamentales, podrá prepararse un presupuesto departamental útil como instrumento de control.

A continuación se definen las diferentes categorías presupuestales utilizado por el sector público en México.

Categorías programáticas. Son los elementos a través de los cuales se expresan en forma desagregada y jerarquizada las acciones y metas que el sector público pretende llevar a cabo en el desarrollo de sus funciones. Los niveles o categorías son:

- **Función.** Objetivo institucionalizado a través del cual el sector público produce o presta determinado bien o servicio y en la cual se plasman las atribuciones del gobierno. Constituye amplias agrupaciones de acciones encaminadas a cumplir con los fines y atribuciones que tiene encomendados el gobierno como ente rector y orientador de la actividad económica y social.
- **Subfunción.** Desagregación específica y concreta de la función que identifica acciones y servicios afines a la misma, expresados en unidades de funcionamiento o de medición congruente.
- **Programa.** Conjunto de actividades y proyectos ordenados y vinculados coherentemente que requieren de una organización (unidades ejecutoras) y demandan recursos y medios. Se define a través de objetivos, metas, estrategias e instrumentos de política debidamente especificados en función de los lineamientos del plan.

- **Subprograma.** Segmentación del programa en donde se establecen objetivos, metas, recursos y responsables de su ejecución. Tiene como finalidad facilitar la ejecución y el control de acciones homogéneas.
- **Proyecto.** Conjunto de obras que incluyen las acciones del gobierno federal, necesarias para alcanzar los objetivos y metas en un programa o subprograma de inversión, tendientes a la creación, ampliación y/o conservación de una unidad productiva perteneciente al patrimonio nacional.
- **Actividad.** Acciones que deben contemplar tanto el programa como el subprograma de operación para poder alcanzar su meta; es la ejecución de ciertos procesos o tareas específicas para la consecución de la meta.
- **Tarea.** Acciones homogéneas que constituyen una determinada cantidad de trabajo y que forman parte de un grupo homogéneo de acciones a producir un determinado resultado.
- **Obra.** Parte o etapa en la construcción o ampliación de un bien de capital específico, debiendo considerarse por lo mismo, que al conjugarse varias obras capaces de producir conjuntamente bienes o servicios, estas estarán integrando un proyecto de inversión.
- **Trabajo.** Esfuerzo sistemático efectuado con el objeto de ejecutar cada una de las fases del proceso productivo de una obra.

5.2 DATOS ESTADISTICOS.

Los análisis estadísticos de los innumerables aspectos de una operación y la presentación clara de estos datos, ya sean de naturaleza histórica o de proyección, son importantes para el control. Es importante hacer notar que la profesión contable ha adoptado una técnica que en Estadística se conoce como muestreo para realizar lo que en auditoría conocemos como pruebas selectivas. Cuando no es posible medir, contar o analizar todos los elementos de un conjunto (universo o población) por razones prácticas, de economía o de tiempo se procede a realizar una selección con algunos elementos que tienen las características y condiciones representativas del universo y hacer con ellos observaciones o conclusiones que se pueden aplicar, es decir, inferir a toda la población de la que fueron extraídos.

5.3 INFORMES Y ANALISIS ESPECIALES.

Con fines de control, los informes y análisis especiales ayudan en áreas particulares de problemas. Por ejemplo, los estudios de penetración en el mercado, el bench marking y los estudios de mercado de hábitos y tendencias de los consumidores permiten evaluar el impacto de los planes y determinar si es necesario o no modificarlos, o adecuarlos a nuevas necesidades.

5.4 LAS AUDITORIAS.

La palabra *auditoría* se refiere básicamente a un proceso de revisión y examen sistemático de una actividad o actividades que realiza personal independiente de la operación, con el propósito de hacer una evaluación y emitir una opinión independiente.

Es un término bastante amplio y aplicable múltiples actividades, así como también puede tener diversos objetivos. Auditoría es un género que puede tener diversos atributos específicos de acuerdo a los cuales tendrá ciertas características que harán a una distinta de la otra. Los atributos específicos que darán a cada auditoría su singularidad pueden ser: quién la practica, el objetivo que se persigue, el objeto sujeto a revisión, el alcance de la revisión, el enfoque, la periodicidad, el usuario final, la aplicación de procedimientos y técnicas, etc. Así, por ejemplo, tenemos los siguientes tipos de auditorías: interna si quien la realiza es personal perteneciente a la entidad auditada y externa si es una persona ajena; auditoría operacional o administrativa si el objetivo es evaluar si las operaciones de la entidad contribuyen al cumplimiento de sus objetivos. Existe un sinnúmero de auditorías adicionales a las ya mencionadas, tales como: auditorías de legalidad, fiscales, técnicas, etc., las cuales no son objeto específico del presente trabajo, no obstante, se mencionan las características de algunas de ellas con fines comparativos.

5.4.1 Auditoría de Estados Financieros.

Se define como una actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de los estados financieros de una entidad con el objeto de emitir una opinión profesional independiente con respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideran necesarias. El objetivo del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicados sobre bases consistentes³.

Vale la pena preguntarse por qué el papel del auditor de estados financieros es necesario. La literatura tradicionalmente sugiere cuatro condiciones que crean la demanda de realizar una auditoría independiente:

³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I, Edición 1997. México, p. 1020 - 4.

1. Conflicto de intereses, cuando la persona que ordena la auditoría percibe la existencia de un conflicto de intereses real o potencial entre él y el auditado, y así considera la posibilidad de que la información que recibe esté distorsionada - deliberadamente o no- con respecto al logro de las responsabilidades asignadas al auditado.
2. La importancia de la información para el cliente para la toma de decisiones y el deseo de evitar decisiones incorrectas que podrían resultar de información incorrecta o errónea.
3. La clara complejidad del flujo de la información, de forma que para los clientes es muy difícil o incluso imposible satisfacerse directamente del alcance de la calidad de la información que recibe.
4. La separación entre quien ordena la auditoría y el auditado por una variedad de razones, tales como separación física, barreras legales o institucionales para tener acceso físico al objeto, así como restricciones de tiempo y costo.

5.4.2 Auditoría Pública.

La Auditoría que se lleva a cabo en el ámbito del sector público se denomina Auditoría Gubernamental o Pública, y cuando es realizada por servidores públicos adscritos internamente a las dependencias y entidades de la Administración Pública se denomina "Auditoría Interna Gubernamental

La Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo emite la siguiente definición: La auditoría pública es una función independiente de apoyo a la función directiva, orientada a la verificación, examen y evaluación de la organización, de la planeación, de los controles internos, de la productividad tanto interna como externa y de la observancia de la legislación aplicable a las áreas y operaciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos para el efectivo logro de las metas y objetivos⁴.

5.4.3 Auditoría Operacional.

Servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad. El auditor operacional, al revisar las funciones de una actividad: investiga, analiza y evalúa los hechos, es decir,

⁴ Manual de Auditoría Pública, Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.

diagnóstica obstáculos de la infraestructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones que tienden a eliminarlos⁵.

El Boletín de Auditoría Operacional número dos define operación como el conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la entidad, tales como vender, comprar, cobrar o producir.

Aplicación de la auditoría operacional:

- 1) Para aportar recomendaciones que resuelven un problema conocido.
- 2) Cuando se tienen indicadores de ineficiencia, pero se desconocen las razones, y
- 3) Para contar con un respaldo para la prevención de deficiencias o para el sano crecimiento de las entidades.

La auditoría operacional (también definida por algunos autores como auditoría funcional o administrativa) es una auditoría de amplio alcance que realizan auditores internos en casi todas las operaciones que realiza una organización. Su principal diferencia respecto a la auditoría de estados financieros es que esta última está más enfocada hacia el pasado, en los controles existentes, y en la exactitud de la información que aparece en los registros contables; la auditoría operacional está más enfocada hacia el futuro, al cambio constructivo y a las mejoras, es decir, en brindar alternativas y en guiar a la organización al cumplimiento de objetivos establecidos.

5.4.4 Auditoría Administrativa.

La Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración emitió la siguiente definición en su norma séptima de Auditoría Administrativa: "la auditoría administrativa es un examen de evaluación de naturaleza crítico - constructiva. Su propósito es localizar las oportunidades de mejoría administrativa de la entidad auditada y, en su caso, proponer las recomendaciones que considere adecuadas el auditor administrativo. La auditoría administrativa puede realizarse con base en técnicas objetivas, numéricas y hasta científicas, pero el proceso evaluatorio es siempre subjetivo, por lo que el Licenciado en Administración no emitirá dictámenes sobre la efectividad o eficiencia generales de la administración de sus clientes."

⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Auditoría Operacional. Boletín 1: Esquema Básico de la Auditoría Operacional. México 1989.

De acuerdo con Santillana, la auditoría administrativa se debe ocupar única y exclusivamente de verificar, evaluar y proponer el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo⁶.

5.4.5 Auditoría Interna.

La auditoría interna es una actividad independiente de evaluación establecida dentro de una organización como un servicio a la organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles⁷. El objetivo de la auditoría interna es prestar servicio a todos los miembros de la organización en el efectivo desempeño de sus responsabilidades, por medio de análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información relacionada con las actividades revisadas. Es objetivo también de la auditoría interna la promoción de un control efectivo a un costo razonable.

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

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

Dadas las características específicas y la naturaleza del alcance de este tipo de auditoría, las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos no son aplicables, más que supletoriamente, a las de auditoría interna. Es por esta razón que el Instituto Mexicano de Auditores

⁶ Santillana González, Juan R. Conoce las auditorías. Editorial ECASA, México 1992. Pág. 219.

Internos (IMAI) emitió las “Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna”, normas sobre las cuales se basan, entre otras, las “Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental”, emitidas por la SECODAM.

La auditoría interna funciona bajo las políticas establecidas por la administración y por la alta dirección, por lo que el propósito, la autoridad y la responsabilidad del grupo de auditoría interna debe ser definido por escrito. Los auditores internos deben ser ajenos a las actividades que auditan, puesto que para poder realizar su trabajo con libertad y objetividad deben ser independientes. La independencia se logra a través de su ubicación en la estructura de la organización, su ubicación organizacional debe ser relevante para asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría, y para asegurar acciones efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones de auditoría; mientras que la objetividad requiere una actitud de independencia mental y una honesta confianza sobre el resultado de su trabajo. El establecer procedimientos, diseñar, instalar y operar sistemas no son funciones de auditoría; el llevar a cabo tales actividades presume perder la objetividad de la auditoría.

5.4.6 Auditoría Integral.

Consiste en la revisión de los aspectos contable - financieros, operacionales y administrativos de la entidad sujeta a revisión en un mismo trabajo de auditoría. Este enfoque se aplica preponderantemente en auditores que dependen, desde el punto de vista laboral, de la organización en donde la practicarán⁸.

Las bases que sustentan el ejercicio de la auditoría integral descansan, sobre todo, en el hecho de que todo auditor reconoce que el pilar sobre el que sustenta su actuación es el control interno. La definición más aceptada al respecto es la emitida por el I.M.C.P: “el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración”. De esta definición se concluye que los cuatro objetivos del control interno son:

- | | |
|--|-----------------------------------|
| Objetivo 1. Obtención de información financiera veraz y confiable | Auditoría de Estados Financieros. |
| Objetivo 2. Promoción de eficiencia en la operación de la entidad | Auditoría Operacional. |

⁷ The Institute of Internal Auditors. Statement of Responsibilities of Internal Auditing. U.S.A.

⁸ Santillana González, Op. Cit. p. 228.

Objetivo 3. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las Auditoría Administrativa.
políticas prescritas por la administración de la entidad

Objetivo 4. Protección de los activos de la entidad Resultado de las tres anteriores.

5.4.7 Auditoría Comprehensiva.

La auditoría comprehensiva es una auditoría de amplio alcance, que se ha desarrollado con el objeto de tomar en cuenta si los recursos públicos se están gastando prestando la debida atención a criterios de economía, eficacia y eficiencia. Implica el examen de los controles, procesos y sistemas utilizados para manejar los recursos de la organización: dinero, personas, activos fijos e información. El análisis detallado de este tipo de auditoría, que constituye la base teórica de la auditoría interna gubernamental actual, se hace en el siguiente capítulo.

Por el momento, parece oportuno hacer algunas observaciones sobre los diversos tipos de auditoría existentes:

- a) Como se puede ver, en algunos casos los términos manejados son similares o iguales dado que no existe un acuerdo entre los diversos autores acerca de la denominación de los diferentes tipos de auditoría, sin embargo, lo que parece estar relativamente claro es el objetivo y el alcance de cada una de ellas. Por otra parte, la definición del alcance de la auditoría (en al menos un par de casos) parece solaparse, por ejemplo, en el caso de las auditorías interna y la integral, por lo que es necesario manejar un criterio amplio y tratar de no ser demasiado puristas encasillando el alcance de cada auditoría en una definición rígida.
- b) Respecto al caso específico de la auditoría comprehensiva es necesario hacer un par de aclaraciones: Primero, es un concepto de amplio alcance que surgió en Estados Unidos y se ha venido desarrollando principalmente en éste país y en Canadá. El término *comprehensive* apareció por primera vez en Canadá y la mayor parte de la literatura teórica en inglés sobre el tema respeta esta denominación.

Segundo, no existe un consenso hasta el momento sobre la mejor forma de llamarla. Así por ejemplo, las Normas de Auditoría Gubernamental de Estados Unidos se refieren a ella como "Auditoría de alcance ampliado", en Canadá la literatura referente a ella la denomina "Auditoría comprehensiva", y en México la SECODAM ha optado por llamarla "Auditoría Integral". Otros de los términos manejados son auditoría de economía, de eficiencia y eficacia o auditoría del desempeño. Siendo

prácticos, y dejando de lado discusiones sobre el término más apropiado, lo más importante es tener bien claro su objeto, sus objetivos y su alcance, lo cual es el objetivo principal del capítulo dos.

6. MARCO JURIDICO.

6.1 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El orden general jurídico se sustenta en la Constitución Política, como norma suprema, de la Constitución dimanar en forma articulada todas las demás leyes y normas jurídicas. En ella se establecen y distinguen las facultades de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los ámbitos de autoridad de los diferentes niveles de gobierno, y las garantías individuales y sociales. La función de control y evaluación de la Administración Pública se ubica básicamente en los Poderes Legislativo y Ejecutivo.

6.1.1 Poder Legislativo (Contaduría Mayor de Hacienda).

La Contaduría Mayor de Hacienda, como órgano técnico del Poder Legislativo, realiza fundamentalmente labores de vigilancia y fiscalización del Poder Ejecutivo, revisando la aplicación de recursos ya ejercidos. Las facultades que la Constitución otorga al poder Legislativo se encuentran en su Título III, Capítulo II, Sección III y, concretamente aquellas relacionadas directamente con el control y evaluación, en los siguientes artículos:

Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

[...]XXIV. Para expedir la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor; [...]

Art. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

- I. Erigirse en colegio electoral para ejercer las atribuciones que la ley le señala respecto a la elección del Presidente de la República;
- II. Vigilar, por medio de una comisión de su seno, el exacto desempeño de las funciones de la Contaduría Mayor;
- III. Nombrar a los jefes y demás empleados de esa oficina;
- IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y al cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas. Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley. Las atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda se encuentran en el artículo tercero de su Ley Orgánica.

A este tipo de órgano se le ha denominado en México como Entidad Fiscalizadora Superior, y se utiliza el término superior porque:

- Se origina en y reporta en última instancia al pueblo.
- Su ámbito de acción es extensivo a todo el sector público.
- Goza de un alto grado de independencia.

6.1.2 Poder Ejecutivo.

Las actividades de la SECODAM, dependiente del Poder Ejecutivo, se refieren a actividades de naturaleza interna porque analiza, evalúa, controla y revisa recursos y operaciones de un sinnúmero de sectores y dependencias que pertenecen a dicho poder. Esta Secretaría está facultada también para designar auditores externos, define las líneas de acción y supervisa la calidad profesional de las firmas de contadores públicos que auditan a entidades de la A.P.F., a los que contrata principalmente para fines de dictaminar todos los años los estados financieros de las entidades paraestatales.

Art. 90.- La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del ejecutivo en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

a) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (L.O.A.P.F.).

La L.O.A.P.F. establece la estructura orgánica de la Administración Pública Federal, distribuye las competencias de las dependencias directas del ejecutivo y señala las modalidades de coordinación de ésta con las entidades que integran la Administración Pública Paraestatal.

Cap. II. Art. 26.- Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias (ver punto 7.1):

[...] Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo [...]

Art. 37.- A la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspeccionar el ejercicio del gasto publico federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos;
- II. Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la administración publica federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo;
- III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la administración publica federal;
- IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la administración publica federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;
- V. Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la administración pública federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores;
- VI. Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral en las dependencias y entidades de la administración pública federal, a fin de que los recursos humanos, patrimoniales y los procedimientos técnicos de la misma, sean aprovechados y aplicados con criterios de eficiencia, buscando en todo momento la eficacia, descentralización, desconcentración y simplificación administrativa. Para ello, podrá realizar o encomendar las investigaciones, estudios y análisis necesarios sobre estas materias, y dictar las disposiciones administrativas que sean necesarias al efecto, tanto para las dependencias como para las entidades de la administración publica federal;
- VII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la administración pública federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas;
- VIII. Inspeccionar y vigilar, directamente o a través de los órganos de control, que las dependencias y entidades de la administración pública federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de

adquisiciones, arrendamientos, servicios, y ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la administración pública federal;

IX. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, así como sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y de manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

X. Designar a los auditores externos de las entidades, así como normar y controlar su desempeño;

XI. Designar, para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamentales, delegados de la propia Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la administración pública federal centralizada, y comisarios en los órganos de gobierno o vigilancia de las entidades de la administración pública paraestatal;

XII. Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la procuraduría general de la república, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de tales órganos, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en la esfera administrativa y ante los tribunales federales, representando al titular de dicha Secretaría;

XIII. Colaborar con la Contaduría Mayor de Hacienda para el establecimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el mejor cumplimiento de sus respectivas responsabilidades;

XIV. Informar periódicamente al ejecutivo federal, sobre el resultado de la evaluación respecto de la gestión de las dependencias y entidades de la administración pública federal, así como de aquellas que hayan sido objeto de fiscalización, e informar a las autoridades competentes, cuando proceda del resultado de tales intervenciones y, en su caso, dictar las acciones que deban desarrollarse para corregir las irregularidades detectadas;

XV. Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores públicos de la Administración Pública Federal, y verificar su contenido mediante las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables;

XVI. Atender las quejas e inconformidades que presenten los particulares con motivo de convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la administración pública federal, salvo los casos en que otras leyes establezcan procedimientos de impugnación diferentes;

XVII. Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos, que puedan constituir responsabilidades administrativas; aplicar las sanciones que correspondan en los términos de ley y, en su caso, presentar las denuncias correspondientes ante el ministerio público, prestándose para tal efecto la colaboración que le fuere requerida;

XVIII. Autorizar, conjuntamente con la Secretaría de Hacienda Crédito Público, en el ámbito de sus respectivas competencias, las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como registrar dichas estructuras para efectos de desarrollo y modernización de los recursos humanos;

XIX. Establecer normas, políticas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos, desincorporación de activos, servicios y obras públicas de la Administración Pública Federal;

XX. Conducir la política inmobiliaria de la Administración Pública Federal salvo por lo que se refiere a las playas, zona federal marítimo terrestre, terrenos ganados al mar o cualquier depósito de aguas marítimas y demás zonas federales;

XXI. Expedir normas técnicas, autorizar y, en su caso, proyectar, construir, rehabilitar, conservar o administrar, directamente o a través de terceros, los edificios públicos y, en general, los bienes inmuebles de la federación, a fin de obtener el mayor provecho del uso y goce de los mismos. Para tal efecto, la Secretaría podrá coordinarse con estados y municipios, o bien con los particulares y con otros países;

XXII. Administrar los inmuebles de propiedad federal, cuando no estén asignados a alguna dependencia o entidad;

XXIII. Regular la adquisición, arrendamiento, enajenación, destino o afectación de los bienes inmuebles de la administración pública federal y, en su caso, representar el interés de la federación; así como expedir las normas y procedimientos para la formulación de inventarios y para la realización y actualización de los avalúos sobre dichos bienes que realice la propia Secretaría, o bien, terceros debidamente autorizados para ello;

XXIV. Llevar el registro público de la propiedad inmobiliaria federal y el inventario general correspondiente, y

XXV. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos.

b) Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Cap. II. De las auditorías.

Art. 134. Las auditorías al gasto público federal serán un mecanismo coadyuvante para controlar y evaluar las operaciones que realicen las entidades comprendidas en el artículo segundo de la ley.

Art. 136. Las auditorías al gasto público federal podrán ser de tipo financiero, operacional, de resultados de programas y de legalidad, las cuales deberán ser efectuadas, en lo interno, por el personal facultado de las propias entidades y, en lo externo, por la Secretaría y los auditores que ésta designa.

c) Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Art. 1. Esta ley tiene por objeto reglamentar el título cuarto constitucional en materia de:

- I. Los sujetos de responsabilidad en el servicio público;
- II. Las obligaciones en el servicio público;
- III. Las responsabilidades y sanciones administrativas en el servicio público, así como las que se deban resolver mediante juicio político;
- IV. Las autoridades competentes y los procedimientos para declarar la procedencia del procesamiento penal de los servidores públicos que gozan de fuero, y
- V. El registro patrimonial de los servidores públicos.

Art. 3. Las autoridades competentes para aplicar la presente ley serán:

- I. Las Cámaras de Senadores y Diputados al Congreso de la Unión;
- I Bis. La Asamblea de Representantes del Distrito Federal;
- II. La Secretaría de la Contraloría General de la Federación;
- III. Las dependencias del Ejecutivo Federal;
- IV. El Departamento del Distrito Federal;
- V. Se deroga.
- VI. El Consejo de la Judicatura del Distrito Federal;
- VII. El Tribunal Fiscal de la Federación;
- VIII. Los Tribunales de Trabajo, en los términos de la legislación respectiva; y
- IX. Los demás órganos jurisdiccionales que determinen las leyes.

Art. 49. En las dependencias y entidades de la administración pública se establecerán unidades específicas, a las que el público tenga fácil acceso, para que cualquier interesado pueda presentar quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, con las que se iniciará, en su caso, el procedimiento disciplinario correspondiente.

Art. 52. Los servidores públicos de la Secretaría que incurran en responsabilidad por incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 47 (obligaciones y responsabilidades de los servidores públicos) serán sancionados conforme al presente capítulo por la contraloría interna de dicha Secretaría.

El titular de esta contraloría será designado por el presidente de la república y sólo será responsable administrativamente ante él.

Art. 57. Todo servidor público deberá denunciar por escrito a la contraloría interna de su dependencia los hechos que, a su juicio, sean causa de responsabilidad administrativa imputables a servidores públicos sujetos a su dirección.

La contraloría interna de la dependencia determinará si existe o no responsabilidad administrativa por el incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, y aplicará, por acuerdo del superior jerárquico, las sanciones disciplinarias correspondientes.

Art. 60. La contraloría interna de cada dependencia será competente para imponer, por acuerdo del superior jerárquico, sanciones disciplinarias, excepto las económicas cuyo monto sea superior a doscientas veces el salario mínimo mensual vigente en el D.F.

Art. 79. La Secretaría llevará el registro y seguimiento de la evolución de la situación patrimonial de los servidores públicos de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de los órganos jurisdiccionales a que se refieren las fracciones VII a IX del artículo tercero.

Art. 80. Tienen obligación de presentar declaraciones de situación patrimonial, ante la autoridad competente, conforme al artículo 79, bajo protesta de decir verdad, en los términos que esta ley señala:

- I. En el Congreso de la Unión: diputados y senadores, Oficiales mayores, tesoreros y directores de la misma;
- II. En el poder ejecutivo federal: todos los funcionarios, desde el nivel de jefes de departamento hasta el de Presidente de la República.

Por último, se incluye un resumen del Reglamento Interior de la SECODAM, no aquí, sino que se deja para el capítulo tercero debido a que el argumento manejado es que el futuro de la auditoría gubernamental se encuentra determinado por la auditoría comprehensiva y, con el fin de apoyar este razonamiento, se hace de esta manera para facilitar la comparación entre el alcance ideal de la auditoría comprehensiva (capítulo II) y la auditoría gubernamental actual en México (capítulo III), y permitir así que el lector saque sus propias conclusiones.

7. MARCO ADMINISTRATIVO.

Ligada a la noción de gobierno la Administración Pública Federal, como concepto, constituye una unidad; sin embargo, en la práctica se traduce en un conjunto de dependencias y entidades que funcionan con base en ordenamientos jurídicos distintos y que participan de manera distinta en los diversos

aspectos de la economía y de la sociedad, con el fin de atender las múltiples demandas y necesidades de la población.

La Administración Pública Federal consta de un sector centralizado y de un sector descentralizado, pero en todos los casos el Presidente es el funcionario responsable. El Presidente de la República es la única persona que detenta poder ejecutivo en el ámbito de la A.P.F. (un caso excepcional lo constituye el Jefe del Departamento del Distrito Federal). Ni los Secretarios de Estado, ni los Jefes del Departamento tienen poder ejecutivo, sino poder delegado para realizar las tareas de la administración pública. Al mismo nivel del Poder Ejecutivo sólo se encuentran los Poderes Legislativo y Judicial. La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece las bases de la organización del Poder Ejecutivo, concretamente el artículo 26 de dicha Ley.

7.1 ADMINISTRACION PUBLICA CENTRALIZADA.

La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la Administración Pública Centralizada. A la que se encomienda el despacho de los negocios del orden administrativo, a través de dos tipos de dependencias: las Secretarías de Estado y los Despachos Administrativos, los cuales tienen igual rango. La Administración Pública Centralizada se encuentra formada por:

- ✧ Secretaría de Gobernación.
- ✧ Secretaría de Relaciones Exteriores.
- ✧ Secretaría de la Defensa Nacional.
- ✧ Secretaría de Marina.
- ✧ Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- ✧ Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.
- ✧ Secretaría de Energía.
- ✧ Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- ✧ Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural.
- ✧ Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
- ✧ Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca.
- ✧ Secretaría de Educación Pública.
- ✧ Secretaría de Salud.
- ✧ Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

- ✳ Secretaría de la Reforma Agraria.
- ✳ Secretaría de Turismo.
- ✳ Departamento del Distrito Federal.
- ✳ Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal
- ✳ Secretaría de Desarrollo Social.

7.2 ADMINISTRACION PUBLICA DESCENTRALIZADA.

Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de seguros y fianzas, y los fideicomisos públicos componen la Administración Pública Paraestatal. Son considerados organismos descentralizados las instituciones creadas por disposiciones del Congreso de la Unión o, en su caso, por el Ejecutivo Federal, las cuales contarán con personalidad jurídica y patrimonio propios. Entre las principales entidades descentralizadas se encuentran:

- ✳ El ISSSTE.
- ✳ El IMSS.
- ✳ Petróleos Mexicanos.
- ✳ La Lotería Nacional.
- ✳ La Compañía de Luz y Fuerza.
- ✳ La Compañía Nacional de Subsistencias Populares.
- ✳ La Compañía de Luz y Fuerza del Centro, S.A.

8. FUNCIONES DEL ESTADO EN LA ECONOMIA.

En una economía de mercado, como lo es México, ¿por qué es necesaria la intervención del sector público? ¿Por qué una parte sustantiva de la economía está sujeta a alguna forma de dirección estatal en vez de dejarla a las fuerzas del mercado? En parte, la intervención del Estado es reflejo de ideologías políticas y sociales que se apartan de las premisas acerca de la elección del consumidor y de la toma de decisiones descentralizada. Sin embargo, el motivo principal es el hecho de que las fuerzas del mercado no pueden por sí solas realizar todas las funciones económicas. La política económica es necesaria para guiar, corregir y complementar al mercado en algunos aspectos. La intervención del estado en la economía se puede clasificar, desde el punto de vista de la aplicación de las políticas de ingreso y gasto, de acuerdo con las siguientes funciones:

- 1) La provisión de bienes sociales o el proceso por el que el uso total de los recursos se divide entre bienes privados y sociales. Esta provisión puede ser denominada *función de asignación* de los

recursos. Las políticas de regulación pueden igualmente ser consideradas como una parte de la función de asignación, aunque no manejan propiamente recursos monetarios.

- 2) El ajuste de la distribución de la renta y la riqueza para asegurar su adecuación a lo que la sociedad considera un estado equitativo o justo de distribución, denominado *función de distribución o redistribución* de la riqueza.
- 3) La utilización de la política presupuestaria como un medio para mantener un alto nivel de empleo, un grado razonable de estabilidad de los precios y una tasa apropiada de crecimiento económico que considere los efectos sobre el comercio internacional y la balanza de pagos. A estos objetivos se les conoce con el nombre de *función de estabilización*.

Otros aspectos de la política económica, como la regulación de la competencia mediante leyes, el comportamiento de la empresa pública y la conducción de la política monetaria son partes pequeñas dentro del presupuesto de gastos, pero de gran importancia como instrumentos de política económica y, por lo tanto, deben considerarse también como funciones del Estado.

8.1 FUNCION DE ASIGNACION.

Esta función se basa en el hecho de que la proporción de determinados bienes - llamados bienes sociales o públicos, diferentes de los bienes privados- no pueden proveerse mediante el sistema de mercado, es decir, a través de transacciones entre productores y consumidores individuales. En algunos casos el mercado falla completamente, mientras que en otros funciona de manera ineficaz.

La razón básica para el fallo del mercado consiste en que los beneficios que producen los bienes sociales no se limitan al consumidor en concreto que adquiere el bien, como es el caso de los bienes privados, sino que se encuentran disponibles también para otros consumidores. Consideremos, por ejemplo, las medidas para reducir la contaminación del aire: si se consigue una cierta mejoría en la calidad del aire, el beneficio resultante estará a disposición de todos los que respiren. En estos casos se dice que el consumo de dos o más personas no rivalizan, en el sentido de que la participación de una persona en los beneficios no reduce los que están disponibles para los demás. Esto tiene implicaciones importantes respecto a cómo se comportan los consumidores y cómo se proveen los dos tipos de bienes.

El mecanismo de mercado está bien adaptado a la provisión de bienes privados. Se basa en el intercambio y éste se puede producir únicamente cuando existe un título exclusivo de la propiedad que se

va a intercambiar. De hecho, se puede considerar al sistema de mercado como una gigantesca subasta en la que los consumidores pujan por los productos y las empresas venden al mejor postor, en donde los consumidores que no pagan son excluidos. Así, el mercado suministra un sistema de señales en el que las empresas están guiadas por las demandas de los consumidores. A la aplicación de este mecanismo se le conoce como principio de exclusión.

Sin embargo, éste sistema no funciona adecuadamente cuando se trata de bienes sociales, pues sería ineficaz excluir a un consumidor de la participación en los beneficios, ya que esta participación no reduce el consumo de otro. Por tanto, la aplicación del principio de exclusión no sería deseable, incluso cuando fuera fácilmente realizable. En estas condiciones, los beneficios de los bienes públicos no se transforman en derechos de propiedad de individuos concretos, y el mercado no puede funcionar. Si los beneficios están disponibles para todos, los consumidores no desearán voluntariamente efectuar pagos a los oferentes de estos bienes: si una persona se beneficia en igual medida del consumo de los demás como del suyo propio y existiendo miles o millones de otros consumidores, su pago es sólo una parte insignificante del total. La vinculación entre productor y consumidor se rompe y el gobierno debe ocuparse de la provisión de este bien. La necesidad de la provisión pública puede surgir incluso en situaciones en las que el consumo es rival, de modo que sería adecuada la exclusión. Ocurre así porque la exclusión puede ser imposible o prohibitivamente cara.

El problema de la provisión pública de bienes sociales consiste en cómo debería el gobierno determinar la cantidad de bienes a proveer. El rechazo del pago voluntario por los consumidores no es la dificultad básica. El problema podría resolverse rápidamente si la cuestión fuera la de enviar al recaudador de impuestos a aquellos consumidores que reciben los beneficios de los bienes sociales. La dificultad reside en decidir la clase y cantidad de un bien social que debería suministrarse y cuánto se debería pedir que pagara a un consumidor determinado. Puede resultar razonable establecer que el consumidor pague por los beneficios que reciba, como en el caso de los bienes privados. Pero esto no resuelve el problema; la dificultad radica en cómo valora estos beneficios el que los recibe.

De la misma forma que los consumidores individuales no tienen motivos para ofrecer pagos voluntarios al productor privado, tampoco tienen motivo para revelar al gobierno en qué grado valoran el servicio público. Si yo soy sólo un miembro de un grupo de consumidores, la oferta total disponible para mí no se ve afectada de un modo significativo por mi propia contribución. Los consumidores no tienen

realmente motivos para declarar qué servicio es realmente valioso para ellos, a menos que tengan la seguridad de que los demás van a hacer lo mismo. Por consiguiente, no serviría de nada establecer los tributos sobre la base de un sistema volitivo. Las personas preferirán disfrutar como usuarios gratuitos de lo que otros les facilitan. Es necesaria una técnica diferente por la que puedan determinarse la oferta de bienes sociales y la asignación de su costo.

En esta situación el proceso político entra en escena como sustituto del mecanismo de mercado. Ya que los electores saben que se hallarán sujetos a la decisión del voto, creerán que les interesa votar de modo que el resultado se sitúe lo más próximo posible a sus propias preferencias. La toma de decisiones por los electores se transforma en un sustituto de la revelación de preferencias mediante el mercado y la obtención de las participaciones en el costo que se decidan deben ser aplicadas por la vía del sistema fiscal. Esta imposición genera costos de eficiencia o excesos de gravamen que no surgen en el mercado de bienes privados. Además, los resultados de la votación no complacerán a todas las personas por lo que sólo se puede esperar que se aproximen a una solución eficiente. Esto lo harán más o menos perfectamente dependiendo de la eficiencia del proceso de votación y de la homogeneidad de las preferencias de la comunidad sobre la cuestión.

8.2 FUNCION DE DISTRIBUCION.

En ausencia de medidas de política para ajustar la distribución, el reparto de la renta y de la riqueza depende, en primer lugar, de la distribución de las dotaciones de factores, incluyendo las capacidades individuales de generar ingresos y la propiedad de la riqueza acumulada o heredada. La distribución de la renta, basada en estas dotaciones de factores, está determinada por el proceso de fijación de precios de los factores que, en un mercado competitivo, establece la retribución de los factores igualándola al valor de la productividad marginal. Por tanto, la distribución de la renta entre las personas depende de sus dotaciones de factores y de los precios que consiguen en el mercado.

Esta distribución de la renta puede estar o no ajustada a lo que la sociedad considera una distribución correcta o justa. Es necesario hacer una distinción entre: 1) el principio de que el uso eficiente de los factores precisa que los factores de producción sean valorados de forma competitiva y 2) la proposición de que la distribución de la renta entre familias debería quedar fijada por el proceso de mercado. El principio 1 es una regla económica que debe observarse para alcanzar una utilización eficiente de los recursos tanto en una economía de mercado como en una economía planificada. La proposición 2 es una

cuestión diferente. Por una parte, los precios de los factores determinados en el mercado pueden no corresponder a la norma competitiva. Pero incluso si todos los precios de los factores, incluyendo salarios y otras contraprestaciones de servicios personales, estuvieran determinados de forma competitiva, la pauta de distribución resultante pudiera no ser aceptable. La distribución mediante el mercado supone un grado sustancial de desigualdad, especialmente en la distribución de la renta del capital; y aunque los puntos de vista acerca de la justicia distributiva difieren, la mayor parte coincidiría en la necesidad de algún ajuste, aunque sólo fuera para establecer un nivel mínimo en el extremo inferior de la escala. Sin embargo, estos ajustes pueden significar costos de eficiencia que deberán ser tenidos en cuenta en el diseño de políticas distributivas.

La economía ayuda a determinar lo que constituye un uso eficiente de los recursos basado en pautas determinadas de distribución y de demanda efectiva. Sin embargo, existe la cuestión adicional acerca del estado justo o equitativo de la distribución. El análisis económico moderno ha abordado tímidamente el problema. Se afirma que un cambio en las condiciones económicas es eficiente si y sólo si la posición de alguna persona, llamémosle A, se ve mejorada sin que ninguna otra empeore. Aunque esta regla de "alguien gana y nadie pierde" ha servido bien para la evaluación de la eficiencia de los mercados y de determinados aspectos de la política pública, contribuye poco a la resolución de las cuestiones sociales básicas acerca de la distribución justa. La respuesta a la cuestión de la distribución justa entraña consideraciones de filosofía social y juicios de valor. Los filósofos han considerado diversas respuestas, incluyendo el punto de vista de que las personas tienen derecho a los frutos o beneficios que se deriven de sus dotes personales; que la distribución debería ordenarse de forma que se maximice la felicidad o la satisfacción total y que la distribución debería cumplir con unos determinados estándares de equidad que, en el caso límite, pueden ser igualitarios. La elección entre estos criterios no es simple, como tampoco resulta fácil aplicar cualquier criterio referente a la pauta correcta de distribución.

Existen dos problemas principales en la articulación de una regla de justicia en un estado real de distribución de la renta. En primer lugar, es difícil o imposible comparar los niveles de utilidad que diferentes individuos derivan de su renta. No existe un sistema sencillo de sumar las utilidades y, por tanto, los criterios basados en estas comparaciones no resultan operativos. Esta limitación ha llevado a la gente a pensar en términos de evaluación social en lugar de en términos de utilidad subjetiva. La otra dificultad surge del hecho de que el tamaño del pastel a distribuir no deja de tener relación con la forma en que se distribuye. Sin embargo, y no obstante todas estas dificultades, las consideraciones distributivas siguen siendo una importante cuestión de política pública. Parece que la atención se está

desplazando desde la preocupación tradicional con respecto a las situaciones de renta relativa, la situación general de la igualdad y las rentas excesivas correspondientes a la parte superior de la escala, hacía lo adecuado de la renta en la parte inferior de la escala social. De esta forma, el debate actual pone el acento en la prevención de la pobreza, situando lo que se considera un mínimo tolerable en el escalón inferior, en vez de poner un techo en la parte superior.

Entre los diferentes mecanismos fiscales la redistribución se instrumenta más directamente mediante: 1) un esquema de impuestos - transferencia que combina la imposición progresiva de la renta de las familias con ingresos superiores con una subvención a las de menor renta. La redistribución puede instrumentarse alternativamente mediante: 2) impuestos progresivos utilizados para el financiamiento de servicios públicos, especialmente de las viviendas que benefician particularmente a las familias de bajos ingresos. Finalmente, la redistribución puede conseguirse mediante: 3) una combinación de impuestos sobre los bienes adquiridos mayoritariamente por los consumidores de ingresos elevados, junto con una serie de subvenciones a otros productos que son utilizados principalmente por los consumidores de renta baja. Al escoger entre instrumentos alternativos hay que tener en cuenta los excesos de gravamen o costos de eficiencia resultantes, es decir, costos que surgen cuando se interfiere en las elecciones del consumidor o del productor.

8.3 FUNCION DE ESTABILIZACION.

Una vez tratado el papel de la política presupuestaria en cuestiones de asignación y distribución, debemos ahora examinar su peso en la política macroeconómica, es decir, sobre objetivos tales como un alto nivel de empleo, un razonable grado de estabilidad del nivel de precios, la solidez de las cuentas nacionales y una aceptable tasa de crecimiento económico. La consecución de estos objetivos no se produce automáticamente, sino que exige la dirección de la política pública. Sin ella, la economía tiende a estar sujeta a fluctuaciones importantes y puede sufrir períodos sostenidos de desempleo o inflación. Para empeorar las cosas el desempleo y la inflación pueden coexistir. Con una dependencia internacional creciente, los impulsos de inestabilidad se pueden transmitir de un país a otro, lo que complica aún más el problema.

El nivel general de empleo y precios de la economía depende del nivel de la demanda agregada en relación con la producción potencial o plena capacidad valorada a los precios vigentes. El nivel de demanda es una función de las decisiones de gasto de millones de consumidores, directivos de empresas

e inversionistas. A su vez, estas decisiones dependen de un gran número de factores, tales como la renta actual y pasada, la riqueza relativa, las posibilidades de crédito y las expectativas. En un período cualquiera, el nivel de gasto puede ser insuficiente para asegurar el pleno empleo del trabajo y de los demás recursos. Por diversas razones, que incluyen el que los salarios y los precios se muestren rígidos a la baja, no se dispone de ningún mecanismo por el que ese empleo se recupere automáticamente. Se necesitan, por tanto, medidas expansivas para elevar la demanda agregada. En otros momentos, es posible que el gasto pueda exceder el producto disponible en condiciones de alto nivel de empleo y pueda causar inflación. En tales situaciones resultarán necesarias medidas restrictivas para reducir la demanda. Además, del mismo modo que una demanda insuficiente puede dar origen a más insuficiencia, un aumento de precios puede generar otros aumentos posteriores de precios, conduciendo a una inflación renovada. En ninguno de estos casos existe un proceso de ajuste automático por el que la economía regrese al alto nivel de empleo y a la estabilidad. El cambio en las expectativas introduce una fuerza dinámica que puede constituir tanto una fuente de crecimiento como de inestabilidad y declive.

Los instrumentos de política disponibles para tratar estos problemas implican tanto medidas monetarias como fiscales y su interacción reviste una gran importancia:

- a) **Instrumentos monetarios.** Aunque es posible confiar en el mecanismo de mercado, cuando funciona bien, para determinar la asignación de recursos entre los bienes privados, no puede por sí sólo regular adecuadamente la oferta monetaria. El sistema bancario, sin ningún tipo de control, no producirá exactamente aquella oferta monetaria que resulta compatible con la estabilidad económica, sino que - como respuesta a las demandas de crédito del mercado- acentuará las tendencias a la fluctuación existentes. Por consiguiente, la oferta monetaria debe ser controlada por la autoridad monetaria central y ajustarse a las necesidades de la economía en términos tanto de la estabilidad a corto plazo como del crecimiento a largo plazo. La política monetaria - incluyendo los requisitos de reservas, tipos de descuento y política de mercado abierto- constituye un componente indispensable de la política de estabilización. La expansión de la oferta monetaria tenderá a incrementar la liquidez, a reducir los tipos de interés y, por tanto, a incrementar el nivel de demanda; las restricciones monetarias actuarán en sentido inverso.
- b) **Instrumentos fiscales.** La política fiscal también tiene una incidencia directa sobre el nivel de demanda. La elevación del gasto público será expansiva ya que se incrementa la demanda inicialmente en el sector público y de ahí se transmite a los mercados privados. De forma análoga, los recortes impositivos pueden ser expansivos ya que los contribuyentes tendrán un mayor nivel de renta

y, por consiguiente, puede esperarse que gasten más. En consecuencia, los cambios en el nivel del déficit juegan un importante papel. Al mismo tiempo, la forma en que se financie el déficit también es importante. Si va acompañada de una política monetaria no restrictiva, los efectos expansivos del financiamiento del déficit serán mayores que si se financia mediante un incremento de la apelación al crédito. Si la política monetaria fuera restrictiva, la colocación de la deuda adicional produciría un incremento en el tipo de interés y en consecuencia tendría un efecto restrictivo sobre el nivel de actividad del mercado.

9. ANALISIS DEL COSTO - BENEFICIO.

Como se vio en el punto anterior, los gobiernos organizan, regulan, controlan o influyen - mediante diversos instrumentos- en el uso de cantidades enormes de recursos productivos. En el caso específico de la evaluación de la intervención del gobierno en el mercado, uno de los problemas principales consiste en determinar cómo se puede saber si la aplicación de las decisiones que afectan el empleo de los recursos productivos satisfacen en realidad el interés público. El análisis de costos y ganancias constituye una ayuda importante en la toma de decisiones, ayuda que frecuentemente brinda la información necesaria para determinar si la actividad de un determinado sector público es deseable, o si, por el contrario, constituye un desperdicio de los recursos productivos de la sociedad.

En términos generales, el análisis del costo - beneficio es un instrumento para desarrollar en forma sistemática información útil acerca de los efectos deseables e indeseables de los programas o proyectos del sector público. En cierto sentido, este análisis es análogo al análisis de los beneficios en el sector privado: el primero trata de determinar si los beneficios sociales a obtener de una determinada actividad que se propone el sector público compensan los costos sociales, en tanto que el segundo trata de determinar si los beneficios privados (los ingresos) de una determinada inversión del sector privado compensan los costos privados. El análisis del costo - beneficio se deriva en forma directa de la teoría económica del bienestar, asunto que, normalmente, les está reservado a estudios avanzados de la teoría económica.

La economía del bienestar es la rama de la economía que se centra en el problema relativo a la forma en que una sociedad puede distribuir recursos insuficientes para lograr el máximo bienestar social; o expresado de forma diferente, a la economía del bienestar le atañe la formulación de criterios que les permitan a quienes han de tomar decisiones distinguir entre las actividades, programas o proyectos que

darán mejores resultados ante la sociedad, y los que no funcionarían. El análisis del costo - beneficio es en realidad economía del bienestar aplicada, es decir, supone la aplicación de los principios de la economía del bienestar a actividades, programas o proyectos específicos y actuales. El problema fundamental de la economía del bienestar consiste en determinar si una sociedad ha salido ganando o perdiendo. Los economistas resuelven este problema dividiéndolo en dos componentes: la eficiencia económica y la equidad distributiva del ingreso.

Respecto al criterio de la eficiencia económica, una determinada actividad refuerza el bienestar de la sociedad si dicha actividad da como resultado un ingreso neto en el valor de los bienes y servicios producidos por la economía. En forma inversa, el bienestar de la sociedad disminuye desde el punto de vista de la eficiencia económica si dicha actividad reduce el valor de los bienes y servicios producidos. El valor de los bienes y servicios producidos por la economía se mide mediante el patrón de la disposición a pagar de la gente por esos bienes y servicios (demanda económica). Las ganancias y los costos en la eficiencia del sector público dependen en última instancia de la voluntad de la gente para pagar. Por ejemplo, si un proyecto genera un millón de pesos de ganancia en eficiencia deberá necesariamente darse el caso de que los individuos en conjunto estén dispuestos a pagar hasta un máximo de un millón de pesos por la producción del proyecto en lugar de prescindir del mismo.

Aun cuando la disposición a pagar es una medida útil del valor, no presenta algunas de las características importantes que deben observarse en forma explícita. Primera, para realizar el análisis económico básico, los economistas han aceptado los juicios de valor de que los individuos son los mejores jueces en cuanto a la satisfacción de sus deseos. Segunda, la disposición para pagar está relacionada en forma directa con la distribución de los ingresos. Usando el criterio de la eficiencia económica, el deseo no cuenta para nada, a menos que se vea respaldado con el dinero necesario para traducirlo en una voluntad real de efectuar el pago. Si la distribución de las rentas se cambia, es muy probable que los pesos relativos (en el sentido de voluntad para pagar) dados a los diferentes bienes cambiarían también y personas diferentes tendrían entonces los ingresos requeridos para respaldar sus inclinaciones. Sin embargo, en vista de que los economistas no tienen un método para determinar qué distribución es superior, o exactamente cómo la voluntad para pagar cambiaría si se adoptase una distribución diferente, recurren a utilizar como patrón la actual distribución de los ingresos.

Un problema final acerca del criterio relativo a la disposición para pagar es el de que no existe un mercado para ciertos bienes y servicios. Por ejemplo, puede haber una disposición relativamente alta para pagar los servicios de un tramo de costa no urbanizado, en donde los individuos pueden obtener una satisfacción considerable como consecuencia del escenario natural y pueden estar dispuestos a entregar parte de su dinero con tal de mantener sin urbanizar dicho trozo de costa. Desgraciadamente, es muy difícil establecer un mercado en el que puedan ocurrir tales cambios; y esto resulta muy importante porque la voluntad real para pagar nunca se demuestra y, en consecuencia, no se tienen medios fáciles para medir el valor que la gente les concede a tales bienes y servicios. En el caso de la propiedad costera, significa que la tierra en cuestión puede igualmente utilizarse de alguna otra manera mejor en cuanto a su importancia para la sociedad. El propietario puede utilizar la tierra para suministrar bienes y servicios que en forma normal sean comparados y vendidos en el mercado (edificios de departamentos, por ejemplo). Si el valor de un conjunto de departamentos es menor que el de la propiedad del terreno abierto, se habrá producido una distribución de recursos por debajo de lo óptimo. La posibilidad de tal ocurrencia es una de las razones por las cuales se ha creado análisis del costo - beneficio, para lograr con él un punto de vista más amplio en cuanto a los efectos de la eficiencia en la distribución de recursos que puedan aplicar los individuos que traten de satisfacer sus intereses particulares. A pesar de estos problemas de medición, resulta importante tener presente que el concepto de la disposición a pagar incluye todos los efectos, sin que importe si éstos están directamente relacionados con el mercado.

Como ya se indicó, una distribución eficiente de recursos se produce cuando el valor total de los bienes y servicios producidos se lleva al máximo, esto es, cuando se llega al punto en que no hay ningún otro procedimiento para que un conjunto dado de recursos (terreno, trabajo y capital) pueda ser redistribuido en tal forma que el valor de los bienes y servicios ahora producidos sea mayor que el valor de los bienes y servicios a los que se debe renunciar. Esencialmente, el análisis del costo - beneficio es un instrumento para determinar si una redistribución específica de los recursos actuales incrementa el valor de los bienes y servicios producidos y, por lo tanto (desde el punto de vista de la eficiencia), el bienestar general de la sociedad.

Existen diversos criterios respecto a la eficiencia económica, sin embargo, es el llamado criterio Hicks-Kaldor sobre el que se basa el análisis del costo - beneficio. Este criterio indica qué aumento en el bienestar general se producirá si los que están en mejor situación como consecuencia de un cambio pudieran en principio compensar plenamente a los que resultan perjudicados, lográndose después de todos esos cambios una mejoría en el bienestar. Es decir, si una redistribución de los recursos conduce a

un aumento neto en el valor de los bienes y servicios producidos, es evidente que si algunas personas resultan perjudicadas (es decir, que el valor de los bienes y servicios que dichas personas obtienen se vea reducido), el hecho de que haya un aumento neto en el valor de la producción permitiría que los que han salido ganando compensaran a los que han perdido.

El análisis del costo - beneficio es un instrumento para determinar si los proyectos o programas son económicamente eficientes, estos es, si generan beneficios sociales por encima de los costos sociales, sin relación (en ese punto) con la distribución de dichas ganancias y costos. Los proyectos que se traducen en un aumento neto del valor de los bienes y servicios producidos recibirán una apreciación favorable en los análisis del costo - beneficio concebidos y ejecutados. Sin embargo, una puntuación favorable no garantiza que todos y cada uno de los que forman la sociedad hayan salido beneficiados como resultado del proyecto. Ciertamente, puede haber muchos que resulten perjudicados. La razón por la cual el proyecto es aceptable sobre la base de la eficiencia económica es la de que resultaría posible en principio compensar plenamente a los que han perdido, mediante la transferencia de una parte de la ganancia de los que han resultado beneficiados a los que han sido perjudicados como consecuencia del proyecto. Es importante tener presente que este potencial para la transferencia no garantiza que necesariamente ésta haya de tener lugar. Por lo tanto, un proyecto que fuese aprobado sobre la base de su eficiencia económica puede traducirse en una disminución absoluta del bienestar de ciertos individuos o grupos de la sociedad.

El análisis del costo - beneficio puede dividirse en cuatro etapas principales: identificación, clasificación, cuantificación y presentación. La primer etapa se encarga de la identificación y enumeración de todos los efectos de un determinado proyecto o programa. En principio, este conjunto de efectos suministra al evaluador de los costos y ganancias una lista de todos los elementos que deben ser tomados en consideración. La segunda etapa se encarga de clasificar estos efectos desde el punto de vista de las ganancias y costos enfocados desde la perspectiva de la eficiencia económica y sus efectos como distribuidores del ingreso. La tercera etapa se refiere a la cuantificación, siempre que sea posible, tanto de los beneficios y costos desde el punto de vista de la eficiencia económica como del impacto en cuanto a la distribución de los ingresos del proyecto. La última de estas etapas del análisis del costo - beneficio es la relativa a la presentación de la información relevante en forma razonablemente clara, es decir, una forma que identifique claramente las suposiciones importantes relativas al análisis y las implicaciones de

las mismas en cuanto a las conclusiones del estudio. Esta última etapa constituye frecuentemente el eslabón débil de la cadena porque la interpretación de los resultados es frecuentemente muy difícil.

Aunque se ha tratado el análisis del costo - beneficio en función de un proyecto bajo estudio, es también muy útil determinar el tamaño real del proyecto, por ejemplo, si un proyecto de control de la contaminación puede eliminar el 60 o el 70% de los contaminantes existentes. Esto depende del costo de aumentar la capacidad de eliminación de contaminantes del proyecto y de los beneficios adicionales que de ello se obtendría. Si la ganancia extra es mayor que el costo extra, en tal caso el proyecto del 70% es superior. El uso del análisis del costo - beneficio para determinar el tamaño adecuado de un proyecto es tan importante como determinar si el proyecto debe realizarse o no.

Obsérvese que el análisis del costo - beneficio es análogo al análisis de la rentabilidad que se emplea en el sector privado. La diferencia básica entre ambos radica en la forma en se definen las ganancias y las pérdidas. El análisis del costo - beneficio, sin embargo, se preocupa del valor social de todos los bienes y servicios producidos anteriormente, independientemente de las transacciones financieras implícitas. Los análisis de rentabilidad y del costo - beneficio son semejantes por la forma en que los valores básicos se manejan y comparan una vez que han sido medidos. Son diferentes en cuanto a aquello que se elige para ser medido y, en cierta forma, el procedimiento que se emplea para medirlo. Aun cuando el análisis del costo - beneficio puede mostrar lo que ganará o perderá la sociedad como resultado de un proyecto, su estimación de los beneficios no puede utilizarse sin modificación como una estimación de los recursos financieros a ganar con el proyecto, ni tampoco pueden los costos sociales usarse necesariamente como una estimación del dinero que el gobierno o las empresas habrán de gastar en el proyecto.

El análisis del costo - beneficio tiene como objetivo fundamental estudiar las implicaciones de eficiencia de todo proyecto. Por supuesto que hay muchos otros aspectos que deben considerarse, como la aceptabilidad política, la legalidad y los efectos relacionados con la distribución de ingresos. Por lo común es necesario que quienes determinan la política tengan en cuenta todos estos aspectos. La eficiencia no es la única cosa de importancia ante la opinión de quienes adoptan la política, pero ciertamente es importante y suministra un punto de partida excelente para comparar las compensaciones necesarias en otros aspectos.

II. AUDITORIA COMPREHENSIVA.

1. INTRODUCCION.

1.1 CONTEXTO.

El manejo de recursos públicos conlleva la obligación y la responsabilidad de responder por su uso ante la comunidad entera; la facultad de un gobierno para imponer contribuciones, adquirir deuda y gastar los recursos, en las modernas sociedades democráticas, tiene su contraparte en el mandato cívico de que dicho gobierno sea responsable del ejercicio de ese poder, es decir, que rinda cuenta de su actuación. Esta responsabilidad de rendir cuentas del gobierno de un país se debe dar en tres niveles: primero, dentro del propio gobierno (al Poder Ejecutivo); segundo, la responsabilidad del Poder Ejecutivo ante el Poder Legislativo y, finalmente, la responsabilidad del gobierno ante los ciudadanos del país.

En el sector público la auditoría tradicional estaba limitada a la emisión de una opinión sobre la integridad y la exactitud de la información financiera presentada por la administración y a la legalidad de la conducta de la administración. Conforme la escala y variedad de las actividades del sector público han ido aumentando y, consecuentemente, la cantidad de recursos utilizados en el sector público ha crecido, el interés en las actividades gubernamentales se ha extendido más allá de la honradez y el cumplimiento en el uso de estos recursos juzgados escasos a la consideración de las consecuencias que se han obtenido por su utilización, esto es, a lo que se conoce actualmente como obtención de “valor por dinero¹”. Desde este punto de vista podemos considerar a la auditoría como un proceso de evaluación impuesto sobre un acuerdo formal de rendición de cuentas (la responsabilidad de lograr ciertos objetivos y/o resultados del auditado hacia quien le ha delegado autoridad), ejecutado por un órgano independiente (el auditor), para brindar una seguridad razonable de que las responsabilidades asumidas en esa relación (un mandato ejecutivo) han sido apropiadamente cumplidas.

1.2 CONCEPTO.

La auditoría comprensiva es definida de la siguiente manera por la Fundación Canadiense de Auditoría Comprensiva:

¹ El término “Valor por dinero” es la traducción literal del inglés “Value-for-money”, cuyo significado en español por sí mismo no es muy claro. Como se verá más adelante, es un concepto bastante amplio que tiene su origen en la Economía y que podría traducirse más exactamente como: “Desempeño económico”, “Valor obtenido con los recursos empleados” o “Rendimiento económico” (entendida como el resultado de la razón resultados/insumos).

“Una auditoría comprehensiva es un examen que proporciona una evaluación objetiva y constructiva de la extensión en la que los recursos humanos, financieros y materiales son administrados con responsabilidad respecto a la eficiencia económica y la eficacia; y si las relaciones de responsabilidad son razonablemente cumplidas. La auditoría comprehensiva examina los controles financieros y administrativos incluyendo los sistemas de información y las prácticas de información².”

1.3 ALCANCE.

Podemos decir que el término “comprehensive” tiene tres sentidos:

- 1) La estructura de la auditoría comprehensiva incluye a tres tipos de auditoría:
 - a) La auditoría de estados financieros.
 - b) La auditoría de cumplimiento legal.
 - c) La auditoría del desempeño económico o de “valor por dinero” que evalúa tres aspectos:
 - Economía.
 - Eficiencia.
 - Eficacia o resultado de los programas.
- 2) El auditor debe comprender y entender a la organización en su totalidad.
- 3) Se considera que los programas y las actividades auditadas están interrelacionadas entre sí y con la organización, formando un todo integral.

1.4 NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y PRINCIPIOS.

Si bien el concepto y la teoría de auditoría comprehensiva se han venido desarrollando a lo largo de muchos años es una disciplina en la que aún quedan muchos conceptos por desarrollar más ampliamente, especialmente en el caso de la auditoría del desempeño económico. A diferencia de la auditoría de estados financieros, en la que existen normas de auditoría que toman como criterios de referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (P.C.G.A.), hasta el momento no existe para la auditoría del desempeño económico una serie de normas y principios generalmente aceptados sobre el desempeño logrado en el uso de recursos que haya sido emitida por alguna autoridad reconocida debido sobre todo a que resulta riesgoso moverse en el área del desempeño económico, pues implica moverse en la evaluación de programas o análisis de las políticas públicas, una área en la que conviven disciplinas tan variadas que a veces no es

² Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Concepts, components and characteristics. Ottawa, Canada. 1983.

posible ni siquiera unificar el lenguaje utilizado y menos aún llegar a un acuerdo sobre los principios sustantivos de evaluación.

Esta dificultad de llegar a establecer principios de desempeño administrativo generalmente aceptados es reconocida por la Fundación Canadiense de Auditoría Comprehensiva:

“Los criterios específicos sobre los que una auditoría comprehensiva basa sus conclusiones y recomendaciones necesitan ser cuidadosamente revisados en cada auditoría. De igual forma, los informes de auditoría comprehensiva usualmente no son preparados en una forma estándar³.”

Tal vez sea necesario aceptar que la amplia naturaleza de la auditoría del desempeño económico sea tal que no pueda desarrollarse un conjunto preciso de principios, pero debe clarificarse y sistematizarse para evitar que caiga en la simple retórica sin sustancia.

Hay varias dimensiones de integración o coordinación entre los tres elementos de la auditoría comprehensiva que parecen faltar en la teoría que hasta el momento se ha desarrollado:

Primero, la literatura sobre el tema no establece una relación entre las auditorías del desempeño económico y la de estados financieros. Los conceptos y la metodología de la auditoría tradicional de estados financieros forman la base sobre la que el modelo de auditoría del desempeño económico puede ser construido.

Segundo, la literatura sobre la auditoría de “valor por dinero” o del desempeño económico no distingue o establece los enlaces entre el análisis conductual - institucional de la gente dentro de las organizaciones y el análisis técnico-económico-financiero del desempeño organizacional.

Tercero, la literatura sobre auditoría de “valor por dinero” parece obsesionada con la distinción entre eficiencia y eficacia, pero no las define claramente; en realidad esta distinción no es fundamental, puesto que ambas se refieren a la forma de medir los resultados de los programas gubernamentales. Lo verdaderamente importante se reduce a la necesidad de intentar medir los resultados de los programas en términos monetarios y así poder llegar a una unidad de medición de utilidad social.

³ Ibid.

Cuarto, la literatura presente tiende a analizar de forma parcial la evaluación de los programas gubernamentales y el análisis de las políticas de gasto, omitiendo el análisis de las interdependencias que existen entre ellos. Este análisis debe incluir las interdependencias entre programas relacionados en un mismo nivel de gobierno, por ejemplo, al nivel de gobiernos estatales; así como las relaciones verticales entre programas aplicados en diferentes niveles de gobierno.

Quinto, la metodología actual de la auditoría del desempeño económico no distingue la amplia gama de actividades que realiza el gobierno ni siquiera al nivel de dependencias del sector público y empresas paracstatales; se debe procurar identificar esta amplia gama de actividades y el análisis de interdependencias mencionado en el párrafo anterior se debe orientar, en lo posible, a incluir un análisis integrado del desempeño que incluya estas variadas formas de actividad.

Sexto, la literatura sobre auditoría del desempeño económico parece exclusivamente interesada en los efectos de la asignación de recursos (en qué se gasta). Las actividades del sector público no se enfocan exclusivamente en lograr objetivos de asignación de recursos, sino también en objetivos de estabilización y redistribución de la riqueza. Un modelo completo de análisis del desempeño debe tomar en cuenta este amplio mandato conferido al sector público.

Séptimo, la literatura sobre la auditoría del desempeño económico se limita al análisis del gasto público, ignorando el análisis de la recaudación de ingresos y de las diversas actividades de regulación y supervisión que realiza el gobierno.

1.5 PROCESO.

La mayor fuerza potencial de la auditoría comprehensiva es el modelo sistemático (planeación → ejecución → informe) usado en la auditoría tradicional y este proceso, acompañado por normas generales de conducta de los auditores comprehensivos, forman parte integral del modelo de auditoría comprehensiva a desarrollar en este capítulo.

Al diseñar una auditoría del desempeño económico se debe prestar especial atención al cliente (quien delega autoridad). La literatura existente sobre la auditoría del desempeño económico se distingue por renunciar, en la mayoría de los casos, a evaluar seria y formalmente la eficacia de los programas gubernamentales y por limitarse a asegurar que la organización bajo examen tenga mecanismos apropiados de control interno

para la determinación y documentación de la eficacia. Esta timidez refleja la sensible naturaleza del análisis de programas en el sector público ante la toma de decisiones por políticos profesionales, quienes no responden ante una racionalidad administrativa al evaluar un programa, sino más bien responden a una racionalidad política de permanencia en el poder. En los casos en que el cliente es externo esta timidez del análisis de la eficacia puede ser inapropiado y cuando el cliente es interno es claramente irrelevante. Resulta de suma importancia en el modelo del proceso de auditoría de “valor por dinero” el establecimiento de relaciones de responsabilidad claras entre el auditor, el cliente y el auditado (la directiva de la organización), la determinación de limitantes en estas relaciones y la consideración de la conveniencia de estas limitantes.

2. EL ENFOQUE DEL MODELO DE AUDITORIA COMPREHENSIVA.

2.1 EL PAPEL DE LA AUDITORIA.

La figura 1 muestra el ciclo administrativo en el que cualquier organización - pública o privada, lucrativa o no- se obliga a ejecutar periódicamente para cumplir con su cometido. El conjunto de actividades prospectas incluye la toma de decisiones o planeación en la que los objetivos de ingreso y gasto son definidos, y la traducción de estos objetivos en decisiones operacionales por medio de la presupuestación. El conjunto de actividades continuas incluye la implementación de las decisiones operacionales y el seguimiento continuo de su consecución a través del control administrativo. La parte final del ciclo son las actividades retrospectivas, que incluyen la evaluación interna retrospectiva de las actividades del período (sistema de auditoría interna) y la evaluación externa por medio de un órgano ajeno.

Este ciclo administrativo puede también ser visto como un ciclo de responsabilidades o de rendición de cuentas, sustentado por lo que se describe en el esquema como sistemas de información de responsabilidades. Rendición de cuentas⁴ es la obligación de responder o ser formalmente responsable por un cierto desempeño específico o implícito, desde un punto de vista económico - administrativo. Se trata de una obligación muy similar a lo que en el ámbito legal se conoce como mandato, el cual es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga. El mandatario, en el desempeño de su encargo, se sujetará a las instrucciones recibidas del mandante y en ningún caso podrá proceder contra disposiciones expresas del mismo; debiendo actuar con prudencia,

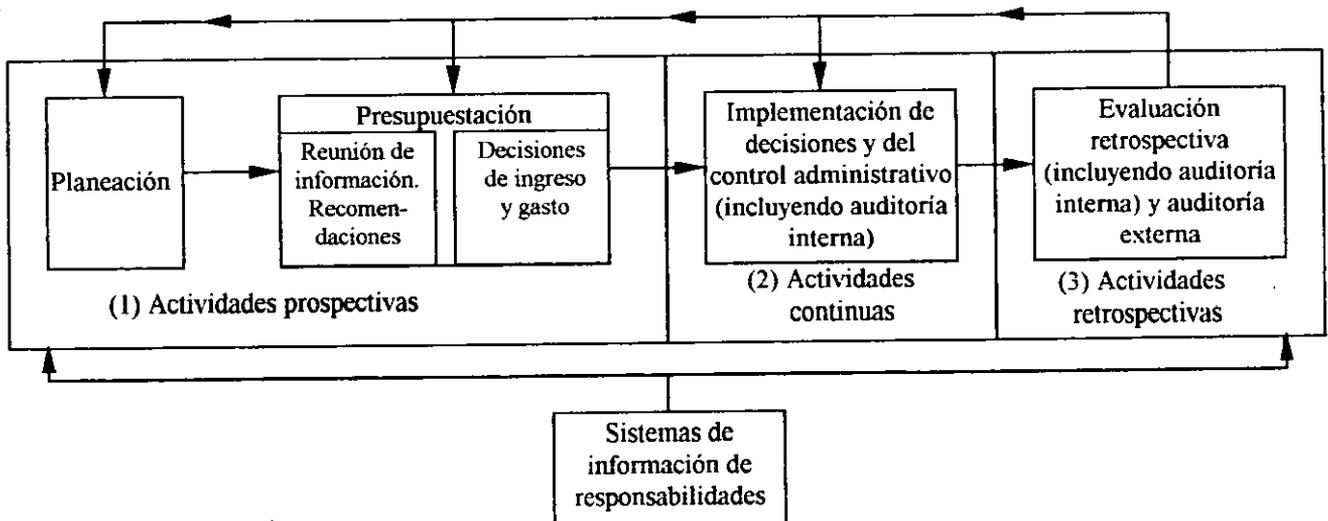
⁴ Algunos autores traducen el término “Accountability” como “Rendición de cuentas” (ver por ejemplo “Auditoría Comprehensiva” de Miguel A. Dávila Guzman). En este trabajo utilizamos “responsabilidad(es)” o “rendición de cuentas” dependiendo del contexto, pues no se refiere únicamente a la obligación de informar sino también a la forma y grado de cumplimiento con los objetivos de la organización o programa auditado.

cuidando el negocio como si fuera propio. El mandatario está obligado a dar al mandante cuentas exactas de su administración, conforme al convenio o cuando el mandante lo pida⁵.

El ciclo administrativo o de responsabilidad implica la asignación de un conjunto de responsabilidades al órgano administrativo de una organización por parte de los accionistas de esa entidad, en el caso de que se busque la obtención de ganancias en empresas públicas o privadas; o al Ejecutivo por parte del Poder Legislativo y/o la ciudadanía, o a los funcionarios designados por parte del Ejecutivo, en el caso de las organizaciones del sector público que no buscan la obtención de ganancias. El concepto de responsabilidad administrativa por eso implica, por una parte, la existencia de una autoridad delegada y, por la otra, un compromiso formal de lograr ciertos resultados y la obligación de rendir cuentas asociada al ejercicio de esa autoridad. La demostración de esta responsabilidad es realizada a través de los sistemas de información de responsabilidades. Por medio de estos sistemas, la administración es requerida para producir información sobre su desempeño en cada una de las actividades del ciclo administrativo; el desempeño alcanzado es evaluado considerando las responsabilidades o criterios establecidas en el mandato. El modelo tradicional de auditoría de estados financieros servirá de base para ilustrar la creciente expansión de este mandato económico - administrativo y, en consecuencia, el alcance ampliado de las auditorías necesario para llegar al concepto de auditoría comprensiva.

Figura 1⁶

El ciclo administrativo / ciclo de responsabilidad.



⁵ Código Civil para el D.F. en materia común y para toda la República en materia federal. Libro cuarto, segunda parte, título noveno.

⁶ Tomado de James Cutt. *Comprehensive Auditing in Canada: Theory and Practice*. Praeger Publishers. New York, U.S.A., 1988.

2.2 EL CONCEPTO DE AUDITORIA: UN MODELO GENERAL.

La auditoría fue definida como un proceso de evaluación impuesto sobre una relación de responsabilidad para proporcionar seguridad de que la información es apropiadamente revelada y correctamente presentada. De manera más general, la auditoría puede ser definida como un proceso sistemático de investigación para obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las acciones económicas y los eventos definidos en un mandato específico de rendición de cuentas con el propósito de comprobar, usando criterios establecidos, la extensión en la que la autoridad delegada en esa relación ha sido ejercida de conformidad con ese mandato de responsabilidad y comunicar los resultados a los usuarios interesados. Esta definición general implica cuatro interesantes aspectos del concepto de auditoría.

1. Debe existir alguna relación de responsabilidad establecida entre dos partes, por ejemplo, el Poder Ejecutivo y el Legislativo o la directiva de una paraestatal y el Ejecutivo, en la que una de ellas delegue autoridad y la otra (el mandatario) sea responsable de los resultados obtenidos, de conformidad con un mandato de responsabilidades económico - administrativas previamente acordado.
2. Debe existir algún informe, declaración o afirmación del mandatario - que puede ser explícito o implícito- sobre la forma y grado de cumplimiento con el mandato de responsabilidad dirigido al mandante.
3. Deben existir criterios de referencia establecidos, conocidos por todos los participantes, sobre cómo debe ser medido el cumplimiento del mandato de responsabilidad.
4. Debe existir un tercer integrante (el auditor) quien examinará las evidencias utilizando criterios establecidos (las normas de auditoría) para formarse una opinión objetiva sobre si el mandato de responsabilidad ha sido cumplido. Este examen no debe limitarse a la evaluación de las declaraciones o afirmaciones del mandatario, sino que debe incluir cualquier otra evidencia que el auditor considere necesaria para llegar a una opinión objetiva del cumplimiento del mandato de responsabilidad.

Esta relación de responsabilidad puede clarificarse con la ayuda de la figura 2. El primer integrante es el usuario del informe de auditoría o cliente que ordena la auditoría. El cliente ha delegado autoridad de acuerdo con un mandato específico de rendición de cuentas al segundo miembro, el auditado, y recibirá información - formal o informalmente, completa o incompleta- del auditado sobre el cumplimiento de ese mandato de responsabilidad. El tercer integrante de la relación es el auditor, quien es comisionado por el cliente para evaluar objetivamente la información proporcionada por el auditado e informar acerca de la forma y grado en que el auditado ha cumplido con las responsabilidades declaradas en el mandato.

Figura 2⁷

Los tres integrantes del proceso de auditoría



La relación entre el cliente y el auditado puede ser definida como un acuerdo o contrato por el que el cliente establece una relación de tipo económica con otra persona (el mandatario), en la que éste se compromete a desempeñar un servicio en beneficio del cliente. Entre el auditado y el auditor puede ser que no haya ninguna relación de tipo contractual, sin embargo, es necesaria una estrecha cooperación entre ellos para el desarrollo exitoso de la auditoría.

El triángulo del compromiso de auditoría es útil, finalmente, para llamar la atención hacia las dos formas de auditoría: la interna y la externa (ver figura 1). El control interno administrativo es ejecutado por la administración como parte de las operaciones de la organización. La administración puede delegar algunas de sus responsabilidades, especialmente lo referente a la revisión del control interno, a un órgano interno de control. Este auditor interno funciona de alguna manera como órgano de control separado, a cargo de un equipo de trabajo especialmente asignado, con el objetivo de determinar si los controles internos establecidos están diseñados y aplicados correctamente. Formalmente, entonces, una auditoría interna constituye una actividad de revisión independiente que tiene lugar dentro de una organización - de conformidad con un mandato de responsabilidad específico- y que se considera como un servicio a la administración de esa organización. En el triángulo del compromiso de auditoría se consideraría como cliente al funcionario de mayor nivel, e.g., al Secretario del ramo o al Director General si se trata de una entidad paraestatal; al órgano interno de control como el auditor, el cual realizaría una revisión objetiva e

⁷ Ibid.

independiente al auditado, que en este caso serían las otras áreas de la organización, sobre el cumplimiento del mandato de responsabilidad.

En el caso de la auditoría externa, el cliente es el Poder Legislativo o el Ejecutivo por medio de la SECODAM en el caso de entidades gubernamentales, el auditado es el equipo directivo de la organización a quien el cliente le delega autoridad conforme a un mandato específico de responsabilidad y el auditor es un órgano externo quien es contratado por el cliente para evaluar el cumplimiento del mandato de responsabilidad por parte de la administración de la organización.

Los objetivos de una auditoría reflejan directamente las responsabilidades del mandato asignadas al auditado por el cliente, y los resultados de la auditoría son los informes del auditor sobre el grado en que el auditado ha logrado cumplir con las responsabilidades a su cargo. Dado que la auditoría es vista como un proceso constructivo, es común que en los informes del auditor se incluyan también recomendaciones en los casos necesarios sobre cómo puede ser mejorado el cumplimiento del mandato de responsabilidades. Entonces, por instrucciones del cliente de la auditoría, la administración de la organización puede proceder a solucionar las deficiencias observadas e implementar las recomendaciones hechas; estas discusiones y decisiones son consideradas en la siguiente fase del ciclo administrativo. La información que resulta de una auditoría es obtenida mediante un proceso de auditoría determinado que incluye ciertos procedimientos, lo cual permite al auditor utilizar criterios establecidos para pronunciarse sobre el grado en que el mandato de responsabilidad a que está sujeto el auditado ha sido cumplido.

2.3 RESPONSABILIDADES DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS VS AUDITORIA COMPREHENSIVA.

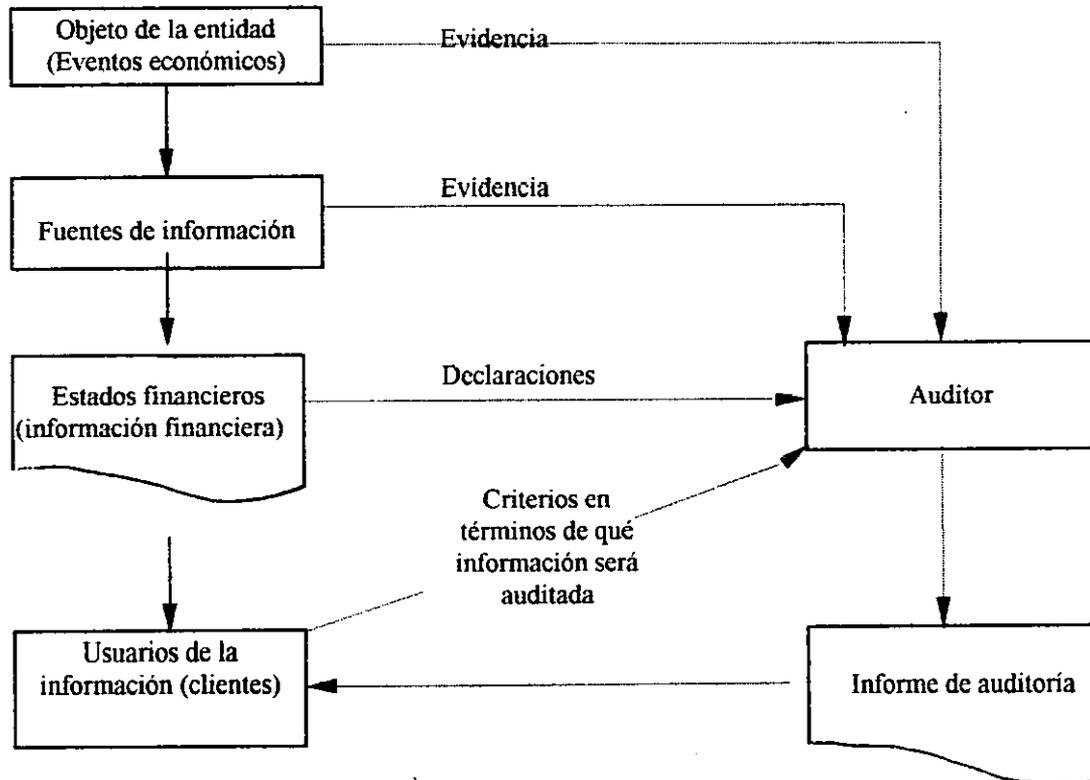
2.3.1 Consistencia e integridad en la preparación de los estados financieros.

Las raíces teóricas de la auditoría comprehensiva residen en una amplia gama de valores sociales que atribuyen especial importancia a la información sobre el desempeño económico de una entidad y que el modelo de auditoría de estados financieros no puede proporcionar. Una deficiencia muy importante de los informes financieros es que se limitan a mostrar información en términos financieros, esto significa que la información sobre las consecuencias del uso de recursos escasos en el sector público - especialmente en el sector no lucrativo, donde el valor de los resultados producidos (el servicio que proporcionan a la sociedad) normalmente no es medido en términos monetarios, sino más bien en términos del grado de logro de un

conjunto de mediciones sobre el nivel y la calidad del servicio -, es completamente excluida del proceso de auditoría.

La figura 3 muestra cómo el objeto de la auditoría de estados financieros se limita a la información contable, que en su forma más completa se encuentra expresada en un conjunto de estados financieros. Esta información es preparada por el auditado para uso del cliente, y el papel del auditor es proporcionar credibilidad a estos informes por medio de la emisión de una opinión sobre el grado en que la información fue preparada de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Figura 3⁸
El papel de la auditoría



⁸ American Accounting Association, A Statement of Basic Auditing Concepts

Con respecto al concepto general de obtención de evidencia suficiente y competente de la información, se pueden definir dos importantes conjuntos de conceptos de naturaleza preliminar: primero, las suposiciones, explícitas e implícitas, sobre las cuales la recopilación y evaluación de evidencias están basadas; y, segundo, el conjunto de afirmaciones que el auditor busca verificar.

El establecimiento de las responsabilidades de una auditoría de estados financieros se fundamentó en una amplia suposición: el valor social de que es deseable que la información presentada en los estados financieros sea consistente y apropiada. Mautz y Sharaf⁹ definen una suposición general sobre la cual la teoría de la auditoría está basada y de la cual se derivan otras ocho suposiciones.

La suposición general es fundamental: las transacciones financieras pueden ser declaradas significativamente en términos de cantidades monetarias.

Las suposiciones derivadas, que constituyen una base coherente, consistente e independiente, son:

1. Los estados financieros así como los datos de los que emanan son verificables.
2. No necesariamente existe conflicto de intereses entre el auditor y la administración de la entidad auditada.
3. Los estados financieros y cualquier otra información sometida a verificación están libres de colusión u otras irregularidades inusuales. El auditor debe asumir que la administración actúa de buena fe, salvo evidencia en contrario.
4. La existencia de un sistema de control interno satisfactorio reduce la probabilidad de irregularidades.
5. La aplicación consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados resulta en la adecuada presentación de los estados financieros.
6. Ante la ausencia de una evidencia clara que indique lo contrario, lo que ha sido cierto en el pasado para la organización auditada, lo seguirá siendo en el futuro.
7. Al realizar el examen de los informes financieros para emitir una opinión independiente, el auditor desempeña exclusivamente el papel de un auditor.
8. El status profesional de un auditor independiente impone obligaciones profesionales apropiadas.

Estas suposiciones, excepto la primera y la quinta, son aplicables a la auditoría comprehensiva.

⁹ R.K. Mautz y H.A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Florida: American Accounting Association. Monograph no. 6, 1961.

Las afirmaciones sobre las cuales el auditor de estados financieros busca evidencias para poder emitir una opinión son las siguientes:

- a) Con respecto al sistema de control interno. El auditor debe estar interesado en tres afirmaciones: que los controles existan, que se operen efectivamente y que hayan estado operando así durante un periodo de tiempo confiable (Boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno).
- b) Con respecto a los componentes de los estados financieros. El auditor debe verificar las siguientes afirmaciones: que los activos y pasivos existan; que las operaciones que se reportan hayan ocurrido realmente; que todos los activos, pasivos y operaciones se registren; que la entidad sea la legítima propietaria de los activos; que los pasivos incidan en la organización y no en otra; que los activos y pasivos sean valuados apropiadamente; que los ingresos y gastos se registren por los montos apropiados y asignados al periodo adecuado, y que los activos, pasivos, capital, gastos e ingresos se revelen apropiadamente de conformidad con los principios de contabilidad (Boletín 3060, Evidencia comprobatoria).

2.3.2 Objetivos de la auditoría de estados financieros.

El objetivo esencial de la auditoría de estados financieros queda limitado a la expresión de una opinión sobre los estados financieros y excluye cualquier opinión sobre el desempeño económico de una organización, es decir, la obtención de un objetivo o servicio en relación a su costo. En el caso de una organización lucrativa, los estados financieros evaluados por el auditor incluyen información sobre el valor de los resultados (ingresos por ventas) así como de los insumos (gastos) - hablando en términos de la teoría de sistemas -, pero en el caso de una entidad no lucrativa no es posible evaluar la información en estos mismos términos.

Del objetivo primario de la auditoría de estados financieros se deriva uno secundario: identificar oportunidades y proporcionar sugerencias oportunas para mejorar el sistema de control interno establecido (Boletín 3050, párrafo 37). Este segundo objetivo es ampliamente aceptado, sin embargo, algunos autores consideran que implica algunas interrogantes sobre la capacidad del auditor, la relación entre las funciones de los auditores y las de los consultores administrativos, así como posibles conflictos de interés derivados de que una misma persona emita recomendaciones y audite sus consecuencias.

La búsqueda de los objetivos de auditoría está sujeta a limitaciones explícitas e implícitas:

- ⇒ La auditoría puede estar explícitamente limitada al definir su alcance y naturaleza al contratar el servicio, así como por el precio que el cliente está dispuesto a pagar.
- ⇒ La auditoría puede estar explícitamente limitada al establecer en el contrato un periodo de tiempo dentro del cual debe quedar terminada.
- ⇒ Implícitamente puede quedar limitada por la oportunidad, una de las características de la información financiera que establece que los estados financieros deben estar disponibles dentro de un periodo razonable de tiempo para que puedan ser útiles al cliente.
- ⇒ Implícitamente puede quedar limitada por el concepto de costo - eficacia, que significa que el objetivo de la auditoría (la emisión de una opinión sobre los estados financieros) debe lograrse al mínimo costo.

2.3.3 Auditoría de estados financieros: etapa de investigación e información.

La definición de objetivos de la auditoría constituye lo que podría llamarse la fase conceptual del modelo de auditoría de estados financieros, la investigación y la preparación del informe son la fase práctica. En la fase de investigación los auditores reúnen y evalúan evidencias, mientras que en la fase de información los resultados de su evaluación son expresados por medio de una opinión.

La auditoría de estados financieros es un campo de aplicación dentro de la profesión contable establecida. El contexto profesional dentro del cual la auditoría de estados financieros debe realizarse se encuentra definida de forma amplia en el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. La interpretación que hace la profesión de los objetivos de la auditoría de estados financieros se encuentran en las Normas y Procedimientos de Auditoría del mismo Instituto. Estas normas son un conjunto de conceptos y métodos que constituyen la teoría y práctica de la auditoría de estados financieros, reflejan el juicio de la profesión contable de cómo los objetivos de este tipo de auditoría deben ser alcanzados. Su estructura, de forma muy general, es como sigue:

- a) Normas generales.
- b) Normas de ejecución.
- c) Normas de información.

Estas normas están sujetas a dos limitaciones importantes: primera, obviamente, están restringidas a las auditorías de estados financieros; y segunda, están restringidas a las entidades lucrativas, es decir, no se aplican a organizaciones sin fines de lucro y a organizaciones que realizan cierto tipo de actividades, como los bancos y aseguradoras que están regidas por otras normas.

2.3.4 Evidencia suficiente y competente.

En un sentido amplio, la suficiencia es una medida de la cantidad de la evidencia obtenida y la competencia una medida de su calidad. La suficiencia implica que el auditor no sólo examinará la información disponible, sino que más bien formará sus conclusiones por medio del muestreo o pruebas sustantivas de una parte del conjunto de los datos. La suficiencia está determinada por otros dos conceptos: la precisión requerida en la opinión del auditor y el grado de seguridad requerido en la opinión del auditor. Generalmente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencias de tipo más bien persuasiva que conclusiva. El concepto de importancia relativa, es una especie de guía que utiliza el auditor al momento de determinar la precisión. La importancia relativa puede ser juzgada en relación a la importancia en la toma de decisiones por los lectores de los estados financieros. Si la partida en cuestión puede afectar razonablemente la decisión, entonces se puede decir que es de importancia relativa.

El grado de seguridad no se refiere a la magnitud de una irregularidad o error sino a la confianza del auditor de que un error por encima de una cierta magnitud, esto es, un error de importancia relativa, no sea revelado en los estados financieros auditados. Respecto al concepto general de grado de seguridad se pueden identificar tres tipos de riesgos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de auditoría.

Las limitaciones de disponibilidad práctica, oportunidad y economía son así ligadas por el concepto de grado de razonabilidad a la precisión requerida y al grado de seguridad de la opinión del auditor.

La competencia de la evidencia se refiere a su calidad, la cual es definida por los conceptos de relevancia y confiabilidad. Para ser relevante, la evidencia de auditoría debe ayudar al auditor a lograr el objetivo de auditoría, o sea, llegar a una opinión sobre las diversas afirmaciones implícitas en los estados financieros. La confiabilidad de la evidencia depende de su naturaleza y de su fuente.

En resumen, el modelo de auditoría de estados financieros sistematiza el concepto de verificación en un conjunto de métodos prácticos ligados a los tipos de evidencia, clasificados en pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas, y dirigido a la transacción como la unidad básica de análisis.

Los conjuntos de conceptos y su interrelación teórica y cronológica constituyen los elementos del modelo de auditoría de estados financieros, es decir, la teoría y base para la práctica de la auditoría. Este modelo

representa a una bien establecida disciplina de auditoría y servirá como base para desarrollar el modelo de auditoría comprehensiva.

3. EVOLUCION DEL MANDATO DE AUDITORIA.

3.1. CARACTERISTICAS DE LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS.

Las diferencias esenciales entre las organizaciones lucrativas y las no lucrativas, las cuales son importantes para entender la naturaleza de un modelo de auditoría comprehensiva apropiado para el sector público, pueden ser agrupadas en seis categorías: los objetivos y la medición de los resultados (salidas); las formas de financiamiento; las limitaciones en la conducta e información derivadas de las formas de financiamiento; la propiedad; la naturaleza de la responsabilidad y la medición del desempeño; y, la oferta y demanda de productos (salidas) no lucrativos.

1) Objetivos y medición de resultados.

En una organización lucrativa, el objetivo primario es la obtención de una ganancia o utilidad. Los ingresos por ventas en una entidad lucrativa miden el valor que los consumidores asignan al resultado producido por una organización (bienes y/o servicios). El objetivo primario de una entidad no lucrativa es la abastecimiento de un servicio o grupo de servicios, parte del cual o todos ellos son distribuidos en base a las necesidades de determinados grupos sociales y no en base a la demanda efectiva; en los casos en que estos servicios o parte de ellos son vendidos, el precio de venta está establecido de una forma que cubra el costo, o parte de él, pero sin producir una ganancia. En estos casos los ingresos por ventas proporcionan sólo una medida parcial del valor del resultado y deben ser suplementados por algún sistema de medición que evalúe la cantidad y la calidad de los servicios proporcionados.

La medición de los resultados tiene varias implicaciones: primero, los resultados frecuentemente son difíciles de conceptualizar y, aún más, de medir, y generalmente esta conceptualización y medición estarán sujetas a varios niveles de sofisticación, los cuales reflejan una representación progresiva del logro de los objetivos organizacionales; segundo, la relativamente baja dependencia en la demanda efectiva de los clientes frecuentemente provoca una "orientación hacia la oferta", o sea, una falta de interés por las opiniones de los clientes de la organización. Estas implicaciones originan, por una parte, una mayor dificultad para establecer un sistema de control administrativo y, por la otra, una falta de respuesta hacia el nivel de satisfacción de los consumidores del servicio.

2) Formas de financiamiento.

En las organizaciones no lucrativas de propiedad pública el presupuesto de ingresos es sustancialmente derivado de la toma de decisiones por políticos profesionales. Es discutible que la decisión de destinar de esta manera cantidades de dinero a la producción y/o entrega de un servicio sea el equivalente a una estimación indirecta del valor que los consumidores atribuyen a ese servicio. En el sector público no lucrativo esta decisión es tomada por funcionarios elegidos en las urnas, que son políticamente responsables ante sus electores, y cuyas preferencias buscan reflejar en sus decisiones políticas. Sin embargo, este método indirecto de medición es un sistema bastante impreciso. Por otra parte, la aplicación del gasto público es vista como una "fuente de financiamiento" o una medida de entrada y no como una medida de salida (resultado).

3) Limitaciones.

Las organizaciones no lucrativas que adquieren preponderantemente recursos de fuentes diferentes de la venta de servicios frecuentemente tienen restricciones respecto a la forma en que esos recursos pueden ser usados y esto repercute en la forma en que deben presentar su información financiera.

4) Propiedad.

Las organizaciones no lucrativas no poseen acciones que puedan ser vendidas o compradas y su capital no es detentado por particulares, ni tampoco puede estar a disposición de individuos específicos. Sus miembros, excluyendo los salarios que perciben los trabajadores, no reciben una ganancia económica directa. Cualquier exceso continuo de los ingresos sobre los gastos es inusual - en parte porque uno de los objetivos financieros de estas organizaciones es gastar la totalidad de su presupuesto asignado -, por lo que la capacidad de la organización para lograr una mejoría o expansión inmediata o futura en el servicio se ve truncada.

5) Naturaleza de la responsabilidad, información financiera y medición del desempeño.

La auditoría de estados financieros implica la obligación de que éstos sean preparados de conformidad con un conjunto de criterios establecidos en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, como paso previo para poder examinar y evaluar - utilizando para ello las Normas y Procedimientos de Auditoría - la propiedad con que este proceso fue realizado. Este régimen de responsabilidad está basado en una serie de procedimientos, en un criterio metodológico, y no en un criterio que refleje directamente el desempeño económico de la entidad y que puede ser denominado como *responsabilidad metodológica*. Para efectos de

la auditoría comprensiva, este régimen de responsabilidad será distinguido de un régimen que se avoca a la evaluación del desempeño económico, o sea, a las consecuencias del uso de bienes y servicios escasos, y que será denominado como *responsabilidad por resultados o consecuencias obtenidas*. Una auditoría comprensiva debe cumplir con ambos regímenes.

El régimen de responsabilidad metodológica al cual están sujetas las entidades no lucrativas es muy similar al de las entidades lucrativas: un conjunto de principios y procedimientos para determinar a los diversos componentes de los estados financieros, así como para registrar e informar las transacciones financieras realizadas es determinado al inicio del ciclo administrativo y monitoreado hasta el final del ciclo. Sin embargo, existen tres áreas en las que el régimen de responsabilidad metodológica al cual las organizaciones no lucrativas están sujetas difiere respecto de las organizaciones lucrativas:

1. Limitaciones en el uso de fuentes de financiamiento específicas pueden hacer necesaria la elaboración de informes para cada una de estas fuentes.
2. En el caso de las organizaciones lucrativas existe un conjunto bien definido de principios (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del I.M.C.P.) para determinar, registrar e informar a cada uno de los componentes de los estados financieros; por otra parte, en el sector gubernamental este conjunto de principios se encuentra contenido en el Manual de Contabilidad Gubernamental emitido por la S.H.C.P. No obstante, estas normas gubernamentales son compatibles en su mayoría con los principios del Instituto de Contadores Públicos.
3. La información financiera, a la que el régimen de responsabilidad metodológica se restringe, es particularmente limitada en el caso de las entidades no lucrativas. Aunque la información financiera no presenta información sobre el desempeño económico, al menos si incluye información sobre el valor de los resultados (salidas) producidos por la organización, es decir, el ingreso derivado de la venta de sus salidas. El estado de resultados en el sector lucrativo incluye información sobre las fuentes de recursos (ingresos por ventas) y los gastos incurridos en la obtención de esos ingresos. En el sector no lucrativo los ingresos por ventas no reflejan el valor del servicio proporcionado desde el punto de vista del consumidor; más bien reflejan un sistema de asignación de precios diseñado para cubrir los costos o las decisiones de donar o destinar recursos para producir el servicio en cuestión, o alguna combinación de estas, y así simplemente describe las fuentes de financiamiento de la organización de que se trate. La información sobre los gastos es semejante al de las organizaciones lucrativas. Lo que es importante, en el caso de las entidades no lucrativas, es que la integración de estos dos conceptos (ingresos y gastos) excluye cualquier referencia directa sobre el valor de las salidas producidas por la organización. Es por

eso que la naturaleza de la responsabilidad de una entidad no lucrativa debe ampliarse para incluir el valor de las salidas o las consecuencias de la utilización de recursos escasos, lo cual requiere la presentación de información adicional a la normalmente proporcionada en los estados financieros.

La ampliación de la responsabilidad del auditor, a la emisión de una opinión independiente sobre el desempeño económico de una entidad lucrativa o no, requeriría la elaboración de los mismos estados financieros básicos identificados en los P.C.G.A., pero se necesitaría información mucho más detallada respecto a algunos temas, como por ejemplo: información comparativa de la entidad respecto a años anteriores, información comparativa respecto de otras compañías nacionales o extranjeras y, lo más importante, el establecimiento de un conjunto de criterios para evaluar el desempeño económico u objetivos contra los cuales el desempeño pueda ser medido por el auditor a cargo de la auditoría. Para este mandato, mucho más amplio que el tradicionalmente manejado en la auditoría de estados financieros, no existen todavía principios de desempeño económico generalmente aceptados que proporcionen al auditor una base consistente de referencia¹⁰.

En el caso de las organizaciones públicas no lucrativas la ampliación de la auditoría al examen del desempeño económico encara otras dos dificultades:

a) La dificultad de conceptualizar y medir las salidas. El valor de los recursos utilizados por las entidades públicas no lucrativas, estos es, los gastos incurridos por estas organizaciones para proporcionar sus bienes y/o servicios pueden, generalmente, ser presentados en términos monetarios como en el caso de las entidades lucrativas. El problema reside del lado de las salidas: en el caso de que las salidas no sean vendidas, es necesario que de alguna forma se midan ya sea en términos no monetarios o en un valor monetario imputado.

Con respecto a la definición de salidas en términos no monetarios, su medición (como se mencionó en el inciso 1) se puede dar en diferentes niveles de sofisticación. Puede ser realizada de una forma física o por un sistema de índices, como por ejemplo, el número de clientes atendidos o la proporción cubierta de una área objetivo, lo cual sirve como un sustituto de la productividad (resultados/insumos) para medir del logro de los objetivos organizacionales. A un nivel más alto de sofisticación, la medición de los resultados

¹⁰ En el Programa de Modernización Administrativa 1995-2000, publicado por la SECODAM, se establece el objetivo de definir estándares del desempeño y, actualmente, esta secretaría trabaja junto con otras dependencias en el desarrollo de estándares de desempeño económico (ver siguiente capítulo).

(salidas) puede ser definida en términos del logro de los objetivos de la organización, siempre que estos se hayan definido claramente al inicio del ciclo administrativo. La distinción entre los diferentes niveles de sofisticación en la medición del desempeño de las entidades públicas no lucrativas se da simplemente en términos de una mejoría en la calidad de la unidad de medida de la salida. En todo caso, la medición del desempeño económico - o responsabilidad por resultados- debe relacionar de una forma u otra a los costos y gastos expresados en términos monetarios con las salidas expresadas en términos no monetarios.

Esta diferencia en las unidades de medición provoca que la información producida sea relativa, pues es distinta en naturaleza, y nos proporcione información no sobre la actividad organizacional, la cual proporciona la mayor utilidad absoluta, sino más bien de aquella actividad que resulta más alta en la medición de resultados en términos no monetarios por un presupuesto monetario dado o de aquella que ofrece el método menos costoso de lograr un objetivo específico en términos no monetarios.

En los casos en que la naturaleza del servicio proporcionado por una organización pública no lucrativa sea tal que su valor pueda ser medido en términos monetarios, ya sea de forma imputada o indirecta, entonces, la responsabilidad por el uso de recursos escasos puede ser determinada mediante la diferencia entre el valor monetario imputado de las salidas y el valor monetario de los gastos para proporcionar una medida del desempeño análoga a la utilidad del estado de resultados.

b) La existencia de otro tipo de responsabilidad: la responsabilidad de los políticos ante sus electores, la cual debe ser considerada sobre todo en el caso de los cargos de elección popular, así como en algunas entidades públicas. En el sector público no lucrativo las decisiones de financiamiento y políticas del gastos son hechas, en muchas ocasiones, por autoridades electas en las urnas sujetos a una responsabilidad y racionalidad diferente de la que guía a aquellos funcionarios de carácter más técnico, designados por una autoridad electa.

En tanto que las recomendaciones formales sobre el financiamiento y gasto son hechas por servidores públicos de carácter técnico, de quienes se puede decir que están sujetos a una racionalidad administrativa, en realidad las decisiones sobre financiamiento y gasto que se derivan de esas recomendaciones son hechas por funcionarios electos (políticos) quienes están sujetos a formas diferentes de responsabilidad y racionalidad. Su responsabilidad es política por naturaleza. La racionalidad que siguen es más bien política y no administrativa - técnica.

¿Por qué deben ser diferentes estos dos tipos de racionalidad? Desde un punto de vista técnico - administrativo, los resultados de un programa gubernamental, generalmente, crean una distribución aceptable del ingreso, aunque inequitativa. Aceptable, desde esta perspectiva, refleja el grado de desigualdad en la riqueza e ingreso (derechos de voto económicos) considerado necesario para proporcionar incentivos para trabajar, ahorrar e invertir, y promover de esta manera el crecimiento económico. Los derechos de voto políticos son, por el contrario, equitativamente distribuidos. Es poco probable que el patrón de voto y la racionalidad política resultantes de esta igualdad arrojen el mismo resultado que el determinado por la racionalidad administrativa. Existen métodos desarrollados por economistas que pueden hacer que la brecha entre estos dos tipos de racionalidad sea reducida, por ejemplo, los individuos pueden votar (al menos en parte) sobre la base de su percepción del "interés público" y no sólo con base en un criterio de interés privado, pero están fuera del alcance de este estudio.

6) La oferta y la demanda de bienes y servicios producidos por entidades no lucrativas.

Los resultados (salidas) del sector no lucrativo son frecuentemente difíciles de definir y de medir. La evidencia de la calidad de las salidas es también evasiva, en parte porque no existe información que normalmente sería transmitida en el mercado mediante la demostración del consumidor de sus preferencias. Las salidas de las entidades no lucrativas frecuentemente son producidas por una sola organización, cuya jurisdicción está explícitamente designada por alguna ley o reglamento. Las salidas producidas por el sector no lucrativo no son vendidas, por lo que no son directamente comparables con las ganancias producidas por una organización de carácter lucrativo.

Como consecuencia de la información que generan los medios de comunicación y de la actividad de diversos grupos civiles, ha habido una gran expansión en la conciencia pública de los defectos de una economía de mercado y un incremento correspondiente en la demanda de acciones por parte del gobierno para remediar esta situación. Estas demandas son tratadas por medio de un proceso de carácter político en el que la ganancia política percibida es frecuentemente relacionada con la propagación de los problemas y con la proposición de soluciones de carácter legislativo, en vez de asumir la responsabilidad de implementarlos como debería ser. La racionalidad política orilla a tomar decisiones de corto plazo, lo cual implica a su vez soluciones rápidas, decisiones tomadas sin tomarse el tiempo necesario para analizarlas, experimentarlas y comprender el problema con el fin de investigar si puede encontrarse un remedio eficaz desde un punto de vista técnico - administrativo.

Los resultados de estas características de la demanda son a menudo prematuras, pero políticamente eficaces, demandan el establecimiento de programas públicos y la asignación de responsabilidades en la producción de algún servicio, como una respuesta aparente o simbólica a los defectos que se perciben en una economía de mercado.

3.2 LA AMPLIACION DEL OBJETO DE LA RESPONSABILIDAD Y DEL ALCANCE DE LA AUDITORIA.

La explicación de la ampliación del objeto de la auditoría para incluir al desempeño económico puede ser encontrada en el papel cambiante del sector público después de la Segunda Guerra Mundial y en las circunstancias económicas cambiantes, sobre todo a partir de la década de los sesenta, que vivieron los países desarrollados como Estados Unidos, Canadá e Inglaterra. La escala, permeabilidad y complejidad de los gastos del sector público - sin olvidar otros aspectos como la imposición de contribuciones a los ciudadanos y las políticas económicas regulatorias -, así como una creciente consciencia, a raíz de la disminución del crecimiento económico después de los sesenta, de los medios limitados disponibles para hacer frente a fines aparentemente ilimitados, llamaron la atención hacia las consecuencias del uso de estos recursos, esto es, en el valor del dinero. La importancia del desempeño económico o "valor por dinero" no sólo se hizo tangible, sino que se convirtió en el componente más importante de cualquier relación de responsabilidad¹¹.

El establecimiento de un vínculo entre el análisis del desempeño económico de las organizaciones y la auditoría no es una idea nueva, por el contrario, en el caso de la auditoría interna la ampliación de la responsabilidad - del interés por el control financiero interno a aspectos del desempeño económico- se encuentra sobre todo en la literatura relativa a la auditoría operacional. Sin embargo, estos nuevos enfoques se habían limitado al punto de vista de que la auditoría interna sólo sirve a la administración de la organización. La ampliación del objeto de la auditoría, en el caso de las entidades públicas no lucrativas, para incluir el análisis del desempeño económico dentro de la estructura de la disciplina de la auditoría fue diferente en dos sentidos:

- En su enfoque principal en el sector no lucrativo, con sus dificultades metodológicas implícitas.
- En su enfoque de auditoría externa, cubriendo las necesidades de información de los contribuyentes y del poder legislativo.

¹¹ Y. Ijiri. *Theory of accounting Measurement*. Sarasota. American Accounting Association, 1955.

El desarrollo de un modelo de la auditoría comprensiva en el sector público no lucrativo, del cual la auditoría de estados financieros es la base, requiere no sólo de una ampliación del objeto de la auditoría, sino también del refinamiento de una base metodológica por medio del desarrollo de un conjunto de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para el sector público no lucrativo.

La conducta de las entidades del sector público está regida por una variedad de normas y reglamentos, y su directiva es considerada responsable por el correcto cumplimiento de estas obligaciones. La auditoría del cumplimiento puede ser definida como una auditoría diseñada para determinar si la entidad auditada ha cumplido con las leyes y reglamentos que puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros¹² o sobre cualquier otra información no financiera producida por esa organización. La auditoría legal o del cumplimiento puede ser considerada como una extensión del alcance de la auditoría financiera, todavía dentro de la estructura del régimen de responsabilidad metodológica, para incluir la revisión de la legalidad, el apego y la conformidad con las leyes, reglamentos y procedimientos establecidos externa o internamente para las entidades públicas.

En síntesis, una auditoría en el marco del régimen de responsabilidad metodológica tiene dos componentes: la auditoría de estados financieros y la auditoría del cumplimiento. Ninguno de estos dos componentes tiene por objetivo evaluar las consecuencias absolutas o relativas del uso de recursos escasos por la organización.

La ampliación del objetivo de la auditoría para incluir tales consecuencias requiere la conceptualización y medición de los resultados (salidas) en términos no monetarios o en términos monetarios imputados, y la vinculación de esa información con la información de las entradas correspondientes (generalmente el valor monetario de los recursos utilizados para producir esos resultados) utilizando un criterio de evaluación de naturaleza puramente relativa (el costo en términos monetarios en asociación con una medición no monetaria de las salidas) o un criterio que no sea únicamente relativo sino que también sirva como una medida de valor absoluto análogo a las utilidades de las empresas lucrativas (costo - beneficio). La ampliación del objeto de la auditoría a una auditoría que incluya la evaluación de la responsabilidad por las consecuencias generadas es denominado de diversas formas en la literatura, los términos más representativos son "auditoría del desempeño económico" o "auditoría de valor por dinero".

3.3 “VALOR POR DINERO”: UN ENFOQUE PARA UNA DEFINICION.

La inclusión del desempeño económico en el objeto de la auditoría refleja la expansión del alcance de la responsabilidad - de los procedimientos a las consecuencias- a la que se considera que la administración de las entidades públicas no lucrativas debería estar sujeta.

Los niveles de la responsabilidad por consecuencias son, como se dijo previamente, dos: el primero relaciona el costo expresado en términos monetarios a una medida no monetaria de salida; el segundo relaciona el costo en términos monetarios con el valor de la salida expresado en los mismos términos, de forma análoga a los ingresos por ventas en el sector lucrativo. La literatura sobre la ampliación del objeto del mandato de la auditoría tiende a limitarse sólo al primer nivel, aunque el alcance de la auditoría del desempeño económico debería ampliarse para incluir el segundo nivel.

Las Normas de Auditoría Gubernamental, revisión 1994, emitidas por el Contralor General de los Estados Unidos y contenidas en el “Yellow Book” de la Oficina General de Contabilidad, describen el alcance de lo que denomina “Auditoría del desempeño” de la siguiente manera:

“Una auditoría del desempeño es una examinación sistemática y objetiva de la evidencia con el propósito de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de una organización gubernamental, programa, actividad o función con el fin de proporcionar información para mejorar la rendición de cuentas y facilitar la toma de decisiones de los órganos responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

Las auditorías del desempeño incluyen a las auditorías de economía y eficiencia y a la de programas.

- a) Las auditorías de economía y eficiencia incluyen la determinación sobre (1) si la entidad está adquiriendo, protegiendo y usando sus recursos (tales como personal, instalaciones y espacio) económica y eficientemente, (2) las causas de ineficiencias o prácticas no económicas, y (3) si la entidad ha cumplido con leyes y disposiciones relativas a aspectos de economía y eficiencia.
- b) Las auditorías de programas incluyen la determinación sobre (1) la extensión en que los resultados deseados o beneficios establecidos por el poder legislativo u otro órgano autorizado están siendo logrados, (2) la eficacia de las organizaciones, programas,

¹² U.S. General Accounting Office. Standard for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and

actividades o funciones, y (3) si la entidad ha cumplido con las principales leyes y reglamentos aplicables al programa¹³”

En Canadá se distinguen de igual forma estos dos niveles de responsabilidad en lo que denominan "auditoría de valor por dinero", aunque emplean el término eficacia en vez de "auditorías de programas":

"La definición de auditoría comprehensiva indica que la auditoría llegara a una evaluación constructiva de la extensión en que los recursos son administrados con la debida atención hacia la economía, la eficiencia y la eficacia. En otras palabras, examinará la cuestión del buen valor por el dinero. Economía es la obtención de la calidad y cantidad apropiadas de bienes y servicios a la hora apropiada y a los mejores precios. Eficiencia es lograr el mejor uso productivo posible de bienes, gente y dinero, y esta evaluación nos lleva a una examinación de las medidas del desempeño y a indicadores de productividad similares. Eficacia se refiere a la extensión en la que los programas están de verdad cumpliendo con lo que pretendían. Una examinación de este tipo compara los resultados finales con los objetivos enunciados¹⁴”

Cualquier unidad de medición del desempeño económico que proporcione información sobre la responsabilidad por las consecuencias debe incluir información de las entradas y las salidas, así como de su interrelación. El término "eficiencia" es usado usualmente para referirse a la relación entre entradas y salidas, y puede ser usado genéricamente como sinónimo de "valor por dinero".

3.3.1 Costo - eficacia.

Una auditoría de valor por dinero dirigida al primer nivel de la responsabilidad por consecuencias debe tratar con el valor de las entradas y con las salidas, de alguna forma medidas, y con su comparación. De ahí que la determinación del grado de logro de los resultados de un programa, es decir, su eficacia pueda ser muy interesante, pero salvo que esté relacionado con el costo de lograr estos resultados, es tan sólo un indicador parcial de la responsabilidad por consecuencias. Igualmente, el examen del costo de un programa sin relacionarlo con las salidas de ese programa podría ser interesante, pero sólo proporciona una parte de la evidencia necesaria para determinar la responsabilidad por consecuencias. Por lo que se concluye que la auditoría de "valor por dinero" dirigida al primer nivel de la responsabilidad por consecuencias debe estar

Functions. Washington, 1981.

¹³ Comptroller General of the United States. Government Auditing Standards. 1994 Revision, Chapter 2: Types of Government Audits.

¹⁴ Canadian Comprehensive Auditing Foundation, An Introduction to the Principles and Practices of Comprehensive Auditing in the Offices of Provincial Legislative Auditors. Ottawa, 1985.

interesada tanto en las entradas y en las salidas, como con el logro de una salida objetivo específica al menor costo o con la maximización de la salida para una limitación específica en el costo. En cualquier caso, se resume a una medida que relaciona costos en términos monetarios a salidas no monetarias, medidas de alguna forma. Toda medida de desempeño refleja alguna medición implícita o explícita de las consecuencias, las cuales deben ser asociadas con los costos; de todas estas asociaciones se puede decir que representan información de costo - eficacia, definido de forma amplia.

La eficacia puede ser explicada en relación a objetivos primarios y objetivos secundarios o de apoyo. Los objetivos de apoyo son aquellos objetivos internos cuyos resultados no trascienden al exterior de una organización, pero que deben ser logrados como un prerrequisito para la consecución de los resultados externos, como por ejemplo un alto nivel de motivación entre los empleados o la existencia de formas de comunicación efectivas dentro de una organización; los objetivos de apoyo se enfocan en la eficacia organizacional interna y la medición de resultados correspondientes reflejan el grado de logro de estos objetivos. Los objetivos primarios (o resultados finales) son aquellos objetivos que se reflejan en resultados externos a las organizaciones como productos, servicios, habilidades, actitudes, etc., los cuales son la manifestación deliberada ante la sociedad del programa público.

Es por esto que resulta útil distinguir dos categorías de costo - eficacia:

- a) **Costo - eficacia I.** Se refiere a la relación entre entradas en términos monetarios y salidas en términos no monetarios, donde las salidas reflejan el grado de logro de los objetivos de apoyo.
- b) **Costo - eficacia II.** Se refiere a la relación entre entradas en términos monetarios y salidas en términos no monetarios, donde las salidas reflejan el grado de logro de los objetivos primarios o finales.

Estas dos categorías de costo - eficacia no son mediciones rígidas de los resultados, sino que serán aplicadas a lo largo de niveles progresivos de sofisticación - la sofisticación refleja la legitimidad de la unidad de medida de salida para representar del grado de logro de los objetivos primarios del programa; por otra parte, es posible que una variedad de mediciones de salida pueda ser identificada dentro de cada categoría de costo- eficacia, reflejando igualmente un grado de sofisticación cada vez mayor en cada categoría. Otro aspecto implícito en el concepto de niveles progresivos es el criterio a utilizar para que las mediciones de los resultados pueden ser juzgados como satisfactorios: las mediciones comprendidas en estos niveles son satisfactorias sólo en la medida en que puedan ser usadas como sustitutas, es decir, que no entren en conflicto con escalas más sofisticadas. Por ejemplo, el número de estudiantes graduados de una

universidad es probable que sea incompatible con una medida de salida más sofisticada, como el número de estudiantes graduados de una universidad con habilidades y actitudes específicas, y por eso sería insatisfactoria.

Este criterio general de costo - eficacia y sus dos categorías en sus diferentes niveles nos obligan a tratar con los conceptos de economía, la procuración al menor costo y con la calidad adecuada de las entradas, y eficiencia, que se refiere al mejor uso posible de los recursos. La economía por sí sola trata únicamente acerca del precio de las entradas y no constituye una medición del "valor por dinero". Una medida de la utilización de los recursos que no incluya ninguna referencia de las salidas no constituye una medida apropiada del rendimiento económico, como por ejemplo: costo total del programa/número de meses,

3.3.2 Costo - beneficio.

En Estados Unidos y Canadá la literatura sobre la auditoría del desempeño económico se restringe a lo que definimos como el primer nivel de responsabilidad por consecuencias (cuando las salidas son definidas en términos no monetarios). Esta información, si bien representa un gran avance, no nos dice nada sobre el valor absoluto de un programa. El valor absoluto de un programa, que justifique el uso de recursos escasos en programas públicos no lucrativos, se genera cuando el beneficio social neto (beneficios sociales menos costos sociales) resultante del programa es positivo, o sea, que constituye una ganancia. El costo social puede ser definido como un costo de oportunidad. La medición de la ganancia requiere no únicamente de la medición del costo de oportunidad sino también la medición del valor monetario de la salida o "ingreso implícito". Este último obliga a medir en términos monetarios el valor que los consumidores del servicio asignan a ese servicio, es decir, su disposición a pagar.

La disposición a pagar puede ser medida directa o indirectamente. Los métodos directos incluyen una variedad de procedimientos en el que los consumidores del servicio participan en un intercambio de mercado voluntario para recibir el servicio. La determinación indirecta de la disposición a pagar puede ser definida en dos formas:

- 1) Puede ser por medio de transacciones imputadas en sustitución del intercambio de mercado verdadero. Análisis de costo - beneficio es el término general dado a los enfoques de este tipo en el cual los precios imputados o "precios sombra" son usados cuando no se dispone de precios de mercado o se considera que son una valuación social imperfecta, y los costos (gastos) y los beneficios (ingresos) son definidos

más ampliamente para incluir costos externos y beneficios que no surgen directamente o que no se derivan directamente de la organización que proporciona el servicio. Lo importante del análisis del costo - beneficio es que proporciona una estructura en términos monetarios para determinar el valor absoluto en cuestión.

- 2) Por la vía política, cuyo mayor defecto es que no proporciona una estructura en términos monetarios para determinar el valor absoluto de un programa. La relación contractual inferida del proceso político es demasiado general para proporcionar información suficiente sobre el valor absoluto de los servicios públicos. Por eso, la cuestión del valor absoluto debería ser definida no simplemente por medio de un proceso político, sino determinada ya sea directamente o por imputación y ser parte integral de la información requerida (evidencia) en la auditoría del desempeño económico.

Los políticos, como personas responsables de tomar decisiones que afectan el interés general, responden a una racionalidad política, pero la naturaleza del proceso político los mantiene informados de una manera muy general e inconstante. Entre mayor sea la cantidad utilizada de información técnicamente generada en términos de valor absoluto para tomar decisiones específicas sobre la introducción, continuación, terminación o cancelación de un servicio público, mayor probabilidad habrá de que los servicios sean provistos o mantenidos en la cantidad y calidad que los ciudadanos (contribuyentes) desean y están dispuestos a pagar. Entre mejor informados estén los políticos encargados de tomar decisiones, menor será la diferencia entre la racionalidad administrativa y la racionalidad política.

Esto no significa que la auditoría de valor por dinero deba examinar o comentar sobre la legitimidad política de los programas gubernamentales, sobre su peso político o las prioridades asignados a los diferentes programas. Se trata más bien de examinar y comentar si las decisiones políticas han resultado en programas que arrojan un beneficio social neto, es decir, si los beneficios sociales exceden a los costos sociales y si el beneficio social neto se ha maximizado - considerando los costos y beneficios sociales computados de acuerdo a una racionalidad administrativa y no sobre la base de una racionalidad política.

Un sistema de información orientado a la responsabilidad por consecuencias debe manejar el concepto de valor absoluto en términos monetarios. Si el valor de las salidas de un programa puede ser medido en términos monetarios, esto obviamente implica una medida íntegra del grado en que el programa ha logrado sus objetivos, o sea, la eficacia del programa. Aún cuando las salidas de un programa no puedan ser medidas, todas o en parte, en términos monetarios, el auditor debe buscar medir la eficacia en términos no

monetarios - ya sea investigando si los objetivos del programa han sido alcanzados o si estos objetivos podrían haber sido logrados de una mejor manera por otros medios, o si los objetivos enunciados son factibles o alcanzables- y compararlas con los costos del programa, todo esto sin cuestionar las prioridades de los objetivos asignadas por los políticos responsables de tomar las decisiones.

Por otra parte, con relación a las funciones del Estado en la economía, las auditorías del desempeño económico han sido conceptualizadas básicamente respecto a los programas de gasto público dirigidas al objetivo de la asignación de recursos, el logro de dichos programas es medido por la asociación del valor de los recursos creados (salidas) con el valor de los recursos utilizados (entradas). Esta comparación implica la medición del valor de los recursos usados en términos monetarios con el valor de los recursos creados en términos no monetarios (costo - eficacia) y/o en términos monetarios (costo - beneficio).

El alcance de la auditoría del desempeño económico no debe limitarse a la discusión del análisis del costo - beneficio y del costo - eficacia, sino que debe extenderse - puesto que el desempeño económico trata sobre la búsqueda de objetivos sociales- e incluir aspectos como los objetivos de redistribución del ingreso y los de estabilización económica.

3.4 EL OBJETO DE LA AUDITORIA COMO UN TODO INTEGRADO: EL CONCEPTO DE COMPREHENSIVIDAD.

La ampliación del objeto de la auditoría se refleja mediante la ampliación de la relación de responsabilidad o de rendición de cuentas: primero, la auditoría del cumplimiento se agrega a la auditoría financiera para conformar lo que definimos como responsabilidad metodológica; y por otra parte, la auditoría del desempeño económico que evalúa las salidas producidas por una entidad pública en dos niveles - en términos monetarios o no monetarios- para conformar lo que se ha definido como responsabilidad por las consecuencias generadas. El asunto a tratar ahora se refiere a si estos componentes de la relación de responsabilidad de la auditoría deben tratarse de forma aislada o si el todo que conforman es mayor a la suma de las partes.

Las auditorías financieras y las de cumplimiento proporcionan información básica para la realización de la auditoría del desempeño económico y son por lo tanto elementos esenciales de una auditoría comprehensiva. Existe una íntima relación entre ellas y lo ideal sería que la ejecución de las dos primeras precediera a la

auditoría de valor por dinero y que fueran conducidas por el mismo personal o, en el caso de que no fuera posible, por auditores con instrucciones de cooperar estrechamente entre sí.

El concepto de "comprehensividad" se aplica al alcance del objeto de la responsabilidad, y por lo tanto al alcance del examen de la auditoría (financiera, del cumplimiento y del desempeño económico), y no a la naturaleza de lo que es auditado o de lo que podría ser llamado el objeto de la auditoría. El objeto de la auditoría puede variar ampliamente y se puede clasificar en dos tipos: vertical u horizontal.

La auditoría comprehensiva vertical se refiere a la información sobre la responsabilidad comprehensiva de una entidad definida en una variedad de niveles, que puede ir desde una secretaría de estado, un programa o un proyecto hasta una actividad. Lo importante sobre la auditoría comprehensiva vertical es que todos los aspectos de la responsabilidad (metodológica y por consecuencias) de una secretaría, una empresa paraestatal o sólo algún componente de ellas son examinados.

La auditoría comprehensiva horizontal se refiere a la información sobre la responsabilidad comprehensiva de un mismo componente o partida de un conjunto de entidades. Por ejemplo, una evaluación de los salarios e incentivos al personal de las entidades gubernamentales pertenecientes al sector financiero o el examen de los gastos de capacitación del personal docente perteneciente a la Secretaría de Educación Pública o a todo el personal docente a nivel nacional.

Es importante recordar que también es posible realizar auditorías comprehensivas horizontales o verticales a los organismos públicos que se dediquen a actividades de recaudación de fondos públicos (secretarías, municipios, el Sistema de Administración Tributaria, etc.) o a la supervisión y regulación de ciertas áreas de la economía.

3.5. DEFINICION DE LA AUDITORIA COMPREHENSIVA EN DIFERENTES PAISES.

a) **Estados Unidos.** La Oficina General de Contabilidad de este país establece que:

“Todas las Auditorías empiezan por la definición de sus objetivos, y estos objetivos determinan el tipo de auditoría que será realizada y las normas de auditoría que deberán seguirse. Los tipos de auditoría son clasificados en estas Normas como auditorías financieras y auditorías del desempeño¹⁵

¹⁵ Comptroller General of the United States. Op. Cit. nota 13.

Las auditorías financieras incluyen a los estados financieros y a las auditorías financieras relacionadas.

- a) Las auditorías de estados financieros proporcionan una seguridad razonable sobre la propiedad con que los estados financieros de la entidad auditada presentan la posición financiera, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Las auditorías financieras relacionadas incluyen la determinación sobre si (1) la información financiera es presentada de conformidad con criterios establecidos, (2) la entidad se ha apegado a requerimientos específicos de cumplimiento financiero, o (3) la estructura de control interno de la entidad concerniente a la información financiera y/o a la salvaguarda de activos está apropiadamente diseñada e implementada para lograr los objetivos de control”

Aunque las Normas de Auditoría Gubernamental no lo mencionan explícitamente en esta descripción, las auditorías financieras incluyen a la auditoría de estados financieros y a la auditoría legal. Posteriormente, establecen que:

“Los auditores son responsables de estar conscientes de las características y tipos potenciales de irregularidades de importancia relativa asociadas con el área auditada, de tal manera que puedan planear la auditoría para proporcionar una seguridad razonable de poder detectar estas irregularidades.

Los auditores deben poseer un entendimiento de los posibles efectos en los estados financieros de las leyes y disposiciones que el auditor reconozca que puedan afectar significativamente la determinación de las cantidades de los estados financieros.

Los auditores deben diseñar la auditoría para proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de cualquier irregularidad o error de importancia relativa, resultado de la violación de leyes y disposiciones, que tengan un efecto significativo directo en la determinación de los montos de los estados financieros¹⁶”

Respecto a las auditorías del desempeño, como se mencionó en el punto 3.3, estas incluyen dos tipos de auditoría:

¹⁶ Ibid. Chapter 4: Field Work Standards for Financial Audits.

- a) Las auditorías de economía y eficiencia incluyen la determinación sobre (1) si la entidad está adquiriendo, protegiendo y usando sus recursos (tales como personal, instalaciones y espacio) económica y eficientemente, (2) las causas de ineficiencias o prácticas no económicas, y (3) si la entidad ha cumplido con leyes y disposiciones relativas a aspectos de economía y eficiencia.
- b) Las auditorías de programas incluyen la determinación sobre (1) la extensión en que los resultados deseados o beneficios establecidos por el poder legislativo u otro órgano autorizado están siendo logrados, (2) la eficacia de las organizaciones, programas, actividades o funciones, y (3) si la entidad ha cumplido con las principales leyes y reglamentos aplicables al programa.

Cabe destacar que, dentro de la auditoría de programas, las Normas establecen que también determina si la administración ha considerado alternativas que pudieran lograr los resultados deseados a un costo menor.

Las definiciones relativas a la auditoría del desempeño ofrecen dos nuevos aspectos. El primero se refiere a la identificación de las causas de las ineficiencias o prácticas no económicas y la consideración de alternativas para lograr los resultados a un costo menor, que implican la identificación y recomendación de mejoras por parte de los auditores; al igual que en la auditoría de estados financieros, la auditoría comprensiva debe ser de naturaleza constructiva. El segundo se refiere al cumplimiento de la entidad con leyes y reglamentos relacionados con aspectos de economía y eficiencia, con lo cual introducen lo que podría ser llamada una auditoría del desempeño económico indirecta diseñada no para determinar si ha sido alcanzado un buen desempeño económico, sino más bien para determinar si los sistemas y controles administrativos orientados al “valor por dinero” están funcionando apropiadamente.

- b) Canadá. En este país surgió por primera vez el término “auditoría comprensiva”, en 1978 en el Informe del Auditor General de Canadá, y se refería originalmente a los cinco componentes de una auditoría hasta entonces identificados: Controles financieros, Información al Parlamento, Auditoría financiera, Controles administrativos y Controles del procesamiento electrónico de datos.

La Fundación Canadiense de Auditoría Comprensiva (C.C.A.F. por sus siglas en inglés) proporciona la siguiente definición:

“Una auditoría comprensiva es una examinación que proporciona una evaluación objetiva y constructiva de la extensión en que:

- Los recursos humanos, financieros y físicos son administrados con la debida consideración de la economía, eficiencia y eficacia; y
- Las relaciones de responsabilidad son razonablemente cumplidas”.¹⁷

En otro documento la C.C.A.F. aclara los diversos componentes de la auditoría comprehensiva:

“Se puede considerar que la auditoría comprehensiva está compuesta por tres tipos de auditoría, las cuales están interrelacionadas pero pueden ser separadas en elementos claramente distinguibles, que son: la auditoría de estados financieros, la auditoría de cumplimiento y la auditoría del desempeño económico”.¹⁸

De las definiciones manejadas en Canadá (ver también el punto 3.3) resaltan las siguientes características de la auditoría comprehensiva: que sea constructiva, coordinada y cíclica. Constructiva se refiere a la obligación del auditor de identificar debilidades y realizar recomendaciones; esta característica implica también una actitud mental del auditor para implementar la auditoría de tal manera que, dentro del mandato de responsabilidad de la auditoría, coopere con la directiva de la organización auditada (pues cualquier falta de cooperación viciaría el proceso). Coordinada se refiere a la coordinación y confianza en el órgano interno de auditoría en la mayor medida posible; es necesaria la existencia de un vínculo entre los encargados de la auditoría comprehensiva externa y los auditores internos. Adicionalmente, en Canadá también se menciona la necesidad de que exista "coordinación interna" (coordinación dentro del proceso mismo de la auditoría comprehensiva), es decir, que los diversos proyectos que componen a una auditoría comprehensiva estén coordinados¹⁹. Por último, cíclica se refiere a la importancia de informar periódicamente sobre los resultados de las auditorías, dependiendo del tamaño y de la complejidad de la organización. Otra característica mencionada por la literatura canadiense se refiere al carácter multidisciplinario de la auditoría comprehensiva: el amplio alcance de la auditoría comprehensiva requiere la intervención de personal de diversas disciplinas y con una variedad de habilidades, incluyendo las tradicionales habilidades de la contaduría²⁰.

¹⁷ Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Comprehensive Auditing: Concepts and Characteristics. Ottawa. 1983.

¹⁸ Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Value-for-Money in Municipalities: A Practitioners Guide to Municipal Comprehensive Auditing. Ottawa, Canada. 1984.

¹⁹ The Auditor General of Canada, an Approach to Comprehensive Auditing. Ottawa, 1961

²⁰ Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Op. Cit. Nota 18.

c) Reino Unido. No existe una definición formal de la auditoría comprehensiva en el Reino Unido, sin embargo, la Ley de Auditoría Nacional de 1983 establece la opción - sin que constituya una obligación- de que la Oficina de Auditoría Nacional realice auditorías de valor por dinero:

“El Contralor y Auditor General pueden ejecutar examinaciones de la economía, eficiencia y eficacia con la que las autoridades, departamentos o cualquier otro órgano ha utilizado sus recursos para realizar sus funciones²¹”

d) México. La SECODAM emitió el documento “Términos, alcances, normas y técnicas generales de auditoría integral para iniciar las pruebas piloto en el sector paraestatal” que establece que “el propósito general de la auditoría integral es la evaluación del grado y forma de cumplimiento del objetivo de una dependencia, entidad o programa.

Para el logro de tal propósito la auditoría integral evalúa:

- El grado en que los recursos financieros, físicos y humanos son administrados con economía, eficiencia y eficacia.
- Si la obligación de rendir cuentas es razonablemente cumplida.
- Si se han acatado las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- Si se efectúa el seguimiento de las medidas y acciones implantadas para mejorar la gestión de la dependencia o entidad.

La auditoría integral es un proceso continuo sustentado en la emisión de una opinión imparcial y calificada, producto de un informe elaborado por un grupo multidisciplinario.”

Respecto a los términos eficacia, eficiencia y economía, la Secretaría los define de la siguiente manera:

El concepto de eficacia relaciona la magnitud de las metas y objetivos previstos en los programas y presupuestos, con la de las realizaciones alcanzadas.

Los conceptos de economía y eficiencia atienden a la necesidad de que la obtención y uso de los recursos en la entidad, se lleven a cabo de manera óptima y conforme a criterios de racionalidad preestablecidos, que contemplen además, la asignación adecuada de personal de las distintas labores de la entidad.

²¹ National Audit Act. London, H.M.S.O. 1983.

A continuación se muestra un diagrama en el que es posible comparar la estructura de las normas de auditoría desarrolladas en México y en Estados Unidos en dos niveles: primero, las diferencias entre las normas aplicables a la iniciativa privada y las del sector público en cada país, y, segundo, la estructura de las normas de la iniciativa privada en México y E.Ú, por un lado, así como la estructura de las normas del sector público en ambos países.

MEXICO				ESTADOS UNIDOS	
I.M.C.P.	I.M.A.I	SECODAM	C.M.H.	A.I.C.P.A.	G.A.O.
<p>NORMAS PERSONALES.</p> <ol style="list-style-type: none"> Entrenamiento técnico y capacidad profesional Cuidado y diligencia profesional Independencia 	<p>NORMAS PERSONALES.</p> <ol style="list-style-type: none"> Entrenamiento técnico y capacidad profesional Cuidado y diligencia profesional Independencia 	<p>NORMAS PERSONALES.</p> <ol style="list-style-type: none"> Independencia Conocimiento técnico y capacidad profesional Cuidado y diligencia profesional 	<p>NORMAS GENERALES.</p> <ol style="list-style-type: none"> Cualidades profesionales. Independencia. Debido cuidado profesional. Control de calidad. 	<p>NORMAS GENERALES</p> <ol style="list-style-type: none"> Naturaleza de las normas generales. Entrenamiento técnico y capacidad profesional. Independencia. Cuidado y diligencia profesional 	<p>III. NORMAS GENERALES.</p> <ol style="list-style-type: none"> Capacidad profesional <ul style="list-style-type: none"> Educación continua Capacidad del equipo Independencia <ul style="list-style-type: none"> Impedimentos personales Impedimentos externos Independencia organizacional Audidores internos Audidores externos Debido cuidado profesional Control de calidad
<p>NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.</p> <ol style="list-style-type: none"> Planeación y supervisión Estudio y evaluación del control interno Obtención de evidencia suficiente y competente 	<p>NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.</p> <ol style="list-style-type: none"> Planeación y supervisión Estudio y evaluación del control interno Obtención de evidencia suficiente y competente 	<p>NORMAS SOBRE LA EJECUCION DEL TRABAJO.</p> <ol style="list-style-type: none"> Planeación Examen y evaluación de los sistemas de control Supervisión del trabajo de auditoria Obtención de evidencia Papeles de trabajo Tratamiento de irregularidades 	<p>NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.</p> <ol style="list-style-type: none"> Declaración de normas de auditoria de la SECODAM y del IMCP. Normas complementarias. <ul style="list-style-type: none"> Pruebas de cumplimiento. 	<p>NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.</p> <ol style="list-style-type: none"> Planeación adecuada y la oportunidad en la ejecución del trabajo. Estudio y evaluación del control interno. 	<p>IV. NORMAS DE EJEC. P/AUDITORIAS FINANC.</p> <ol style="list-style-type: none"> Relación con las normas de la AICPA <ul style="list-style-type: none"> Planeación Materialidad Auditoria de seguimiento Irregularidades, actos ilegales y otros incumplimientos <ul style="list-style-type: none"> Comprensión de los auditores de posibles irregularidades y de leyes y reglamentos Debido cuidado respecto a posibles irregularidades y actos ilegales Otros incumplimientos Controles internos. <ul style="list-style-type: none"> Ambiente de control Controles de salvaguarda Controles s/el cumplimiento con leyes y reglamentos Evaluación sobre el riesgo de control

MEXICO

ESTADOS UNIDOS

I.M.C.P.

I.M.A.I

SECODAM

C.M.H.

A.I.C.P.A.

G.A.O.

<p>NORMAS DE INFORMACION. 1. Aclaración del contador público independiente con respecto a los estados financieros 2. Formas de opinión</p>	<p>NORMAS DE INFORMACION. 1. Aclaración del contador público independiente con respecto a los estados financieros 2. Formas de opinión</p>	<p>NORMAS SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA Y SU SEGUIMIENTO. 1. El informe de auditoría 2. Seguimiento de las recomendaciones</p>	<p>NORMAS P/LOS INFORMES DE AUDITORIAS FINANCIERAS. 1. Declaración de normas de auditorías de la SECODAM y del IMCP. 2. Normas complementarias. • Declaración sobre normas de auditorías. • Informes acerca del cumplimiento. • Informe sobre los controles internos. • Información de auditorías relacionadas con finanzas.</p>	<p>NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y AL DICTAMEN. 1. Cumplimiento con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 2. Uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad. 3. Revelaciones informativas adecuadas. 4. Expresión de la opinión en el dictamen del auditor.</p>	<p>5. Papeles de trabajo financieras relacionadas. 6. Auditorías relacionadas. V. NORMAS DE INFORMACION P/AUDIT. FINANCIERAS 1. Relación con las normas de la AICPA 2. Comunicación con el comité de auditoría y otros 3. Reporte de cumplimiento con las GAGAS 4. Reporte de cumplimiento con leyes y s/controles internos. • Alcance de pruebas de cumplimiento y control interno • Irregularidades, actos ilegales y otros incumplimientos • Informe directo de irregularidades y actos ilegales • Deficiencias en los controles internos 5. Información privilegiada y confidencial 6. Distribución del informe 7. Auditorías financieras relacionadas.</p>
--	--	--	--	--	---

MEXICO			ESTADOS UNIDOS		
I.M.C.P.	I.M.A.I	SECODAM	C.M.H.	A.I.C.P.A.	G.A.O.
			<p>NORMAS DE EJECUCION DEL P/AUDITORIAS DESEMPEÑO.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Planeación. 2. Supervisión. 3. Requisitos legales y reglamentarios. 4. Control interno. 5. Evidencia. 		<p>VI. NORMAS DE EJEC. P/AUDIT. DEL DESEMPEÑO</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Planeación <ul style="list-style-type: none"> • Importancia y necesidades de los usuarios • Comprensión del programa • Criterios • Auditoria de seguimiento • Utilización del trabajo de otros • Equipo de trabajo • Plan de auditoria escrito 2. Supervisión 3. Cumplimiento con leyes y reglamentos <ul style="list-style-type: none"> • Actos ilegales y otros incumplimientos • Abuso • Obtención de información sobre leyes y otros requisitos de cumplimiento 4. controles administrativos 5. Evidencia <ul style="list-style-type: none"> • Hallazgos de la auditoria • Pruebas de evidencia (competencia y relevancia) • Papeles de trabajo
			<p>NORMAS DE LOS INFORMES DEL P/AUDITORIAS DESEMPEÑO.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Forma. 2. Oportunidad. 3. Contenido del informe. 		<p>VII. NORMAS DE INFORMAC. P/AUD. DEL DESEMPEÑO</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Forma del informe 2. Oportunidad 3. Contenido del informe

MEXICO

ESTADOS UNIDOS

I.M.C.P.	I.M.A.I	SECODAM	C.M.H.	A.I.C.P.A.	G.A.O.
<p>FUENTE: Normas y Procedimientos de Auditoria del I.M.C.P.</p>	<p>FUENTE: Normas para la Práctica Profesional de la Auditoria Interna. Instituto Mexicano de Auditores Internos.</p>	<p>FUENTE: Boletin "B". Normas Generales de Auditoria Publica</p>	<p>FUENTE: Comité de Normas de la Contaduría Mayor de Hacienda.</p>	<p>FUENTE: Declaraciones Sobre Normas de Auditoria (SAS 200-500). American Institute of Certified Public Accountants, 1973.</p>	<p>FUENTE: Government Auditing Standards 1994 Revision, by the Comptroller General of the U.S.</p>
					<ul style="list-style-type: none"> • Objetivos alcance y metodología • Resultados de la auditoria • Recomendaciones • Declaración de cumplimiento con las normas de auditoria • Cumplimiento con leyes y disposiciones. • Incumplimiento y abuso • Informe directo de actos ilegales • Controles administrativos • Puntos de vista de funcionarios responsables • Reconocimiento de logros • Aspectos que requieren estudio posterior • Información privilegiada y confidencial <p>4. Presentación del informe</p> <ul style="list-style-type: none"> • Completo, exacto, objetivo, convincente, claro y conciso <p>5. Distribución del informe</p>

4. APLICACION PRACTICA DEL MODELO DE AUDITORIA COMPREHENSIVA.

Para el estudio de la aplicación práctica de la auditoría comprehensiva se considerarán dos etapas generales: la primera se refiere al examen que se realiza en cada uno de los tres componentes de la auditoría comprehensiva, los cuales se consideran diferentes pero interrelacionados entre sí; y, la segunda, a la examinación considerada como un todo integrado.

El principal objetivo de esta sección será examinar el desatendido, pero muy importante, tema de la metodología de la auditoría del desempeño económico: qué información debe ser recopilada y cómo debe evaluarse para considerarse como prueba suficiente y competente en una auditoría de este tipo y definir así las bases para emitir una opinión. Los otros dos componentes de la auditoría comprehensiva (auditoría de estados financieros y auditoría del cumplimiento) son tratados de forma breve, puesto que son estudiados a detalle en el capítulo cuarto.

La estructura general a utilizar para el análisis de este tema se resume en el esquema de la página siguiente. La primera columna muestra a los tres componentes de la auditoría comprehensiva y su integración en la auditoría comprehensiva. En cada componente de la auditoría comprehensiva, los datos - objetivo requeridos por el modelo son identificados para cada una de las fases conceptuales del modelo (criterios de referencia, investigación e información). Finalmente, las repercusiones de estos datos- objetivo son considerados en cada una de los tres tipos de normas de auditoría (generales, de ejecución e información).

Las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos constituyen la base metodológica de la auditoría comprehensiva; sin embargo, son necesarias algunas adecuaciones en lo que se refiere a la auditoría del cumplimiento y a la auditoría del desempeño, en las que es necesario desarrollar un conjunto más detallado de normas. En estos casos las Normas y Procedimientos de Auditoría no son muy útiles debido a que resultan ser normas de aplicación muy general y a que no existe un conjunto aceptado de criterios y procedimientos, ni tampoco un programa de entrenamiento adecuado.

ESTA TESIS NO DEBE
QUEDAR EN LA BIBLIOTECA

Estructura del análisis²²

Naturaleza de la auditoría	Información y consecuencias para las normas de auditoría.	Datos - Objetivo	Consecuencias para las normas de Auditoría		
	Componentes de la Auditoría		Normas generales	Normas de ejecución	Normas de información
A F u d i t o r í a f i n a n c i e r a	Definición de criterios de referencia				
	Investigación				
	Información				
A u d i t o r í a L e g a l	Definición de criterios de referencia				
	Investigación				
	Información				
A u d i t o r í a p o r d e r a m i n i s t r a d o	Definición de criterios de referencia				
	Investigación				
	Información				
A u d i t o r í a c o m p r e h e n s i v a	Definición de criterios de referencia				
	Investigación				
	Información				

²² Cutt, James. Op. Cit. Nota 6.

4.1 LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

4.1.1 Definición de los criterios de referencia (responsabilidades del mandato).

La información básica requerida que debe conocer el auditor es, primero, los aspectos de la relación de responsabilidad entre el cliente y el auditado que serán examinados y, segundo, qué criterios serán empleados en esta examinación, en otras palabras, el alcance de la auditoría debe quedar claramente establecido. El mandato de una auditoría de estados financieros se refiere específicamente a evaluar si dichos estados fueron preparados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (P.C.G.A.) en el caso de que se trata de entidades lucrativas y, en el caso de las entidades gubernamentales, de conformidad con una serie de lineamientos emitidos por la S.H.C.P. encontrados en documentos como la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y en el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sector Paraestatal, entre otras.

El objeto de la auditoría es muy claro: los estados financieros de la organización examinada y el sistema de control interno. El objetivo primordial está claramente definido: la expresión de una opinión profesional independiente respecto a si los estados financieros fueron preparados de conformidad con los P.C.G.A.; un segundo objetivo de este tipo de auditoría es la identificación de observaciones al sistema de control interno y sus respectivas recomendaciones. Aspectos sobre cómo y quién debe ejecutarla están determinadas por la práctica profesional y se reflejan en las normas de ejecución y en las normas generales, respectivamente.

4.1.2 Investigación.

Las normas de ejecución establecidas en las Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. - con algunas variaciones mínimas- han sido aplicadas a la auditoría gubernamental porque proporcionan una útil guía operacional para los auditores y, aún cuando son muy generales, constituyen un conjunto de prácticas y métodos bien definido.

4.1.3 Información.

Lo más importante de esta fase es la mención de los criterios de referencia que se utilizarán para poder llegar a la emisión de una opinión. Se considera que las Normas de Información definidas en las Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. son suficientes - tanto para las entidades públicas como para las privadas -, pues el objetivo es esencialmente el mismo, e incluso la SECODAM ha adoptado el mismo criterio al hacer la mención específica de estos criterios: "el IMCP y el IMAI han adoptado normas de observancia obligatoria que rigen la actuación profesional del auditor en sus respectivos ámbitos de

competencia. Dichos ordenamientos mantendrán su vigencia para efectos de la aplicación de la auditoría pública, en tanto no se opongan a las presentes normas, toda vez que son en esencia las mismas.” Posteriormente, en la sección de Normas del Informe, establece que el auditor “declarará en su informe que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría pública” (Boletín B. Normas Generales de Auditoría Pública).

4.2 LA AUDITORIA DEL CUMPLIMIENTO O LEGAL.

4.2.1 Definición de los criterios de referencia (responsabilidades del mandato).

Definir claramente las responsabilidades legales a que están sujetos los funcionarios públicos es un requisito básico para poder pasar a la etapa operativa de una auditoría del cumplimiento. Los organismos públicos están sujetos a una amplia serie de leyes, reglamentos, disposiciones y políticas por medio de las cuales los poderes públicos son establecidos o delegados. Este conjunto de normas puede imponer una variedad de responsabilidades administrativas, facultades, limitaciones, condiciones o guías de conducta que afectan a la directiva de las dependencias y entidades del sector público y a sus operaciones. La legislación frecuentemente delega amplias facultades administrativas y financieras a los gobiernos estatales, secretarías de estado, autoridades municipales, comisiones, etc., los cuales, a su vez, pueden establecer leyes y disposiciones con los que los organismos del sector público a su cargo deben cumplir; estas normas están subordinadas a una norma de mayor jerarquía y deben observarla. En otras palabras, aunque las responsabilidades a examinar en una auditoría de cumplimiento parecen esta claramente definidas por medio de las diversas leyes y reglamentos, evaluar si se está cumpliendo con las leyes más relevantes se vuelve complejo, pues en muchas ocasiones se superponen entre ellas y entran en conflicto.

El criterio a utilizar en una auditoría del cumplimiento puede ser muy específico como listar las normas con que debe cumplir la entidad y, para cada una de ellas, proporcionar una seguridad razonable de que se ha observado en sus aspectos más relevantes. El alcance de la auditoría legal se pone de manifiesto con el objetivo de la misma: la emisión de una opinión profesional independiente (que podría ser por medio de un listado) de las leyes que se han observado y cumplido, o un listado con ejemplos de incumplimiento de leyes de importancia relativa y posiblemente una declaración respecto a aquellas normas con las que no se realizó ninguna prueba de cumplimiento.

La auditoría del cumplimiento generalmente se subordina a la auditoría de estados financieros en cuanto a tiempos de ejecución y a estructura, pero requiere de conocimientos y habilidades de naturaleza legal y no tanto financieras, lo que tiene implicaciones para el proceso de entrenamiento del auditor.

Las limitaciones de tipo contractual o estatutarias son de particular importancia para una auditoría de cumplimiento. La responsabilidad o alcance de la auditoría con respecto al cumplimiento varía ampliamente y puede caer dentro de tres categorías:

- 1) De forma directa, expresar una opinión de algún tipo sobre si las operaciones de una entidad o una parte de ella fueron ejecutadas de conformidad con una ley específica.
- 2) De forma indirecta, emitir una opinión sobre si las operaciones de las que se llegó a enterar el auditor durante la realización de otro tipo de auditoría fueron realizadas de conformidad con las leyes aplicables.
- 3) En un sentido negativo, reportar ejemplos de incumplimiento observados en el curso de otras auditorías.

La definición de los criterios de la auditoría del cumplimiento, por naturaleza diferentes de los utilizados por la auditoría financiera, obliga a redefinir las normas generales, de ejecución y de información de la auditoría tradicional para adecuarlas a este tipo de revisión.

4.2.2 Investigación.

Los conceptos de la fase de investigación de la auditoría de estados financieros son ampliamente aplicables a la auditoría del cumplimiento, aunque la naturaleza de la evidencia y las técnicas utilizadas para verificar e investigar las evidencias varían considerablemente. Por ejemplo, el concepto de importancia relativa es, teóricamente, perfectamente aplicable a la auditoría del cumplimiento, pero no existe todavía una guía o estándar razonable que oriente al auditor sobre el grado de cumplimiento de la entidad auditada con las leyes que le afectan.

4.2.3 Información.

Es necesario definir normas de información en dos asuntos: primero, el alcance de la auditoría del cumplimiento es probable que varíe ampliamente y que refleje diferentes mandatos, y que esté basado en criterios de naturaleza similar a las leyes implicadas; y segundo, la opinión del auditor no se relaciona directamente con ninguna declaración de la administración en los estados financieros o en cualquier otro informe. Las normas de información de la auditoría legal deberían, por eso, incluir un concepto mucho más detallado del alcance que el del informe de una auditoría de estados financieros.

El Comité de Contabilidad y Auditoría del Sector Público del Instituto Canadiense de Contadores Certificados, en Canadá, ha emitido declaraciones oficiales respecto a la aplicabilidad de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (equivalentes en México a las Normas y Procedimientos de Auditoría) a la Auditoría del Cumplimiento:

“Debido a que los lectores del informe de una auditoría del cumplimiento tienen derecho a un grado de seguridad equivalente al brindado por el informe de una auditoría de estados financieros, las mismas normas generales y de ejecución se aplican a ambos tipos de examen.”²³

Con respecto a la responsabilidad directa de la Auditoría del cumplimiento, dicho Comité establece que:

“Cuando el auditor exprese una opinión sobre el cumplimiento con determinadas leyes, el informe del auditor debe:

(i) Describir el alcance de la auditoría mediante:

- a) la identificación de la entidad o la porción de ella que será revisada;
- b) la especificación de las leyes sobre las cuales se va a reportar; y
- c) la declaración de que el examen fue ejecutado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y, consecuentemente, incluye los procedimientos y técnicas que el auditor consideró necesarios.

(ii) Contener la opinión del auditor respecto a si la entidad o la porción de ella ha cumplido, en todos los asuntos de importancia, con esas leyes determinadas. El informe debe proporcionar una explicación adecuada respecto a cualquier abstención de opinión contenida en el informe.”

Respecto al caso indirecto dicho Comité establece que el informe de auditoría debe:

“(i) describir el alcance de la auditoría mediante la:

- a) identificación de las operaciones en que se aplicó la opinión emitida;
- b) especificación de las leyes sobre las cuales se está informando; y
- c) declaración de que el examen de estas operaciones fue realizado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y, consecuentemente, incluye los procedimientos y técnicas que el auditor consideró necesarios.

(ii) Contener la opinión del auditor sobre si las operaciones que fueron de su conocimiento en el transcurso de la ejecución de otro tipo de auditoría han cumplido, en todos los asuntos de importancia, con las leyes determinadas en el alcance. El informe debe proporcionar una explicación adecuada respecto a cualquier abstención de opinión contenida en el informe.”

²³ Canadian Institute of Chartered Accountants (C.I.C.A.). Public Sector Auditing Statement 3, Auditing for

Finalmente, en el sentido negativo el Comité determina que el informe debe:

“(i) describir el contexto en el que se informan los ejemplos de incumplimiento con leyes y reglamentos mediante la:

- a) descripción de los requerimientos de información del mandato de la auditoría;
- b) identificación de la entidad o la porción de ella que se está examinando;
- c) descripción del enfoque seguido por el auditor al seleccionar los asuntos a examinar; y
- d) declaración de que el examen de cada asunto informado fue realizado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y, consecuentemente, incluye los procedimientos y técnicas que el auditor consideró necesarios;

(ii) prevenir al lector de sacar conclusiones sobre el cumplimiento o incumplimiento respecto a temas no reportados; y

(iii) para cada ejemplo de incumplimiento:

- a) describir el asunto que se informa junto con el efecto monetario - siempre que sea relevante y aplicable.
- b) determinar la ley o leyes que no se están cumpliendo; y
- c) declarar que, en la opinión del auditor, el asunto en cuestión no cumplía con la ley o las leyes determinadas.”

4.3 LA AUDITORIA DEL DESEMPEÑO ECONOMICO O “VALOR POR DINERO”.

4.3.1 Definición de los criterios de referencia (responsabilidades del mandato).

En el punto 3 se describió cómo la Auditoría comprensiva está fundada en un conjunto de valores sociales. Aunque la información de estos valores no es un prerrequisito formal de la auditoría del desempeño económico, merced ser resaltada en virtud del interés social legítimo que se tiene en el desempeño económico del sector público y debería ser reflejado dentro del mandato de responsabilidades de la administración, en los criterios de auditoría, en la metodología utilizada y, obviamente, en las normas de auditoría relativas.

Objeto de la auditoría.

El objeto de la auditoría resulta muy evidente en los casos de la auditoría de estados financieros y en la del cumplimiento. En el caso de la auditoría del desempeño económico - dada su naturaleza y complejidad- es necesario incorporar concretamente el objeto de la auditoría al definir su alcance. En el alcance de la

auditoría del desempeño económico se debería incluir, por lo tanto, el objeto de la auditoría, así como las responsabilidades del mandato de auditoría - en el que se detalle qué información sobre el desempeño económico del auditado debe ser determinada, los criterios de la auditoría (que deberán incorporar una descripción sobre cómo será medido el desempeño), la aclaración de las relaciones de responsabilidad entre los tres elementos de la auditoría, las restricciones impuestas al auditor y los vínculos de la auditoría con los componentes previos del ciclo administrativo.

El objeto de la auditoría describirá la dependencia, programa o función en el que se enfocará la auditoría. Dentro del sector público no lucrativo, el objeto puede caer dentro de tres grandes categorías: gasto público, recaudación de ingresos y actividades de regulación o supervisión. Dentro de la categoría del gasto público se pueden distinguir tres subcategorías: los programas orientados a la asignación de recursos, e.g., el gasto en educación; programas cuyo propósito principal es la redistribución de la riqueza por medio de la transferencia de recursos, e.g., el Procampo; y, también, programas de estabilización, e.g., la política cambiaria. También hay que recordar que el enfoque de la auditoría puede ser de naturaleza vertical u horizontal.

Responsabilidades del mandato de auditoría.

Acercas de esta responsabilidad se pueden identificar dos dimensiones:

1. La cuestión de las relaciones de responsabilidad entre el cliente, el auditor y el auditado. En un sentido amplio, la relación entre los tres integrantes del proceso de auditoría descrita en el punto dos podría considerarse suficiente, pero la naturaleza de la auditoría del desempeño es tal que se vuelve indispensable identificar claramente: el papel que juega el cliente; la independencia formal entre el auditor y el auditado (la administración), así como también tener una clara comprensión de las relaciones de responsabilidad entre el cliente y el auditado. Lo que podría ser un prerrequisito para distinguir al contrato de auditoría de una relación de consultoría administrativa.
2. La especificación por parte del cliente sobre qué información del desempeño económico del auditado será examinada por el auditor. El argumento que será tomado en este estudio es que esto sea definido en términos normativos²⁴, reflejando la naturaleza del objeto de la auditoría, que las restricciones - si existen- sean definidas y que el resultado de la auditoría (los objetivos de la auditoría) se enfoque hacia la diferencia entre lo normativo y la información restringida sobre la responsabilidad.

²⁴ "Normativo" es un tipo de análisis económico que analiza *cómo deberían* hacerse las cosas.

La palabra “normativa” no tiene un significado exclusivamente académico o purista. Lo que este enfoque normativo significa es que el auditor identifique y que le sea permitido buscar la mejor información posible considerando las restricciones normales de factibilidad, oportunidad y costo-eficacia.

Una definición normativa del desempeño económico, ya explicada anteriormente, es que éste sea visto como rendimiento económico ampliamente definido y siempre involucre la asociación de entradas (normalmente presentadas en términos monetarios) con las salidas (presentadas de diferentes formas). Igualmente, el desempeño económico es siempre relativo o comparativo por naturaleza. La comparabilidad puede ser vista en dos niveles. Primero, la información del “valor por dinero” debería ser definida siempre como relativa respecto a alternativas reales, es decir, comparada con otras entidades; y, también, en el caso específico de cada programa auditado, comparada con el desempeño del programa en el tiempo. Segundo, la información sobre el “valor por dinero” debería incluir la comparación del desempeño económico del programa que se está auditando con modelos institucionales hipotéticos alternativos. El punto principal aquí es que la auditoría debe probar que la intervención pública, que por definición está diseñada para cubrir las fallas de una economía de mercado, es superior a los modelos alternativos.

Restricciones.

En general, o en casos específicos, el alcance normativo de la información del desempeño económico que el auditor puede investigar e informar puede ser sujeto a limitaciones definidas desde el momento mismo de la firma del contrato del servicio y/o a un conjunto de restricciones de carácter administrativo. El conjunto de restricciones puede incluir la limitación de que el auditor circunscriba su examen a los sistemas y controles administrativos con que los resultados del programa fueron obtenidos, en vez de examinar directamente estos resultados.

Vínculos con los elementos previos del ciclo administrativo.

Las responsabilidades del mandato de auditoría en un examen del desempeño económico pueden reflejar, explícitamente o implícitamente, las responsabilidades adquiridas en el mandato de la etapa de planeación y su prescripción formal en la etapa de la presupuestación. La evaluación retrospectiva del desempeño económico usando criterios de referencia de “valor por dinero” implica la necesidad de que estos criterios, en base a los cuales el desempeño obtenido será evaluado, hayan sido establecidos implícita o explícitamente al principio del ciclo y supervisados durante todo el ciclo administrativo. Para poder evaluar el desempeño de una organización se debe describir qué desempeño era esperado por esa organización, es decir, que la administración haya definido objetivos y desarrollado los medios para lograrlos.

Criterios de auditoría.

Otro componente de la auditoría del desempeño económico, que debe ser descrito en la fase de definición de los criterios de referencia, son los parámetros que serán utilizados por el auditor para medir el desempeño económico. La interrogante que surge es si es posible desarrollar un conjunto de principios de desempeño económico generalmente aceptados o si estos criterios deben definirse individualmente para cada programa.

La naturaleza heterogénea de los programas del sector público y su inmensa variedad de objetivos, nos lleva a la conclusión de que, en el análisis final, los criterios para una auditoría del desempeño económico en el sector público deben ser siempre específicos para cada programa, reflejando los objetivos de cada programa en cuestión. La determinación de estos criterios puede, sin embargo, ser guiada por una serie de indicadores que propongan resultados aceptables para los diferentes tipos de programas y clasificados por categorías similares. De esta manera los criterios en cada caso particular reflejarán la naturaleza y los objetivos específicos de un programa público

Objetivos de la auditoría.

Los objetivos de una auditoría del desempeño económico se derivan directamente de su alcance. El conjunto de objetivos de una auditoría de este tipo se divide en dos grupos:

- 1) Objetivos primarios, en los que se ofrece una opinión de algún tipo sobre el rendimiento económico o “valor por dinero” (entendido como el resultado de la razón resultados /insumos) alcanzado, y
- 2) Objetivos secundarios, en los que se hacen las recomendaciones.

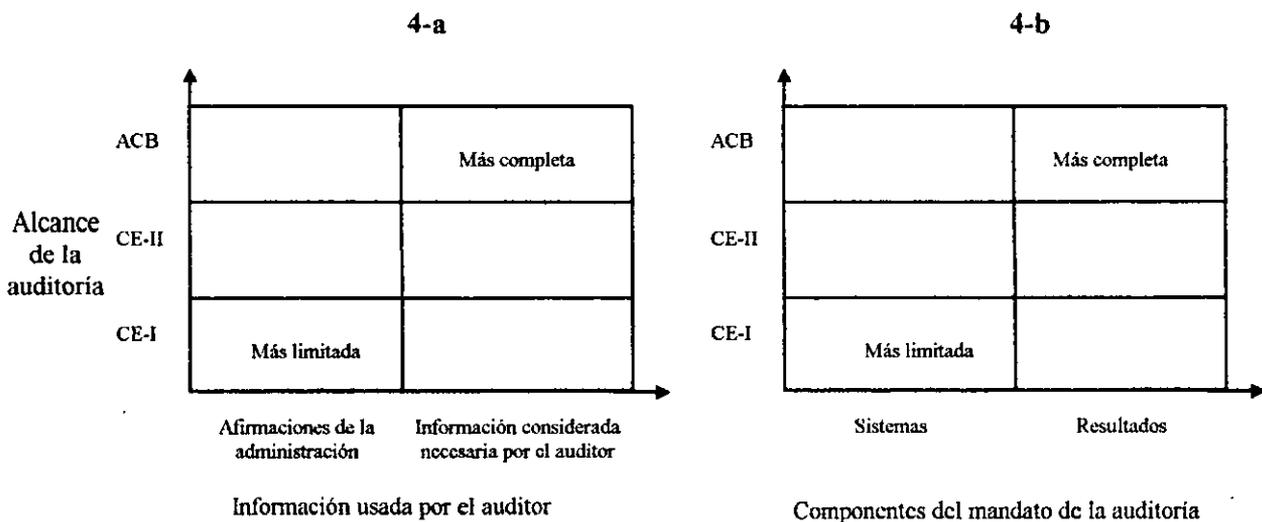
Existen tres variables relevantes en la identificación de los objetivos primarios: primera, la definición del “valor por dinero” (el alcance); segunda, una variable entendida como una restricción, la cual podría ser impuesta por el cliente o por el auditor, que determina si la información que será investigada por el auditor se limitará a las afirmaciones sobre el desempeño económico hechas por la administración de la entidad o si el auditor es libre de investigar sobre tal desempeño tanto como considere necesario, lo cual incluiría las afirmaciones de la administración, si existe alguna, para llegar a una opinión; tercera, otra variable restrictiva que puede ser impuesta por el cliente o escogida por el auditor que determina si la auditoría será directa o indirecta, es decir, si el auditor podrá examinar e informar sobre los resultados del desempeño económico o si estará limitado a la examinación e información de los sistemas y controles administrativos utilizados para obtener tales resultados.

Si el auditor es limitado a las afirmaciones de la administración, podrá, como en la auditoría de estados financieros, determinar la exactitud e integridad de la información y, aún cuando falte un conjunto de criterios generalmente aceptados de desempeño económico, podrá emitir una opinión sobre la propiedad de la información presentada por la administración en relación con los criterios pactados dentro de esa organización. La auditoría del desempeño económico será más completa entre mayor sea el alcance buscado por el auditor (figura 4-a)

Dentro de la compleja naturaleza del valor por dinero es probable que no existan afirmaciones de la administración sobre el desempeño económico o que estén incompletas; un enfoque verdaderamente serio sobre el desempeño económico tiene que ir más allá de la emisión de una opinión sobre las afirmaciones hechas por la administración y proporcionar seguridad al cliente sobre el desempeño económico alcanzado por la entidad. Esta seguridad sólo se puede ofrecer mediante la recopilación e investigación necesaria de este tipo de información que permita al auditor llegar a una opinión razonable (tercera variable). En este caso, el objetivo consiste en proporcionar un grado de seguridad razonable sobre el desempeño económico de la entidad auditada, tomando como base la información que el auditor considere necesaria y el nivel de integridad de esta información sería una función del alcance de la auditoría (figura 4-b).

Figura 4²⁵

Los objetivos de la auditoría



²⁵ Cutt, James. Op. Cit. Nota 6.

Combinando la información de estos dos cuadros, una definición normativa sobre el objetivo primario de una auditoría del desempeño económico implicaría la obligación por parte del auditor de proporcionar seguridad, usando toda la información que considere necesaria, sobre el resultado real del desempeño económico alcanzado por la entidad, entendiendo el desempeño económico en su forma más completa.

Respecto a los objetivos secundarios, para la auditoría del desempeño económico los objetivos secundarios son de gran importancia, pues obligan al auditor a proporcionar una recomendación de mejoría y a no limitarse a la expresión de una opinión. Para evitar que estas recomendaciones se confundan con un servicio de consultoría administrativa en vez de un servicio de auditoría, es necesario que al inicio de la auditoría se definan claramente las relaciones de responsabilidad entre los tres elementos de la auditoría.

Resumiendo, en el alcance de la auditoría se deben identificar: el objeto; aclarar que no se trata de un trabajo de consultoría administrativa; las responsabilidades del mandato; mencionar las restricciones del trabajo de auditoría; los vínculos entre los elementos del ciclo administrativo; identificar el/los programa(s) que serán examinados; y, por último, los resultados del programa(s) deben ser comparados: (a) contra otros casos reales similares e, igualmente, comparar su desempeño respecto a otros años, y (b) contra alternativas hipotéticas.

Cabe recordar que una auditoría de este tipo está basada en valores sociales que hacen necesario ampliar el alcance de la revisión. El primer componente formal de la auditoría del desempeño económico es la definición del objeto de la auditoría: las normas de información (ver más adelante 4.4.3) establecen que se debe incluir la identificación del programa u organización que será auditado (gasto, recaudación de ingresos o regulación) y la naturaleza del enfoque vertical u horizontal tomada por la auditoría. El alcance autorizado de la auditoría debe precisarse claramente, al igual que la diferencia entre este alcance y el alcance normativo factible de la auditoría, o sea, lo que realmente se puede hacer. Las relaciones de responsabilidad parecerían no tener importancia directa para las normas de auditoría del desempeño económico, sin embargo, es fundamental describirlas en el informe para evitar el riesgo de confundir la auditoría con la consultoría administrativa; principalmente, se debe identificar claramente al cliente, que es a quién reporta el auditor. La naturaleza del triángulo de responsabilidades, visto anteriormente, debe tratarse con mayor profundidad en la auditoría del desempeño económico.

La vinculación con los componentes previos del ciclo administrativo es también de particular importancia debido a que en la fase de planeación se definen los objetivos de desempeño económico a alcanzar; al auditor del desempeño económico le compete, por lo tanto, determinar si esos objetivos han sido logrados y determinar, considerando el criterio de costo - beneficio, si la decisión para iniciar o continuar con un programa fue apropiada y si ha sido la mejor opción.

Habilidades requeridas en el auditor.

La variable final en la definición de los criterios de referencia de la auditoría del desempeño económico es la determinación de quién debe ejecutar el trabajo.

La palabra "auditoría" es usada en un sentido mucho más amplio en una auditoría del desempeño económico, y sus implicaciones sobre la capacidad y el entrenamiento del auditor no son muy evidentes (salvo que en ella debe participar un equipo multidisciplinario), al contrario, son muy complejas y de largo alcance. Se debe hacer referencia específica a este conjunto ampliado de capacidades del auditor y a los programas de capacitación apropiados en una norma general revisada y adaptada para este tipo de auditoría, que sea elaborada de forma completa y evitando caer en el idealismo.

4.3.2 Investigación.

Esta sección explora la naturaleza e interrelación de los conceptos ilustrados en la figura 3 (El papel de la auditoría) con respecto a la fase de investigación de la auditoría del desempeño económico y se concluye que estos conceptos pueden ser aplicados en la constitución de un enfoque general de la medición del desempeño económico en los programas públicos, lo cual es consistente con el enfoque tomado en las auditorías de estados financieros y del cumplimiento y, por lo tanto, pueden ser integradas todas ellas en una auditoría comprehensiva.

Los conceptos mencionados serán tratados de la siguiente forma: el primer componente de la fase de investigación que se tratará será el conocimiento del negocio del cliente. Una vez logrado este conocimiento, los conceptos de verificación e investigación son discutidos en relación a las afirmaciones de la administración para poder llegar así a la conclusión de que una auditoría del desempeño económico de naturaleza directa está relacionada básicamente con la investigación. Finalmente, se examinan las suposiciones relativas a la auditoría del desempeño económico. Por otra parte, se analiza también qué tipo de evidencia será necesaria (competencia) y cómo será reunida y evaluada (métodos y procedimientos). Estos dos últimos aspectos considerando los objetivos y/o efectos de la asignación de recursos, la

redistribución de la riqueza y la estabilización para las diferentes clases de programas de gasto, de recaudación de ingresos y de regulación.

La mayor discusión, sin embargo, está dedicada a los objetivos de la asignación de recursos, los que serán expresados por medio de entradas en términos monetarios y salidas definidas en dos niveles de sofisticación: en términos no monetarios (costo - eficacia I y costo - eficacia II) y en términos monetarios (costo - beneficio). La reunión y evaluación de información sobre los costos y las salidas serán estudiadas utilizando las diversas definiciones de eficiencia encontradas en la literatura: la eficiencia en la asignación de precios empleada en los casos en los que las salidas no son vendidas y la eficiencia no valorativa de tres tipos: eficiencia técnica relativa a la selección entre tecnologías disponibles, eficiencia implemental y eficiencia dinámica.

Estos diferentes conceptos de eficiencia nos llevan directamente a los métodos necesarios de reunión y evaluación de evidencias. La eficiencia en la asignación de precios y la técnica emplean métodos analíticos que manejan variables técnicas, económicas y financieras dirigidas a los objetivos finales del programa; la eficiencia implemental emplea métodos analíticos que manejan variables conductuales e institucionales dirigidas a los objetivos de apoyo del programa, y exploran las razones organizacionales del por qué las entradas y salidas que parecen técnica, económica y financieramente factibles no son logradas.

El enfoque del desempeño económico, considerado como un concepto de análisis social, se extiende más allá del programa específico que se está auditando y esta amplitud es tratada en dos formas: primero, en términos de las interdependencias (de las entradas y las salidas) del programa auditado con otros programas; y, segundo, en términos de los efectos externos en otras organizaciones públicas y privadas como una consecuencia de las actividades del programa en cuestión. El enfoque ampliado es también necesariamente comparativo, por lo que el análisis debe incluir la comparación con otras alternativas reales o hipotéticas para asegurarse de que el programa (que es una intervención del estado en la economía) es superior en todos los aspectos.

El proceso metodológico trata también de la confiabilidad de la evidencia (el segundo componente en la figura 3), lo cual incluye la investigación de métodos alternativos de recolección de las evidencias y sus diferentes fuentes.

Una vez agotado el tema de la calidad o competencia de la evidencia de auditoría se discute el concepto de la suficiencia de la evidencia, que incluye el análisis del papel del concepto de la importancia relativa en una auditoría del desempeño económico y la cuestión del grado de seguridad que el auditor puede ofrecer al cliente, en el contexto de las diferentes formas de riesgo asociado con la auditoría de "valor por dinero".

Los diferentes elementos del proceso de investigación identificados aquí, finalmente son reunidos en un sistema general de medición que será tomado para conformar un enfoque general del análisis del desempeño económico en el sector público no lucrativo.

Conocimiento del negocio del cliente.

La familiarización con las actividades de la empresa es un componente esencial en una auditoría del desempeño económico, para lo cual se requiere que el auditor no sólo se familiarice con la organización y con el programa a revisar, sino también clarificar y elaborar la información presentada en la fase de definición de criterios de auditoría sobre el alcance de la auditoría. Se puede considerar que estos dos componentes (el contexto organizacional y la naturaleza y las limitaciones de la auditoría) constituyen los criterios de referencia detallados de la investigación o análisis real sobre el desempeño económico. La determinación del contexto organizacional de la investigación se puede manejar de manera similar a la auditoría de estados financieros, mientras que para la naturaleza de la investigación se requiere de mayor discusión.

Los criterios de referencia de la auditoría del desempeño económico incluyen la consideración de los valores sociales en que se basan los objetivos de la auditoría. Igualmente, los objetivos de los programas se basan en valores y la consideración de éstos es necesaria no sólo para aclarar los objetivos sino también para sugerir limitaciones al alcance del análisis del desempeño económico. En resumen, el análisis del origen de los valores del programa auditado debe ser el primer paso al establecer los criterios de referencia de la auditoría del desempeño económico.

El segundo paso, es la articulación de los valores del programa en términos de objetivos operacionales, es decir, objetivos expresados de tal manera que su obtención pueda ser medida. Los criterios de referencia de la auditoría especifican los vínculos con los objetivos del programa y las medidas de desempeño asociadas establecidas al inicio de las fases de la planeación y presupuestación del ciclo administrativo y, reflejando estos vínculos, un amplio conjunto de objetivos y criterios por los que el logro de los objetivos pueda ser medido en la auditoría del desempeño económico. Si una auditoría del desempeño económico no esta

programada en relación con el ciclo presupuestal, es probable que la asociación entre los objetivos expresados en la fase de presupuestación y los objetivos relevantes de la auditoría sea imprecisa.

En resumen, lo que se requiere en la determinación de los criterios de referencia para la investigación práctica del desempeño económico, como un prerequisite para esta investigación, es la especificación completa de un conjunto de objetivos, de la prioridad o peso relativo de cada uno de estos objetivos y, por último, de parámetros específicos por los que el grado de logro de estos objetivos será medido.

El último componente de los criterios de referencia para la investigación del desempeño económico implica la determinación de un conjunto de modelos organizacionales alternativos, reales e hipotéticos, que serán examinados para cada auditoría particular. Esto es muy importante debido a que la información del desempeño económico es siempre, por definición, de naturaleza relativa y un conjunto satisfactorio de alternativas, determinado por consulta entre las tres partes de una auditoría, debe incluir la comparación con opciones reales del sector público, opciones hipotéticas (incluyendo aquellas consideradas y rechazadas al concebir el programa) y, siempre que sea posible (salvo para los programas de redistribución de la riqueza), la comparación con un medio competitivo como lo es el mercado abierto. Por *satisfactorio* nos referimos, primero, a la determinación del rango de opciones hipotéticas y reales examinadas, por ejemplo, la comparación con otras entidades y/o la comparación del desempeño económico en el tiempo; y, segundo, a la naturaleza de ese conjunto de opciones, por ejemplo, especificando un procedimiento para la selección de opciones.

Para concluir con este punto, podemos decir que la investigación del desempeño económico no ocurre en el vacío, sino dentro de una área de lo factible demarcada por restricciones, que son un conjunto de limitaciones en la búsqueda del logro de los objetivos del programa y sobre la selección de los modelos (medios o instrumentos por los que los objetivos del programa son buscados). Las restricciones pueden ser clasificadas en categorías: temporales, financieras, físicas, técnicas, organizacionales, humanas, políticas y legales. Estas restricciones pueden ser determinadas por el cliente y/o por acuerdo entre el cliente, el auditor y el auditado. Cada restricción puede también ser expresada con diferentes grados de flexibilidad.

Las afirmaciones de la administración: investigación o verificación.

Cuando una auditoría del desempeño económico está restringida únicamente al examen de los sistemas de control interno, definida anteriormente como auditoría indirecta, se puede considerar que la opinión del auditor está basada en un proceso de verificación de las afirmaciones de la administración. Para determinar

la extensión en que el auditor del desempeño económico confiará en la evidencia producida por el equipo de auditores internos, el auditor debe evaluar las afirmaciones implícitas y explícitas de la administración sobre la existencia de sistemas de control interno, de que operan efectivamente y que han operado así durante un período de tiempo confiable. En otras palabras, la investigación en una auditoría indirecta del desempeño económico es un proceso limitado a la verificación de las afirmaciones de la administración.

Por otra parte, una auditoría directa del desempeño económico puede manejar evidencias sobre el desempeño económico aportadas por la administración y, en este caso, la fase de investigación consistirá en verificarlas. Es posible también que la administración no haga afirmaciones explícitas sobre el desempeño económico o si las hace puede ser que no sean muy claras, que no cumplan con las características de la definición de desempeño económico. En este caso, la auditoría del desempeño económico tendrá que indagar mayores evidencias de los resultados obtenidos, realizando una investigación propiamente dicha del desempeño económico de la entidad.

En síntesis, en la fase de investigación de una auditoría del desempeño económico puede ser que el auditor se encuentre ante dos tipos de situaciones: (a) ante un proceso que consista más bien en verificar las afirmaciones de la administración, particularmente cierto respecto a las auditorías definidas anteriormente como indirectas en las que se evalúan los sistemas de control interno utilizados por la entidad auditada para lograr el desempeño económico; y (b) ante una auténtica investigación, es decir, que sea necesario reunir y evaluar evidencias más allá de las declaradas por la administración (auditoría del desempeño económico directa).

Suposiciones relativas a la auditoría del desempeño económico.

Se puede considerar que las suposiciones relativas a la auditoría de estados financieros (descritas anteriormente en el punto 2.3) se aplican a la auditoría del desempeño económico, aunque con ciertas reservas. Las suposiciones más relevantes son descritas a continuación.

La suposición general de que las operaciones financieras pueden ser expresadas en términos de cantidades monetarias debe ser especificada más claramente: el desempeño económico puede ser significativamente representado, o sea, medido de forma consistente y comparable. La determinación de un enfoque para definir a los componentes de un sistema alternativo de medición, el cual utilizaría la medición en términos monetarios cuando sea factible o cuando no sea posible utilizando términos no monetarios, es central para la construcción de un modelo de la fase de investigación de la auditoría del desempeño económico.

La primera suposición derivada, los estados y los datos financieros son verificables, tiene que ser definida de forma más amplia para una auditoría del desempeño económico para expresar que la metodología existe para reunir y evaluar evidencia en términos monetarios y no monetarios con el objeto de emitir una opinión sobre el desempeño económico obtenido por el programa auditado.

La quinta suposición implica la necesidad de criterios de auditoría y, como se ha explicado anteriormente, es probable que los criterios a utilizar para el desempeño económico tengan que ser definidos en cada caso considerando los objetivos específicos del programa, pero dentro de un contexto de principios generales de desempeño económico y de conformidad con una guía general de medidas de desempeño apropiadas para los diferentes tipos de programas públicos. La complejidad y variedad de los productos y servicios en el sector público hace que el desarrollo de principios de desempeño económico generalmente aceptados sea improbable o, que en el mejor de los casos, su utilidad práctica no proceda más allá de la definición de una estructura general y de medidas de desempeño de carácter únicamente ilustrativo.

Objetivos de la metodología:

a) La reunión y evaluación de evidencias relevantes.

Recordemos que los programas del sector público pueden ser de tres tipos: de gasto público, de recaudación de ingresos y de regulación o supervisión. Esta sección se desarrolla desde el punto de vista de los programas de gasto público, pero puede ser adaptada y aplicada a los otros dos tipos de programas.

Los puntos esenciales a tratar son: ¿qué evidencia es necesaria y cómo debe ser reunida, organizada y evaluada? Estas implicaciones metodológicas son estudiadas tomando dos tipos generales de objetivos: los objetivos de estabilización y de redistribución de la riqueza, y los objetivos de la asignación de recursos, que se divide en varios puntos.

Objetivos de estabilización y de redistribución de la riqueza, y sus efectos. La inclusión de los objetivos de estabilización y de redistribución de la riqueza y/o efectos de los objetivos es fundamental para una definición de amplio alcance del “valor por dinero”. Una investigación sobre el desempeño económico debe incluir, en un contexto comparativo, mediciones de las consecuencias de los objetivos de estabilización y de redistribución, cuando tales consecuencias sean explícitamente incorporadas en la estructura de los objetivos y/o restricciones de un programa público, así como también en los casos en donde dichas consecuencias no sean explícitamente incorporadas en la función objetivo del programa. Las primeras son

vistas como mediciones del grado de logro de los objetivos y las segundas simplemente como efectos, los cuales pueden ser considerados como externalidades²⁶ resultantes del programa.

El grado de logro de los objetivos de estabilización o los efectos del programa de estabilización pueden ser medidos como un cambio relativo, resultante del programa, en las variables macroeconómicas, tales como la tasa de empleo o de desempleo o la tasa de cambio en los precios. A primera vista, los efectos materiales sobre las variables macroeconómicas nacionales parecerían improbables, a menos que se trate de programas muy grandes, pero es razonable pensar que estas variables pueden ser desagregadas en diferentes formas, como por ejemplo, por estados, por regiones o incluso por municipios, y los efectos materiales son mucho más probables si las variables macroeconómicas son definidas de esta manera.

La medición del grado de logro de los objetivos de un programa de redistribución de la riqueza o los efectos redistributivos del programa podrían ser definidos, igualmente en un contexto comparativo apropiado, en términos del cambio, como consecuencia del programa, en uno de los indicadores convencionales de la concentración del ingreso utilizados por los economistas, como el coeficiente de Gini o alguna otra razón que refleje la ganancia o pérdida del ingreso real para diferentes categorías de ingreso o quizás simplemente en términos del cambio en el ingreso promedio para diferentes categorías de ingreso que sea resultado del programa. Estas medidas pueden ser exploradas en varios niveles de agregación que reflejen la distribución del ingreso, o por enfoques relacionados con grupos de edades, grupos étnicos o regiones geográficas. Independientemente de que los efectos sean intencionados o no, siempre habrá - como consecuencia de un programa público- ganadores netos cuyo ingreso real haya incrementado y perdedores netos cuyo ingreso real haya disminuido, y los efectos materiales de esta naturaleza siempre pueden y deben ser identificados en un contexto comparativo apropiado.

Sería difícil exagerar la importancia de incluir los efectos redistributivos y de estabilización en una auditoría del desempeño económico, especialmente debido a que generalmente en la definición de los fines de un programa público, indudablemente, se considera el interés público general; sin embargo, frecuentemente los programas tienen mayores consecuencias en el empleo o en el ingreso para los grupos específicos que los defienden y estimulan, e.g. cámaras de comercio, asociaciones de colonos, grupos de estudiantes, etc. Estas consecuencias distributivas también pueden ser vistas no tanto en términos de

²⁶ Una externalidad es una divergencia entre los costos privados y los costos sociales, o entre la ganancia privada y la ganancia social. En estos casos de fallas de mercado, la búsqueda de ganancias privadas no conduce al bienestar social máximo, incluso si existe competencia perfecta en todos los mercados.

ingreso, sino en términos de poder. Los programas públicos, por su propia naturaleza, conceden autoridad en las manos de algunos para ser ejercida sobre otros: “independientemente de quién ejerza el poder, este puede ser ejercido escrupulosamente, con compasión y competencia. Sin embargo, tal asignación de poder proporciona oportunidades para la inequidad y el abuso²⁷.” (Es importante resaltar, con fines de comparativos, que la edición de 1994 de las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la General Accounting Office de los Estados Unidos admite la necesidad de reconocer en el informe de auditoría que el auditor está sujeto a presiones políticas en el transcurso de su revisión, mientras que en México no se ha dado este paso).

Los objetivos de la asignación de recursos (las diferentes definiciones de eficiencia). Previamente se había definido a la eficiencia, componente de la auditoría del desempeño económico, en términos de la asociación de las entradas con las salidas, las entradas expresadas en términos monetarios y las salidas expresadas en términos no monetarios en dos niveles (costo - eficacia I relacionada con los objetivos de apoyo y costo - eficacia II relacionada con los objetivos primarios) y en un nivel expresado en términos monetarios imputados (costo - beneficio). ¿Cómo será la evidencia de las entradas y las salidas reunida, organizada y evaluada? Esta pregunta puede ser respondida por medio de las diferentes definiciones de eficiencia encontradas en la literatura.

La Economía proporciona el concepto de eficiencia en la asignación de precios, el cual consiste en que el precio de las salidas sea igual al costo marginal. En el sector no lucrativo, que no vende sus productos (salidas), la aplicación del concepto de eficiencia en la asignación de precios puede ser considerada limitada al proceso de producción, y por lo tanto específicamente a la adquisición de entradas necesarias, para una tecnología de producción dada, al menor precio. Este es el concepto tradicional de eficiencia, que está implícito en las definiciones de costo - eficacia y costo - beneficio del componente asignativo del desempeño económico.

Este concepto de la economía - en el que las salidas están implícitas- puede ser combinado con un segundo concepto de eficiencia para presentar las salidas (el grado de logro de los objetivos del programa) de forma explícita. Este segundo concepto es la eficiencia técnica que significa que la mejor tecnología disponible sea usada en la combinación de los diferentes insumos (entradas) para producir el nivel requerido de resultados (salidas).

²⁷ Wolf, C., Jr. A Theory of Nonmarket Failure: Framework for implementational Analysis. The Journal of Law

Otro concepto de eficiencia es el de *eficiencia-X*, el cual se relaciona con el hecho de que los administradores de un programa pueden no saber o no sentirse presionados para actuar con base en información de la eficiencia técnica o económica. La *eficiencia-X* se relaciona con la habilidad de los directivos para reducir costos y elevar la productividad con una tecnología dada por medio de mejoras organizacionales, tales como la estructura organizacional, comunicaciones, incentivos, etc., es decir, enfocándose en variables conductuales e institucionales que influyen en el logro de la eficiencia técnica y económica. El concepto de *eficiencia-X* puede ser vista como eficiencia organizacional o también puede ser vista en términos de la eficiencia técnica y económica desperdiciada por razones organizacionales.

El concepto de *eficiencia-X* es muy importante para el análisis del desempeño económico, sin embargo, es necesario un concepto más amplio de eficiencia para el estudio de las fallas de los programas públicos en la búsqueda de niveles de costos y resultados (salidas) técnica y económicamente factibles. El concepto de eficiencia implemental amplía el enfoque de la *eficiencia-X* incluyendo tres nuevas variables: primero, la adquisición de recursos en la cantidad y calidad necesaria; segundo, la demanda del producto o servicio, definido como la actitud de la población objetivo del programa; y finalmente, el ambiente en el que el programa se implementa (apoyo económico, interrelación con otros programas y la actitud de grupos afectados indirectamente).

La eficiencia técnica - económica y la eficiencia implemental evalúan el desempeño económico relativo, definido en términos de costo - eficacia y costo - beneficio, dentro de una estructura de tiempo especificada la cual es retrospectiva en el contexto de la auditoría externa. Entre mayor sea la estructura de tiempo retrospectiva, mayor perspectiva del desempeño dinámico de la organización proporciona el análisis, es decir, su desarrollo y adaptación al cambio en el tiempo. No obstante, el enfoque del análisis de la eficiencia técnica - económica y la implemental no trata sobre el desempeño dinámico, sino más bien en el desempeño estático en tanto que no incluye una evaluación explícita de la capacidad de la organización para un desempeño económico continuo en el futuro, definido en términos de interés en el gasto en investigación y desarrollo, en nuevos métodos y equipo técnico, en capital humano por medio de la capacitación y desarrollo del personal, en la adaptación a un mercado cambiante, en la búsqueda de nuevos mercados, etc.

El enfoque de la eficiencia dinámica reside en las variables técnicas y económicas, orientadas a nuevas tecnologías que rebajan los costos y/o mejoran la calidad de los productos, y de las variables implementales, como las innovaciones organizacionales. Puede decirse que la eficiencia dinámica introduce nuevas variables (investigación, desarrollo, capacitación, etc.) y también brinda un contexto dinámico para la evaluación de las variables usadas en la eficiencia técnica - económica, así como en la implemental.

Análisis técnico, financiero, económico y análisis implemental. Los diferentes conceptos de eficiencia nos conducen a los métodos necesarios y suficientes para organizar y evaluar las evidencias.

La eficiencia técnica - económica nos lleva directamente a los métodos de análisis técnico - financiero-económico enfocados a la relación entre costos y salidas que miden el grado de logro de los objetivos finales del programa auditado. Estos métodos utilizan herramientas de análisis de disciplinas como la ingeniería, economía, estadística y contaduría para determinar, de forma retrospectiva, qué costos y resultados eran técnica, financiera y económicamente factibles, y cuáles ocurrieron en realidad. La eficiencia implemental nos conduce a los métodos de análisis implemental orientados a la relación entre costos y resultados, que definen los medios de obtención de los resultados y, por lo tanto, constituyen un prerrequisito para el logro de los objetivos finales del programa. Este análisis implemental se basa en disciplinas de carácter social, como la psicología conductual, teoría organizacional y la mercadotecnia para determinar, de forma retrospectiva, por qué ocurrieron fallas en los resultados que ya habían sido declarados factibles por el análisis técnico, financiero y económico.

Los métodos de análisis técnico, financiero y económico (TFE) pueden ser clasificados de la siguiente manera: pueden ser divididos en métodos parciales y generales. Los primeros consideran a los programas públicos de forma aislada, mientras que los segundos consideran a estos programas como una parte de un conjunto interdependiente de actividades. Los métodos TFE parciales pueden ser clasificados, a su vez, en métodos de objetivo único y de objetivos múltiples. El conjunto de métodos de objetivo único puede ser dividido en dos subgrupos: primero, un subgrupo de métodos técnicos - financieros examinan la relación de los costos en un sentido contable con (a) los resultados en términos no monetarios en una escala de sofisticación descrita anteriormente o (b) resultados expresados en términos monetarios equivalentes al valor financiero de las ventas; segundo, un subgrupo de métodos técnicos - económicos que (a) analizan la relación de los costos expresados en términos monetarios y los resultados indicados en términos no monetarios, pero considerando a los costos desde una perspectiva económica, mucho más amplia.

abarcando los costos externos que son generados por el programa sobre los individuos y organizaciones en el sector privado, y (b) analizan la relación de estos costos económicos con el valor monetario imputado de las salidas, en términos económicos para incluir beneficios externos sobre el sector privado.

Los métodos TFE de objetivos múltiples analizan la relación de los costos en términos monetarios con las salidas expresadas en términos no monetarios y/o monetarios. En el análisis TFE los costos y los resultados de un programa particular son especificados no sólo en relación a los efectos directos de un programa particular y sus efectos externos en el sector privado, sino también en relación al efecto indirecto del programa sobre los costos y resultados del conjunto de programas públicos relacionados y los efectos indirectos correspondientes de estos programas relacionados en el programa evaluado.

Los métodos analíticos TFE del tipo descrito organizan y evalúan la información de los costos y resultados de los programas públicos sin realizar una investigación explícita de las políticas de implementación. El análisis implemental identifica las variables y los jugadores asociados relativos a la implementación e investiga las implicaciones de estas variables para los costos y los resultados del programa. Estas implicaciones pueden ser determinadas en términos cualitativos o en términos cuantitativos informales, como por ejemplo, por medio del uso de un índice de factibilidad implemental que asignaría una medida al desempeño del conjunto combinado de variables. Este conjunto de variables y el peso que se les asigna variará dependiendo de los diferentes tipos de políticas públicas.

Análisis de la eficiencia dinámica.

La eficiencia dinámica incluye el análisis de dos conjuntos de variables: las variables examinadas en la eficiencia técnica y en la económica, y la eficiencia implementacional, en un contexto dinámico, es decir, en relación a la continuidad y supervivencia del programa en el futuro. El segundo componente de la eficiencia dinámica incluye el análisis de los procesos de ajuste de aquellos individuos y organizaciones que afectan y son afectados por el programa, y la extensión en que estos ajustes arrojan resultados de asignación y/o a resultados redistributivos diferentes de aquellos que se pretendía al inicio del programa; igualmente, el análisis incluye una estimación de la probabilidad de supervivencia del programa y, dada esta supervivencia, la extensión en que el programa continuará logrando sus objetivos de asignación y distribución.

El concepto de eficiencia dinámica es definido en términos del grado en que el ambiente interno de la organización está nutrido por la inversión en investigación y desarrollo en cuestiones relativas a su capital

humano, equipo técnico y métodos y, por otra parte, el grado en que el ambiente externo está orientado hacia la búsqueda de nuevos productos, servicios y mercados para sus productos.

El nivel más alto de contabilidad por consecuencias: evaluación de salidas en términos monetarios.

La evaluación en términos de valor absoluto (ingresos - costos) requiere del registro en términos monetarios de los costos y la asociación de estos costos con las salidas del programa también en términos monetarios.

Objetivos múltiples. Incluye el desarrollo de métodos del análisis del costo - beneficio y del análisis de costo - eficacia en programas donde existen objetivos múltiples.

Interdependencias. La auditoría del desempeño económico es una estructura microanalítica que es necesariamente parcial y no general en el sentido de que la ausencia de una asociación directa del ingreso con los gastos hace difícil - en teoría y en práctica- vincular, primero, el análisis de un programa de gasto específico con una fuente específica de financiamiento, y, segundo, el análisis de un programa específico de recaudación de fondos con un programa específico de gasto. Lo que se sugiere es que las evaluaciones del desempeño económico, no sólo los análisis del costo - beneficio, incluyan la consideración de los efectos externos positivos y negativos sobre las organizaciones privadas y los individuos. El argumento consiste en que el enfoque del análisis del desempeño económico permita la extensión de la estructura microanalítica del análisis del costo - beneficio y del análisis de costo - eficacia para incluir las interdependencias entre programas públicos y, segundo, que estas interdependencias entre programas públicos deberían ser también consideradas en los diferentes niveles de gobierno.

Efectos externos. Lo que faltaría en el análisis de las interdependencias con respecto a un programa público, por decir el programa A, es el análisis explícito de los efectos del programa A en los costos y salidas de otros programas, en el mismo o en diferente nivel de gobierno. Obviamente, una auditoría del desempeño de los otros programas incluiría estos efectos del programa A como efectos indirectos. Debido a que una auditoría del desempeño simultánea en todos los programas del sector público es improbable, es útil agregar a la información requerida de una auditoría del desempeño económico un listado de los efectos externos sobre los costos y salidas de otros programas gubernamentales al mismo o a diferente nivel. Por otra parte, también es útil que se incluyan los efectos de un programa público hacia fuera del gobierno, es decir, en los individuos privados y en las organizaciones. Sintetizando esta idea, el contexto de la eficiencia dinámica implica que el auditor del desempeño económico examine el proceso de implementación de un programa público y reconozca e identifique las interdependencias y efectos externos sobre otros programas.

El enfoque comparativo del análisis. El concepto de "valor por dinero" es necesariamente comparativo por naturaleza, y esta comparabilidad debe enfocarse en dos niveles. Primero, la información del desempeño económico debería ser siempre definida como relativa en relación a alternativas reales comparables en otras organizaciones, incluyendo entidades de otras dependencias públicas y organismos del sector privado y, para el programa particular auditado, el desempeño del programa en el tiempo. Segundo, la información del desempeño económico debería incluir una comparación contra modelos alternativos institucionales hipotéticos, incluyendo modelos desarrollados en el sector privado.

Finalmente, el conjunto de evidencias relevantes y su organización debería incluir, como mínimo, las características que en la literatura teórica aplican al término validez (la extensión en que la información representa realmente lo que se supone que representa). El término validez es generalmente usado con respecto a indicadores de medición, y los conceptos usados para definir el desempeño económico tendrán que ser representados por conjuntos específicos de medición cada uno de los cuales debe ser probado como válido.

b) La confiabilidad de la evidencia.

La auditoría de estados financieros mide la confiabilidad en términos de la naturaleza y las fuentes de la evidencia. La línea entre la naturaleza y la fuente de la evidencia es imprecisa; no obstante, la naturaleza de la evidencia puede distinguirse con la siguiente pregunta ¿qué tipo de evidencia es usada? Mientras que la fuente de la evidencia se puede clarificar con la pregunta ¿quién proporciona la evidencia? Estas cuestiones son tratadas a continuación.

En la auditoría de estados financieros se considera que la evidencia documental es más confiable que la evidencia oral y la evidencia confirmada por múltiples fuentes es más confiable que la evidencia confirmada únicamente por una fuente. Estos mismos criterios se pueden aplicar a la auditoría del desempeño, aunque se debe remarcar que la naturaleza de la evidencia variará de acuerdo con: la naturaleza del programa auditado (por ejemplo, sería menos confiable en el caso de los programas sociales donde los costos y los resultados son difíciles de precisar y más aun de medir); el grado de dificultad al vincular los costos con los resultados; y, obviamente, la naturaleza del mandato de auditoría. También es cierto que la evidencia basada en las operaciones como unidad de análisis (el ejemplo más claro es la contabilidad), es más confiable que la evidencia basada en una estimación en un nivel más elevado de agregación.

La confiabilidad de la evidencia varía también dependiendo de su fuente. La evidencia desarrollada directamente por el auditor generalmente es más confiable que la evidencia obtenida de la empresa o de terceras personas, y la evidencia obtenida de terceras personas es probable que sea más confiable que la evidencia de fuentes internas de la entidad auditada. La evidencia obtenida por el órgano de auditoría interna, en la que el auditor ha decidido confiar (basado en las pruebas de cumplimiento) es más confiable que cualquier otra evidencia diferente a la desarrollada directamente por el auditor externo. Estos criterios son aplicables a la auditoría del desempeño económico, siempre y cuando el alcance de la auditoría interna abarque el examen del “valor por dinero”, y será mayor en la medida que el mandato de auditoría interna sea comparable al mandato externo.

La reunión y evaluación de las evidencias pueden ser concurrentes, pero son conceptualmente distintas en la mayor parte de las investigaciones. Cualquiera que sea la naturaleza de la evidencia y quien sea el que la proporcione, puede ser reunida, por una parte, de fuentes documentales o, por la otra, solicitando opiniones de personas externas, de miembros de la organización o con base en el juicio del auditor. Esta distinción es más amplia que la distinción entre evidencia documental y la oral, y puede ser definida en términos de la distinción entre métodos de reunión de evidencias objetivos y subjetivos. La evidencia obtenida objetivamente (de fuentes documentales) generalmente es considerada más confiable que la evidencia obtenida subjetivamente; pero habría de tener cuidado con este criterio, pues la evidencia documental puede ser tan solo una simple versión escrita de un juicio subjetivo.

Respecto a la evaluación de la evidencia, esta puede ser evaluada objetivamente (empleando procedimientos analíticos estandarizados tomados de las diversas disciplinas que participan en una auditoría del desempeño económico) o subjetivamente (empleando el juicio del auditor). La confiabilidad será más grande, entre mayor sea el grado de objetividad en la evaluación de la evidencia. La evaluación objetiva de la evidencia puede proporcionar una falsa mejoría en la calidad de la evidencia si la información procesada no es confiable o, peor aún, si es inválida.

c) La suficiencia de la evidencia.

La pertinencia o calidad de la evidencia se relaciona con la relevancia (validez) y la confiabilidad. La suficiencia o cantidad de evidencia trata sobre la cuestión de cuánta evidencia pertinente es necesaria. La suficiencia puede ser considerada de conformidad con los dos conceptos secuenciales introducidos en el modelo de la auditoría: primero, el grado de precisión necesitado, definido en términos de importancia relativa; y segundo, dada la determinación de importancia relativa, el grado de seguridad que será

proporcionada por el auditor en su informe. Dado que la suficiencia implica que el auditor normalmente no examinará el conjunto entero de la evidencia apropiada, el grado de seguridad puede ser visto en términos del grado de inferencia de las conclusiones del auditor al conjunto entero de los datos.

El concepto de confiabilidad necesita de una razonable consistencia en la conmensurabilidad de la evidencia. El concepto de la importancia relativa considera a la conmensurabilidad en términos del grado de precisión requerida en la evidencia. En la auditoría de estados financieros, un error de importancia relativa es el que (por sí o junto con otros) tendría un impacto en las decisiones tomadas por algún usuario racional de los estados financieros. En la auditoría del desempeño económico, en la que la información sobre dicho desempeño es proporcionada (afirmada) por la administración y el mandato de auditoría demanda del auditor la emisión de una opinión respecto a la propiedad con la que las afirmaciones de la administración muestran el desempeño de la organización, de conformidad con ciertos criterios establecidos, un error de importancia relativa se puede relacionar con uno o más de los componentes del desempeño económico requerido en la información del desempeño. En los casos en que no exista ninguna afirmación de la administración sobre el desempeño económico, el auditor tiene que desarrollar y presentar la información del desempeño económico demandada, las conclusiones asociadas y/o su opinión y, en este caso, un error de importancia relativa se puede relacionar con uno o más de los componentes del desempeño económico desarrollado por el auditor.

En la auditoría financiera la importancia relativa, vista como el límite del rango aceptable de error en la información declarada por la administración o presentada por el auditor, no se aplica a un producto homogéneo. Lo mismo sucede con la información sobre el desempeño económico, pues es mucho más variada, compleja y subjetiva que la presentada en los estados financieros y es probable que ambas sean necesarias y útiles para poder distinguir a los niveles de importancia relativa primarios para los componentes más importantes del desempeño económico, de los niveles de importancia relativa secundarios para los componentes menos importantes. La variedad de componentes en la información sobre el desempeño económico y la muy probable especificación de diferentes niveles de importancia relativa, harán necesario manejar el tema de la agregación de error en la evaluación de la información final del desempeño económico declarada por la administración o desarrollada por el auditor.

El argumento manejado respecto a la auditoría del desempeño económico es que es necesario y apropiado que los niveles de importancia relativa - para determinados componentes del desempeño económico y su

agregación- sean publicados en el informe del auditor y que es probable que tal informe conduzca, con el tiempo, al desarrollo de guías para revisiones del desempeño económico similares. Sin embargo, la fase de definición de criterios de referencia debe especificar que es necesario alcanzar un acuerdo entre las tres partes de la auditoría sobre los niveles de importancia relativa que se manejarán en la fase de la ejecución y que tal acuerdo sea alcanzado como parte integrante del conjunto de parámetros analíticos definido antes como parte de los criterios de referencia descritas bajo el título de conocimiento del negocio del cliente.

En suma, los niveles de importancia relativa a utilizar en una revisión específica del desempeño económico deberían ser determinados por acuerdo entre el auditor, el cliente y la administración de la organización, previo a la ejecución de la auditoría, independientemente de que la revisión se refiera a las declaraciones de la administración o al desarrollo de información sobre el desempeño económico por parte del auditor, y la información sobre los niveles de importancia relativa empleada en la auditoría deberían ser publicada en el informe del auditor. Con el tiempo, los puntos de vista de otros usuarios del informe de auditoría podrían contribuir al desarrollo de niveles de importancia relativa razonablemente consistentes, incluso generalmente aceptados, para revisiones sobre el desempeño económico similares, y/o para componentes similares del desempeño económico dentro de dichas revisiones. La determinación de los niveles de importancia relativa se relacionará, indiscutiblemente, con el costo de la auditoría y, consecuentemente, a la segunda dimensión de la suficiencia, el grado de seguridad que el auditor proporcionará al cliente en su informe.

El grado de seguridad es un asunto cuantitativo, y se refiere a la confianza (grado de credibilidad) de que un error de importancia relativa no esté presente en las afirmaciones de la administración sobre el desempeño económico auditadas o en la información sobre el desempeño económico desarrollada directamente por el auditor. La auditoría no maneja conocimientos perfectos sino más bien razonables, con evidencias de tipo persuasivas y no conclusivas. Dada la evidencia pertinente (relevante y confiable) y los niveles determinados de importancia relativa, el grado de seguridad generalmente es definido en términos de su complemento: el riesgo de errores de importancia relativa no detectados en las afirmaciones sobre el desempeño económico de la administración o en la información sobre el desempeño económico desarrollada por el auditor.

El riesgo de error es generalmente definido como una función de tres factores: primero, el riesgo inherente; segundo, el riesgo de control; y tercero, el riesgo de auditoría. Con respecto a la auditoría del desempeño económico, los tres componentes del riesgo son pertinentes en el caso de que el auditor deba opinar sobre

las afirmaciones de la administración; cuando el informe de auditoría está fundado en evidencias desarrolladas directamente por el auditor, el riesgo inherente y el de auditoría son relevantes, y el riesgo de control es relevante en la medida en que el auditor externo confie en la evidencia producida por el sistema interno de control.

El riesgo inherente en los diversos componentes del desempeño económico depende de la naturaleza del componente y de su susceptibilidad de ser manipulado (cuando las declaraciones de la administración están presentes) o del riesgo inadvertido. En una auditoría del desempeño económico, entre mayor sea la dificultad de relacionar a los costos con las entradas, el riesgo inherente generalmente puede ser considerado más alto que en la auditoría de estados financieros.

Por lo que se concluye que la fase de definición de criterios de referencia de una auditoría del desempeño económico requiere de una discusión clara entre el auditor y el cliente sobre el riesgo inherente, que una estimación formal del riesgo inherente sea hecha en la primera parte de la fase de investigación y que esta información sea especificada, en asociación con algún otro error de información, en el informe de auditoría. Esto mismo se aplica al riesgo de control.

El riesgo de auditoría resulta de la posible ineficacia del método de reunión y evaluación de la evidencia que, incluso bien realizada, podría no detectar algún tipo de error determinado, de posibles deficiencias en el proceso de evaluación y del riesgo de evidencias contradictorias no examinadas.

Dados los tres componentes del riesgo es posible conceptualizar y cuantificar, usando probabilidades objetivas para muestrear el riesgo y probabilidades subjetivas para los otros componentes del riesgo, un modelo de auditoría necesaria para brindar un riesgo de error tolerable, y así el grado requerido de seguridad. Sería presuntuoso sugerir que una estimación precisa del riesgo de seguridad puede ser determinada en la fase de criterios de referencia o presentada en el informe de auditoría. Lo que puede ser hecho es discutir con el cliente en la fase de definición de criterios de referencia el grado apropiado de seguridad, para ilustrar el modelo de auditoría que mejor se aproximaría a este grado de seguridad, dadas las restricciones de tiempo y factibilidad, y entonces discutir con el cliente el costo de tal nivel de seguridad.

Por último, respecto a la seguridad, hay un último asunto: si el auditor proporciona seguridad directamente o proporciona una forma de conclusión u opinión de donde el cliente obtiene esa seguridad. En relación a la

auditoría del desempeño en la que el auditor evalúa las afirmaciones de la administración, el informe del auditor agrega credibilidad a estas declaraciones y de esta manera puede proporcionar una base para inferir seguridad; la opinión formal de auditoría también puede ser vista como fuente de seguridad directamente. Cuando el auditor desarrolla los resultados directamente y entonces ofrece una opinión no hay duda de que la seguridad es brindada directamente por el auditor.

La auditoría del desempeño económico como un sistema de medición general.

Una de las suposiciones sobre la que la fase de investigación de la auditoría del desempeño económico está fundada es que los componentes del desempeño económico y su agregación en un criterio o conjunto de criterios puede ser medido, como una base para llegar a una conclusión y/o a una opinión. El conjunto de variables que constituyen las fases de definición de los criterios de referencia y de investigación de la auditoría del desempeño económico es muy variado, y su medición individual y conjunta constituye el medio por el cual los conceptos son traducidos en información útil para el cliente y para los otros usuarios del informe de auditoría.

La escala de medición escogida para cada componente en una auditoría del desempeño económico y para la agregación de tales componentes, debe ser probada por la validez y la confiabilidad. El proceso de selección de la escala de medición debería incluir la comparación entre escalas alternativas y la escala seleccionada como válida y confiable.

Los sistemas de medición tienen las siguientes características: primera, la opción de medios de medición (una escala de medición de algún tipo); segunda, la validez y confiabilidad de la escala de medición; tercera, la factibilidad de las operaciones empleando tal información y la representatividad de las conclusiones obtenidas de tales operaciones. Los tipos de escalas pueden ser clasificados en diferentes formas. Una de ellas establece cuatro categorías:

1. una escala nominal, en la que sólo la igualdad puede ser comparada, como la clasificación por sexo;
2. una escala ordinal, en la que el orden por rango, pero no por igualdad de intervalos, puede ser comparado, como por ejemplo, la clasificación de las universidades de acuerdo a las preferencias de los estudiantes;
3. una escala de intervalos, en la que hay igualdad de intervalos, lo que hace posible la adición y sustracción de puntos, pero en el que la presencia arbitraria de un cero hace imposible la multiplicación y división de tales puntajes, por ejemplo, las escalas de temperatura;

4. finalmente, una escala de proporciones, en la cual existe un cero que hace posible no sólo la adición y la sustracción sino también la multiplicación y la división, por ejemplo, la moneda.

Las escalas más altas (por intervalos y por proporciones) son diferentes de las otras dos en las siguientes características: primero, miden un gran número de relaciones empíricas y así transmiten más información; segundo, un mayor número de medidas estadísticas - medidas de localización, correlación y pruebas de significatividad- son pertinentes a las escalas por intervalos y por proporciones. De ahí que el rango y la profundidad de las conclusiones que pueden ser alcanzadas sea mucho mayor.

El aparato conceptual del desempeño económico sólo es útil como un sistema de medición y, por lo tanto, se puede decir que es tan apropiado como las escalas de medición utilizadas para los componentes del sistema y en la agregación de los componentes del sistema.

4.3.3 Información.

En las auditorías del desempeño económico, la fase de información consiste en la comunicación de los resultados del desempeño económico del auditado - las salidas de la auditoría- al cliente de la auditoría.

El conjunto de objetivos finales del modelo de auditoría del desempeño económico, relevantes a la fase de información, es dividido en objetivos primarios, en los que la información proporcionada se refiere al logro de los objetivos del desempeño económico, y objetivos secundarios en los cuales las deficiencias son reveladas y se hacen las recomendaciones necesarias.

Emitir recomendaciones en el informe de auditoría podría llevar, por una parte, a confusiones entre la auditoría y la consultoría administrativa y, por la otra, a conflictos de interés porque el auditor podría, en subsecuentes revisiones, tener que revisar las consecuencias de las acciones basadas en sus propias recomendaciones. Es por estas razones que en las auditorías del desempeño económico el objetivo secundario de emitir recomendaciones es de especial importancia, por lo que se debería hacer mención de ello en el futuro desarrollo de las Normas de Ejecución de las Auditorías del Desempeño Económico. Con respecto al posible conflicto de intereses, sería apropiado evitar comprometer la independencia y objetividad del auditor proponiendo formalmente una norma de auditoría que establezca que las recomendaciones hechas en el informe sean de carácter general y dejar a la administración la responsabilidad de realizar los planes detallados y la implementación de los cambios.

La discusión sobre la fase de información en las auditorías del desempeño económico conlleva varias implicaciones importantes para el desarrollo de las Normas de Información para las Auditorías del Desempeño Económico. El informe de auditoría, el cual refleja la dimensión de seguridad cualitativa en la naturaleza del alcance de la auditoría, se debería referir también al grado cuantitativo de seguridad que el cliente de la auditoría ha aceptado que puede ser razonablemente esperado de una auditoría con determinadas características, y este requerimiento debería ser reflejado en una norma por separado.

Finalmente, el objetivo secundario de identificar deficiencias y realizar recomendaciones de mejoras es de tanta importancia, que debería ser reflejado en una norma por separado, incluyendo una referencia a la naturaleza general de tales recomendaciones. Las Normas de Información deberían distinguir claramente a la auditoría del desempeño económico de la consultoría administrativa por medio de alguna nota aclarativa.

4.4 NORMAS DE AUDITORIA DEL DESEMPEÑO ECONOMICO.²⁸

4.4.1 Normas generales.

1. El examen debe ser ejecutado y el informe preparado por una persona o conjunto de personas que posean la capacidad y el entrenamiento adecuado en auditorías del desempeño económico, con el debido cuidado y con un estado mental objetivo.
2. La persona o conjunto de personas que ejecuten la auditoría deben poseer, individual y colectivamente, el conocimiento adecuado de la materia objeto de la auditoría, así como la competencia necesaria para desempeñar las tareas necesarias.

4.4.2 Normas de ejecución.

1. El trabajo de auditoría debe ser adecuadamente planeado y apropiadamente ejecutado. Los asistentes de auditoría que sean empleados para coadyuvar en la revisión deben ser apropiadamente supervisados.
2. Debe ser obtenida la evidencia suficiente y competente para tener bases razonables que soporten el contenido del informe del auditor.

La evidencia citada en una auditoría del desempeño económico por procesos y/o resultados debe ser obtenida de conformidad con los criterios de referencia de la auditoría, los cuales incluyen lo siguiente: los objetivos del programa auditado y las prioridades entre estos objetivos; las restricciones en la

²⁸ Estas normas han sido tomadas de la obra de James Cutt citada en la nota 6.

ejecución de la auditoría, incluyendo guías sobre la importancia relativa y la especificación del grado de seguridad que será proporcionado; y el conjunto de programas alternativos que será considerado como base de comparación.

La evidencia debe incluir información sobre los costos y los beneficios, definidos en términos monetarios y no monetarios, asociados al programa, incluyendo costos y beneficios de importancia de los objetivos relativos a la asignación de recursos, a la redistribución de la riqueza y a la estabilización. Esta evidencia debe constituir una base de comparación en el tiempo y en relación con otros programas, y debe ser obtenida por métodos analíticos de naturaleza técnica y organizacional, los cuales consideren la operación del programa auditado sobre una base continua, así como la interrelación del programa con otros programas públicos y con organizaciones privadas.

4.4.3 Normas de información.

1. Cuando se exprese una opinión sobre un informe del desempeño económico preparado por la administración, el informe del auditor debe contener lo siguiente:
 - i. Una descripción del alcance de la auditoría que incluya los siguientes componentes:
 - a) Una descripción de los requerimientos del mandato de auditoría, incluyendo la definición de desempeño económico (valor por dinero), y el enfoque de la auditoría ya sea en los procesos y/o en los resultados;
 - b) Una descripción de aquellos componentes de la definición más completa de desempeño económico (definición normativa) previstos por el mandato;
 - c) La identificación de la entidad o la porción de ella que será evaluada;
 - d) La identificación del informe(s) al que se refiere la opinión;
 - e) La identificación de las relaciones de responsabilidad dentro de la entidad auditada o la porción de ella, y entre la administración de esa entidad o la porción de ella y el cliente de la auditoría;
 - f) La identificación de los criterios - guías específicas y las guías generales en que estas guías específicas están basadas- usados en el desarrollo de la auditoría y en los que la opinión del auditor está basada;
 - g) La identificación de los vínculos del examen de auditoría con los criterios de referencia del desempeño económico buscado establecidos previamente en el ciclo de administración, es decir, en las fases de planeación, presupuestación y seguimiento; y

- h) La identificación de las restricciones en la auditoría relacionadas con la oportunidad, el costo y la factibilidad práctica.
 - i i. Una descripción de los objetivos de la auditoría que incluya lo siguiente:
 - a) La naturaleza de la opinión que será expresada;
 - b) El grado de seguridad que será determinado de una auditoría con características específicas respecto a diseño y costo; y
 - c) La naturaleza de las recomendaciones de mejora generales que serán proporcionadas por el informe de auditoría.
 - iii. Una declaración de que el examen fue realizado de conformidad con las normas establecidas para las auditorías del desempeño y que, consecuentemente, se incluyeron las pruebas y procedimientos que el auditor consideró necesarios de acuerdo a las circunstancias;
 - iv. La emisión de una opinión del auditor sobre si el informe(s) de la administración presentan razonablemente el cumplimiento de sus responsabilidades, como se identifican en el mandato de auditoría y/o el informe de la administración, de conformidad con los criterios declarados, o una declaración de que no se puede emitir una opinión y las razones para ello.
 - v. Una adecuada explicación de las salvedades que el auditor atribuya a las opiniones declaradas.
2. Cuando se exprese una opinión sobre el desempeño económico basada en una evaluación de los procesos y/o resultados, el informe del auditor debe contener lo siguiente:
- i. Una descripción del alcance de la auditoría incluyendo los siguientes componentes:
 - a) Una descripción de los requerimientos del mandato de auditoría, incluyendo la definición del desempeño económico y el enfoque de la auditoría, ya sea en los procesos y/o los resultados;
 - b) Una descripción de aquellos elementos de la definición más completa del desempeño económico previstos por el mandato de auditoría;
 - c) La identificación de la entidad o la porción de ella que está siendo examinada;
 - d) La identificación de los asuntos específicos en que se aplica la opinión;
 - e) La identificación de las relaciones de responsabilidad dentro de la entidad o la porción de ella que está siendo auditada, así como entre la administración de la entidad o la porción de ella y el cliente de la auditoría;
 - f) La identificación de los criterios - los criterios específicos y las guías generales sobre los que estos criterios específicos están basados- empleados en la realización de la auditoría y en los cuales la opinión del auditor está fundada;

- g) La identificación de los vínculos del examen de auditoría con los criterios de referencia del desempeño económico establecidos en las fases previas del ciclo administrativo, es decir, en las fases de planeación, presupuestación y seguimiento; y
 - h) La identificación de las restricciones en el examen de auditoría relativas al costo de la auditoría, la oportunidad y la factibilidad práctica.
- ii. Una descripción de los objetivos de la auditoría que incluya lo siguiente:
- a) La naturaleza de la opinión que será expresada;
 - b) El grado de seguridad que será derivado de una auditoría con los costos y diseño especificados;
 - c) La naturaleza de las recomendaciones de mejoría generales que serán brindadas por el informe de auditoría.
- iii. Declarar que el examen fue realizado de conformidad con los normas establecidas para las auditorías del desempeño económico y que, consecuentemente, incluye las pruebas y procedimientos que el auditor consideró necesarios de acuerdo a las circunstancias específicas de la auditoría.
- iv. La expresión de la opinión del auditor sobre el desempeño económico logrado por las operaciones identificadas, en todos los asuntos de importancia relativa y tomando en consideración los criterios establecidos, o una declaración de que no puede ser expresada una opinión y las razones para ello.
- v. Una adecuada explicación de las salvedades que el auditor atribuya a las opiniones declaradas.
3. Cuando se informan las deficiencias detectadas en el desempeño económico, el informe del auditor debe contener lo siguiente:
- i. Una descripción del alcance de la auditoría que incluya los siguientes elementos:
- a) Una descripción de los deberes establecidos en el mandato de auditoría, incluyendo la definición del desempeño económico y el enfoque de la auditoría, ya sea en los procesos y/o en los resultados;
 - b) Una descripción de aquellos aspectos de la definición más completa (definición normativa) del desempeño económico previstos por el mandato de auditoría;
 - c) Una descripción de la naturaleza del examen de auditoría, incluyendo una declaración sobre si el examen consistió en la evaluación general del desempeño económico o si fue restringido a aspectos escogidos de dicho desempeño;
 - d) En el caso de que haya sido restringido a aspectos escogidos, una descripción de los métodos de selección de estos aspectos;

- e) La identificación de las relaciones de responsabilidad dentro de la entidad o la porción de ella que está siendo auditada y entre la administración de esa entidad o la porción de ella y el cliente de la auditoría;
 - f) La identificación de los criterios - los criterios específicos y los criterios generales sobre los que estos criterios específicos están basados- empleados en la realización de la auditoría y en los cuales la opinión del auditor está fundada;
 - g) La identificación de los vínculos del mandato de auditoría con los criterios de referencia del desempeño económico establecidos en las fases previas del ciclo administrativo, es decir, en la planeación, en la presupuestación y en el seguimiento; y
 - h) La identificación de las restricciones en el examen de auditoría relativas al costo de la auditoría, la oportunidad y la factibilidad práctica.
- ii. Una descripción de los objetivos de la auditoría que incluya lo siguiente:
 - a) La naturaleza de la opinión que será expresada; y
 - b) El grado de seguridad que será obtenido de una auditoría con los costos y diseño especificados, incluyendo una declaración de que no se ofrece ninguna seguridad respecto a los aspectos no revisados
 - iii. Una declaración de que la evaluación general del desempeño económico o el examen de los aspectos escogidos fue realizado de conformidad con las normas establecidas para las auditorías del desempeño económico y, consecuentemente, incluye las pruebas y procedimientos que el auditor consideró necesarios de acuerdo a las circunstancias específicas de la auditoría.
 - iv. La identificación de las deficiencias de importancia relativa observadas en el desempeño económico, junto con, si es relevante y factible, sus efectos monetarios.
 - v. La expresión de una opinión sobre los aspectos informados en los que, de conformidad con los criterios establecidos, se han detectado deficiencias en el desempeño económico de importancia relativa.

4.5 NORMAS DE AUDITORIA COMPREHENSIVA.

Estas normas se aplican en el caso de que el mandato de auditoría incluya a los tres componentes de la auditoría comprehensiva (auditoría de estados financieros, del cumplimiento y del desempeño económico) y, en el caso de las normas generales, deben reemplazar a las normas generales definidas para cada tipo de auditoría. En el caso de las normas de ejecución y de información, deben complementar a las normas

desarrolladas para cada uno de los componentes de la auditoría comprensiva, reflejando la integración de estos tres componentes.

Normas generales.

1. El examen debe ser realizado y el informe preparado por una persona o conjunto de personas con la capacidad y el entrenamiento adecuada en la auditoría comprensiva, con el debido cuidado y con un estado mental objetivo.
2. La persona o conjunto de personas que ejecuten una auditoría comprensiva deben poseer, colectiva e individualmente, un adecuado conocimiento del objeto auditado, así como la competencia necesaria para desarrollar las tareas requeridas.

Normas de ejecución.

1. Debe ser obtenida la evidencia suficiente y competente necesaria para respaldar el contenido del informe del auditor en cada uno de los tres componentes de una auditoría comprensiva - de estados financieros, del cumplimiento y del desempeño económico -, los cuales deben ser secuenciales, acumulativos, interdependientes y consistentes.

Normas de información.

1. La expresión de una opinión en cada uno de los tres tipos de auditoría que integran la auditoría comprensiva debe ser precedida por una declaración de que la auditoría fue realizada como parte de una auditoría comprensiva y que la opinión es, como consecuencia de la naturaleza integral de la auditoría comprensiva, cualitativamente superior a una opinión expresada fuera de este contexto comprensivo.

III. LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN MEXICO.

1. LA AUDITORIA COMPREHENSIVA EN MEXICO.

Con el propósito de establecer un vínculo entre la teoría de la Auditoría Comprehensiva desarrollada en el capítulo anterior - cuya aplicación integral práctica constituye todavía un ideal a lograr puesto que aún se encuentran en proceso de desarrollo diversos conceptos de la auditoría del desempeño económico y, además, no se ha logrado llegar a un acuerdo general entre las diversas disciplinas involucradas acerca de su alcance, ni tampoco en cuanto a sus normas específicas- y su aplicación práctica por parte de las autoridades administrativas en nuestro país, a continuación se presentan los principales objetivos y acciones tomadas hasta el momento con base en este enfoque ampliado de evaluación de las acciones del gobierno.

El principal documento oficial que refleja el interés de las autoridades por incluir los valores sociales que sustentan la teoría del desempeño económico en la información producida por el gobierno, es el Programa de Modernización de la Administración Pública 1995-2000 concebido por la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM). En él se realiza un diagnóstico del aparato administrativo gubernamental; este estudio es tomado como base para definir objetivos generales para modernizar a la administración pública, los cuales son divididos en cuatro subprogramas:

- a) Participación y atención ciudadana;
- b) Descentralización y desconcentración administrativa;
- c) Medición y evaluación de la gestión pública; y
- d) Dignificación, profesionalización y ética del servidor público.

Los puntos más importantes en relación al concepto de "Valor por dinero" o rendimiento económico son el (a) y el (c), los cuales se transcriben a continuación con el fin de que el lector pueda establecer una comparación entre estas medidas del gobierno y la teoría de la auditoría comprehensiva (especialmente en lo que se refiere al desempeño económico) e, igualmente, obtenga una conclusión respecto al rumbo futuro de la auditoría gubernamental.

1.1 EL PROGRAMA DE MODERNIZACION ADMINISTRATIVA

"Presentación.

La administración pública desempeña un papel esencial en el cambio que el gobierno mexicano se propone llevar a cabo en el período 1995-2000, por la diversidad e importancia de las funciones y responsabilidades que le competen, tales como proveer de servicios básicos a la población, suministrar insumos a la planta productiva, regular y promover numerosas actividades económicas realizadas por los particulares, así como propiciar, en la medida de lo posible la generación de empleos.

El sentido del cambio en la administración pública debe partir del análisis de dos ámbitos: el internacional y el nacional. En el contexto nacional se cuenta con una sociedad más informada, más participante y crítica, que reclama con vehemencia la mejora permanente de los servicios gubernamentales, mayor transparencia y honestidad en las acciones del gobierno y el uso de recursos públicos, y un proceso de rendición de cuentas más completo, desagregado y con amplia difusión.

Para responder a esta dinámica resulta indispensable escuchar las opiniones y sugerencias de los usuarios o consumidores, incorporando la consulta ciudadana como parte fundamental de la definición de políticas y el mejoramiento de los servicios públicos.

La situación económica y financiera, que no reconoce fronteras, demanda, por su parte, mayor racionalidad tanto en la asignación como en el ejercicio presupuestario; atención permanente a las dimensiones y al costo de las estructuras administrativas, y una administración de recursos públicos con mayor énfasis en la satisfacción de las necesidades de la población.

Por consiguiente, se requiere un cambio radical en la manera misma de administrar y prestar los servicios públicos. Es necesario replantear cómo mejorar su cobertura, calidad y efectividad específicamente en términos del costo social que supone la deficiencia en su funcionamiento.

Diagnóstico general.

La concentración de actividades económicas en algunas entidades ha propiciado un acaparamiento del mercado de diversos bienes o servicios poco eficiente, en detrimento de los consumidores. Por otro lado, la falta de verdaderos mecanismos que en favor de los particulares propicie respuestas y atención eficaz e inmediata a demandas o quejas de los ciudadanos, así como la carencia de definición y amplia difusión de los estándares mínimos de calidad de los servicios al público, o la ausencia de criterios claros y específicos en la aplicación de normas, dan cabida al abuso, a la discrecionalidad y a la corrupción.

A la luz de lo anteriormente expuesto, la sociedad exige un papel más activo en su relación con el gobierno; está cada vez más informada y pendiente de los servicios que recibe, del uso y destino que se da a los recursos públicos, y del funcionamiento del aparato público, pero carece de los canales adecuados para expresar su opinión sobre el trato que recibe de las instituciones oficiales.

Por tanto es importante apreciar que en la medida en que la comunidad cuente con más y mejores mecanismos para manifestar su opinión, el gobierno dispondrá de elementos para evaluar y superar las deficiencias en la prestación de los servicios públicos.

El cúmulo de normatividad administrativa [...] no responde a los requerimientos de las dependencias y entidades para atender con eficacia, efectividad u oportunidad los fines propios de la naturaleza social, cultural o económica de sus actividades, toda vez que la responsabilidad de sus administradores se orienta en mayor grado al cumplimiento de dicha normatividad y no al logro de los resultados que requiere una gestión productiva y eficiente.

Tradicionalmente, la actuación y el desempeño de las dependencias y entidades de la administración pública se han evaluado con base en los niveles de gasto autorizados, así como en función de su respectiva asignación a programas y rubros presupuestarios. Sin embargo, por lo general se ha omitido medir la contribución del gasto público al logro de los objetivos a que éste se destina. Esto se debe a que el planteamiento programático - presupuestal vigente ha tenido como prioridad la disciplina fiscal, sin incorporar criterios de eficiencia y efectividad para cumplir con las expectativas de la población a la que se pretende servir.

Paralelamente, un elemento que disminuye la atención sobre los resultados es el sistema de vigilancia y control, el cual se orienta principalmente a verificar que se dé cabal cumplimiento al marco jurídico administrativo que rige la actividad de la administración pública, así como ha detectar irregularidades o ilícitos, y únicamente de manera eventual pedir cuentas sobre los logros alcanzados, la eficiencia en el manejo de los recursos y la efectividad de los programas.

Otro factor que ha dificultado una administración orientada hacia los objetivos y a la evaluación de resultados de las dependencias y entidades, lo constituye precisamente la uniformidad del conjunto de las reglas internas antes referidas relativas a la administración de recursos humanos, materiales y financieros, que parecen razonables en lo general, pero que impide adaptarse a la diversidad de circunstancias a la que se enfrenta la administración pública para otorgar una gran variedad de servicios.

No existe un acuerdo o consenso respecto a las obligaciones y compromisos de las instituciones gubernamentales en cuanto a los estándares de calidad de los servicios que deben ofrecer a sus usuarios. Tampoco se usan de forma sistemática o generalizada parámetros de desempeño o rendimiento relevantes para evaluar su gestión, o la eficacia de las acciones que deben realizar atendiendo a la naturaleza de sus actividad [...] ni tampoco] parámetros representativos que reflejen el grado de satisfacción de los usuarios con los resultados de las instituciones gubernamentales, en lo que a calidad y oportunidad de dichos resultados respecta.

Objetivos generales.

El PROMAP 1995-2000 persigue los siguientes objetivos generales:

- Transformar a la Administración Pública Federal en una organización eficaz, eficiente y con una arraigada cultura de servicio para coadyuvar a satisfacer cabalmente las legítimas necesidades de la sociedad.
- Combatir a la corrupción y la impunidad a través del impulso de acciones preventivas y de promoción, sin menoscabo del ejercicio firme, ágil y efectivo de acciones correctivas.

Subprogramas.

1. Participación y atención ciudadana.

Puesto que es la sociedad a quien se destinan los bienes y servicios públicos, deberá establecerse y medirse la calidad de éstos en función de la satisfacción que hubieren generado en sus usuarios, en vez de la percepción que sobre ellos tienen las propias instituciones.

Para ello, se deberá procurar a la ciudadanía el acceso a diversos mecanismos para emitir su propia percepción sobre el desempeño gubernamental [...] ya que sus observaciones constituyen la manera más directa y efectiva de conocer el grado de satisfacción sobre los servicios recibidos, así como para explorar y formular opciones con el fin de mejorarlos.

La administración pública tiene la obligación de generar, procesar y difundir información sobre los diferentes servicios que presta a la comunidad; y los ciudadanos el derecho inalienable de tener amplio acceso a la misma.

Es menester que las dependencias y entidades de la A.P.F. establezcan estándares de calidad en los servicios que proporcionan; de tal manera que el ciudadano conozca con antelación sus derechos en cada servicio, y exija su cumplimiento conforme fueron ofrecidos.

2. Descentralización y/o desconcentración administrativa.

3. Medición y evaluación de la gestión pública.

Objetivos

- Fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas mediante el desarrollo de esquemas modernos de medición y evaluación del desempeño y de los resultados de sistemas integrales de control, que permitan a los administradores públicos mayor flexibilidad en la operación y garanticen los principios de probidad, honestidad y transparencia en el uso de los recursos públicos.
- Lograr que la población confíe en que los recursos públicos se emplean con honestidad, eficiencia y eficacia.

Líneas de acción.

- Las dependencias y entidades de la A.P.F. deberán establecer a partir de 1996 objetivos claros a nivel institucional, y a nivel intermedio, que se vinculen a programas, acciones o servicios concretos, con metas significativas y cuantificables en términos de resultados.
- A partir de 1997, las dependencias y entidades deberán presentar y acordar con la SECODAM y la S.H.C.P. un conjunto selecto de indicadores de desempeño, que permita a cada dependencia o entidad: evaluar los resultados de su gestión en términos de calidad, costos unitarios y pertinencia de sus servicios; medir los efectos que sus acciones estén teniendo en la sociedad o en los beneficiarios a los que se orientan sus programas; y, asegurar que se dé cumplimiento a los objetivos institucionales propuestos¹.
- Las áreas normativas de las dependencias coordinadora de sector que corresponda establecerán, para aquellas entidades paraestatales que ofrecen bienes y servicios, indicadores sobre productividad y estándares de calidad de entidades del sector público dedicadas a actividades similares, o del sector privado cuando ello sea posible, o bien de organismos similares a nivel internacional con el propósito de inducir mecanismos indirectos de competencia.
- En las dependencias y entidades de la A.P.F., deberá darse a partir de 1996 mayor fortaleza e independencia a los órganos internos de control, para que puedan desempeñar su labor de control preventivo y correctivo con la autonomía e imparcialidad que su función requiere. Su labor no deberá limitarse a detectar y sancionar a los eventuales infractores, sino también a promover la instrumentación del PROMAP en el ámbito de su competencia.

4. Dignificación, profesionalización y ética del servidor público.

Para alcanzar los objetivos generales propuestos, se establece la siguiente línea de acción (entre otras): fortalecer los mecanismos de coordinación y apoyo entre la SECODAM y las contralorías internas de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, para desarrollar las acciones de evaluación de la gestión pública en términos de calidad, desempeño y de resultados.

Implementación.

- El diseño e implementación de un sistema de indicadores de gestión, mediante el cual se mida objetivamente el desempeño, la eficacia y la eficiencia de los programas, acciones y servicios prestados.
- El diseño y aplicación paulatina de estándares mínimos de calidad de los servicios, y de atención al público.

¹ En el capítulo anterior se propuso que la evaluación del desempeño debería ser realizada por auditores externos independientes; en México la SECODAM ha optado por asignar esta función a los delegados de dicha Secretaría en conjunto con los Organos Internos de Control dándole a éstos mayor independencia funcional.

- La SECODAM elaborará en el curso de 1996 las guías técnicas relativas al establecimiento de estándares mínimos de calidad; de indicadores para la medición del desempeño y de resultados; y de elaboración de encuestas y estudios de opinión, entre otras, para que mediante su aplicación se apoye el proceso de desarrollo administrativo de las dependencias y entidades.”

1.2 BOLETINES SERIE C.

Los boletines C-001, C-002 y C-004 de la SECODAM determinan el marco de actuación de los Organos Internos de Control y de los Delegados de Contraloría en las dependencias y entidades paraestatales de la Administración Pública. En estos boletines se da una especial importancia a las funciones de medición y evaluación del desempeño de las entidades gubernamentales, así como a la valoración de la forma y grado de cumplimiento con los objetivos sociales que tienen asignados; sin embargo, no mencionan los métodos, técnicas o herramientas que los auditores gubernamentales pueden utilizar para realizar su trabajo. Esto último es comprensible debido a que, dada la multiplicidad de funciones y actividades que realiza el Estado, resulta poco útil de establecer una metodología fija. En estos casos, como se mencionó en el capítulo anterior, es más provechoso delinear guías generales de actuación y, si es posible, apoyarlas mediante la exposición de casos prácticos. La Secretaría de la Contraloría proporciona, a través de su página en internet, una amplia gama de casos exitosos en los que se describe la metodología y técnicas utilizadas en cada uno de ellos.

Boletines C-001 y C-004.

El Boletín C-001 “Marco de actuación de los Organos Internos de Control en las dependencias del sector central” define a los O.I.C. de la siguiente manera: son una instancia de la SECODAM en el sector central, conjuntamente con los Delegados de Contraloría, que se constituye en un órgano de apoyo a efecto de prevenir, verificar y evaluar el grado de honestidad, economía y transparencia con que se manejan los recursos públicos, impulsar el desarrollo administrativo, así como la eficiencia, eficacia y calidad con que se realizan las metas y objetivos institucionales.

Este Boletín C-001, junto con el C-004 “Marco de actuación de los órganos internos de control de las entidades del sector paraestatal”, establece las siguientes funciones de los O.I.C:

Funciones de control y verificación.

- Fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas, mediante el desarrollo de esquemas modernos de medición y evaluación del desempeño y de los resultados de sistemas integrales de control, que permitan flexibilidad en la operación y garanticen los principios de probidad, honestidad y transparencia en el uso de recursos públicos.
- Vigilar que la dependencia establezca consultas sistemáticas a su población objetivo o a organizaciones sociales a fin de conocer sus necesidades y propuestas concretas.

- Promover la determinación de indicadores de gestión, de efectividad y eficiencia, congruentes con los objetivos y metas de la entidad.

Funciones de evaluación.

- Evaluar cuantitativa y cualitativamente el avance de programas de la propia dependencia y las acciones realizadas conforme a los lineamientos emitidos por la SECODAM.
- Colaborar con el Delegado de Contraloría, a fin de evaluar el desempeño general y por funciones de la dependencia.
- Establecer indicadores y parámetros que le permitan evaluar y comprobar si la actividad institucional se desarrolla conforme a lo programado, y si en su ejecución se alcanzaron los objetivos de eficiencia y eficacia previstos.
- Vigilar que los indicadores de desempeño de la dependencia permitan evaluar los resultados de su gestión en términos de calidad, costos unitarios y pertinencia de sus servicios.
- Revisar que la información que se genere para el Sistema Integral de Información cumpla con las características de confiabilidad, veracidad, calidad y oportunidad.
- Confirmar que la dependencia haya definido estándares realistas y transparentes de calidad de los servicios que proporciona.

Boletín C-002.

Por otra parte, el *Boletín C-002 "Marco de actuación de los Delegados de Contraloría en las dependencias y órganos desconcentrados de la A.P.F. Centralizada"* establece que:

"El Delegado de Contraloría es el servidor público al cual la SECODAM faculta para realizar las funciones de vigilancia y promoción del cumplimiento de las normas jurídicas y disposiciones administrativas que rigen a las dependencias, participando activamente en la evaluación de su gestión. Constituye un órgano de vigilancia de las dependencias y órganos desconcentrados, cuya esencia es promover mecanismos de autocontrol, autocorrección, autoevaluación y acciones de carácter eminentemente preventivo, que propicien el incremento de la productividad, así como la constante mejora en la calidad de la prestación de bienes.

Atribuciones.

Realizar análisis sobre la eficiencia con que las dependencias y órganos desconcentrados desarrollan los programas que tienen encomendados y a la forma en que ejercieron el gasto corriente y de inversión, así como lo referente a sus recursos humanos, financieros, materiales y de cualquier otro tipo, con el apoyo del O.I.C.

Funciones de control y vigilancia.

- Supervisar que las dependencias y órganos desconcentrados especifiquen en sus programas de trabajo acciones o servicios concretos, con metas significativas y cuantificables en términos de resultados.

Funciones de promoción.

- El establecimiento de indicadores de gestión en las dependencias y órganos desconcentrados que permitan autoevaluar los resultados en las áreas sustantivas y adjetivas, mediante la medición del desempeño, en términos cualitativos y cuantitativos, la eficiencia y eficacia de los programas y acciones en términos de calidad, costos unitarios y servicios, a fin de conjuntar acciones que conlleven al fortalecimiento del proceso de planeación - programación - presupuestación, evaluación y control.

Funciones de evaluación.

- Opinar sobre la calidad, confiabilidad, veracidad y suficiencia de los informes que las dependencias y órganos desconcentrados presentan de su gestión, considerando el apego a las normas, políticas, lineamientos institucionales y los resultados operativos, financieros, administrativos, expectativas y propuestas de mejora.
- Evaluar los resultados obtenidos en el desempeño general y el impacto social, con base en la captación de la opinión que la ciudadanía tenga sobre los servicios que prestan las dependencias y órganos desconcentrados, a través de los mecanismos que éstas hayan establecido, a fin de identificar problemas clave y aspectos susceptibles de mejora.
- Valorar el cumplimiento de programas y metas de las dependencias en congruencia con el presupuesto autorizado.

1.3 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE CONTRALORIA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO².

El propósito de incluir un resumen del Reglamento Interno de la SECODAM es doble: primero, mostrar las principales funciones que tiene encomendadas dicha Secretaría; y, segundo, remarcar la importancia de las últimas reformas hechas al reglamento, las cuales se orientan a darle un enfoque moderno a la función de auditoría que incluya la evaluación del desempeño de las dependencias y entidades de la A.P.F. y a tomar en cuenta la participación de los ciudadanos. Las reformas de septiembre de 1997 se muestran con letras itálicas para facilitar su identificación.

² Publicado en el Diario Oficial del 12 de abril de 1995 y reformado el 29 de septiembre de 1997.

De la competencia y organización de la Secretaría.

1.- La SECODAM como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el desempeño de las atribuciones y facultades que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas, la Ley General de Bienes Nacionales y otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

2.- Para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:

- Secretaría del ramo
- Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública
- Subsecretaría de Atención Ciudadana y Contraloría Social
- Oficialía Mayor
- Unidad de Asuntos Jurídicos
- Unidad de Desarrollo Administrativo
- Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública
- Unidad de Normatividad de Adquisiciones, Obras Públicas, Servicios y Patrimonio Federal
- Contraloría interna
- Dirección General de Comunicación Social
- Dirección General de Auditoría Gubernamental
- Dirección General de Operación Regional y Contraloría Social
- Dirección General de Atención Ciudadana
- Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial
- Dirección General de Inconformidades
- Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto
- Dirección General de Administración
- Dirección General de Informática
- Organos Administrativos Desconcentrados: Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales.

Para los efectos de lo previsto por la frac. 12 del artículo 37 de L.O.A.P.F. (opinar sobre el nombramiento y remoción de los titulares de los Organos Internos de Control) la Secretaría contará con

los titulares de los órganos internos de control en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, y en la Procuraduría General de la república, así como con los titulares de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades, quienes tendrán el carácter de autoridad y contarán con las facultades que les confiere el artículo 26 de este reglamento.

3.- La Secretaría en el ámbito de su competencia, colaborará con la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados para el establecimiento de los procedimientos necesarios que permitan a ambos órganos el mejor cumplimiento de sus respectivas responsabilidades...

Del titular de la Secretaría.

5.- El secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

III. Someter a la consideración y aprobación del Presidente de la república el Programa Nacional de Desarrollo de la Administración Pública Federal, así como encomendar a las unidades administrativas competentes de la Secretaría la formulación de los programas sectoriales y especiales que de él deriven;

IV. Establecer los lineamientos y políticas que orienten la colaboración que conforme a la ley deba prestar la Secretaría a la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados, para el mejor cumplimiento de sus respectivas responsabilidades;

IX. *Representar al presidente en los juicios constitucionales en los términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 14 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (el titular de cada secretaria representará al ejecutivo en los juicios de amparo), así como en las controversias constitucionales. a que se refiere el artículo 5 constitucional.*

XV. Expedir las normas relativas a los informes, datos y cooperación técnica que deban darse entre las Secretarías de estado y los departamentos Administrativos, y definir conjuntamente con la S.H.C.P. y la coordinadora del sector correspondiente las normas sobre la información que deban proporcionar las entidades paraestatales;

XIX. *Designar y remover a los delegados de la Secretaría en la Administración Pública Centralizada, a los Comisarios en las entidades de la Administración pública Paraestatal, a los titulares de los órganos internos de control y a los de las áreas de responsabilidades, auditoría y quejas de dichos órganos en las propias dependencias y entidades y en la P.G.R., así como a los supervisores regionales y visitadores que se requieran para el funcionamiento de la Secretaría;*

De los titulares de las Subsecretarías.

6.- Al frente de cada Subsecretaría habrá un subsecretario, quien tendrá las siguientes facultades:

- I. Acordar con el secretario el despacho de los asuntos relevantes de las unidades administrativas adscritas a su cargo;
- II. Desempeñar las funciones y comisiones que el Secretario le delegue y encomiende, y mantenerlo informado sobre el desarrollo de sus actividades;
- IX. Recibir a los titulares de las unidades administrativas que se le hubieren adscrito y en acuerdo extraordinario a cualquier otro servidor público subalterno, así como conceder audiencia al público;
- XI. Proporcionar la información, datos o la cooperación técnica que le sean requeridos por otras dependencias del Ejecutivo.

Del titular de la Oficialía Mayor

7.- Facultades del Oficial Mayor.

De las Unidades

8.- Al frente de cada Unidad habrá un Titular y se auxiliará por los Directores Generales Adjuntos, Directores de Área, Subdirectores, Jefes de Departamento, así como del personal técnico y administrativo que se determine por acuerdo del secretario, que las necesidades del servicio requieran y que figuren en el presupuesto.

9.- La Unidad de Asuntos Jurídicos estará adscrita al Titular de la Dependencia, acordará con éste el despacho de los asuntos de su competencia y tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Fijar, sistematizar, unificar y difundir los criterios de interpretación y de aplicación de las leyes y de otras disposiciones jurídicas que normen el funcionamiento de la Secretaría;
- II. Formular, revisar y someter a la consideración del Titular del ramo, los proyectos de leyes, reglamentos, decretos y acuerdos de la competencia de la Secretaría y de sus órganos desconcentrados;
- III. Representar legalmente al Secretario en los procedimientos administrativos en que se requiera su intervención;
- IV. Asesorar jurídicamente a las unidades administrativas de la Secretaría y a sus órganos desconcentrados, actuar como órgano de consulta y realizar los estudios e investigaciones jurídicas que requiera el desarrollo de las atribuciones de la Secretaría;
- IX. Instruir los recursos de revisión que se interpongan en contra de actos o resoluciones de las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la Secretaría;

- X. Proponer la declaratoria que corresponda hacer a la secretaría en los términos del artículo 90 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (declarar ante el Ministerio Público cuando algún funcionario no justifique la procedencia lícita de su patrimonio);
- XII. Coordinarse con las P.G.R. y General de Justicia del D.F. para la investigación de los delitos del orden federal o común que se detectaren en las acciones operativas de la Secretaría...

10.- La Unidad de Desarrollo Administrativo estará adscrita al Titular de la Secretaría, acordará con este el despacho de los asuntos de su competencia y tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Diseñar, con la participación que les corresponde a las dependencias y entidades de la A.P.F. y a las demás unidades administrativas competentes de la Secretaría, y proponer a la superioridad, el programa Nacional de Desarrollo de la A.P.F., en el que se establezcan compromisos y objetivos específicos por parte de las dependencias y entidades, para mejorar la oportunidad y calidad de los servicios al público, propiciar el ahorro presupuestal y aumentar la productividad;
- II. Proponer a la superioridad los lineamientos que deberán observar las dependencias y entidades de la A.P.F. en materia de desarrollo administrativo integral, a fin de que los recursos de la misma sean aprovechados y aplicados con criterios de eficiencia, buscando en todo momento la eficacia, descentralización y simplificación administrativa;
- IV. Autorizar, conjuntamente con la S.H.C.P. en el ámbito de sus respectivas competencias, las propuestas de estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la A.P.F. y sus modificaciones, así como registrar dichas estructuras;
- VII. Establecer los criterios para formular los programas de incentivos al cumplimiento de objetivos, por parte de los servidores públicos;
- VIII. Prestar asesoría en materia de desarrollo administrativo a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;
- IX. Diseñar, coordinar y supervisar el Sistema de Evaluación del Desarrollo Administrativo de la A.P.F., a fin de coadyuvar al cumplimiento del Programa Nacional de Desarrollo de la A.P.F. con la participación de otras áreas administrativas de la Secretaría, y en coordinación con las dependencias y entidades de la A.P.F., estableciendo metas y objetivos de servicio de las unidades administrativas de las propias dependencias y entidades, evaluando su cumplimiento;
- X. Determinar los métodos y modelos para la evaluación del desempeño en los servicios que prestan a la ciudadanía las dependencias y entidades;

XII. Dar seguimiento a los programas de desarrollo administrativo, así como captar y difundir en coordinación con la Dirección General de Comunicación Social, los resultados del proceso de desarrollo administrativo de las dependencias y entidades...

11.- La Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Diseñar, coordinar, supervisar y dar seguimiento a un sistema integral de control de la gestión gubernamental, que permita comprobar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos; el cumplimiento del sistema nacional de contabilidad gubernamental, y la observancia de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables en materia de administración de recursos humanos, financieros y materiales, de adquisición de bienes, de contratación de servicios y de obras públicas, en razón del logro integral de las metas y objetivos gubernamentales, sectoriales, regionales e institucionales, según corresponda;*
- II. Proponer a la superioridad la emisión de normas de carácter general, lineamientos y políticas que rijan el funcionamiento del sistema integral de control y seguimiento de la gestión gubernamental en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la A.P.F. y P.G.R.;*
- III. Operar el seguimiento y evaluación del cumplimiento legal de los planes, programas y proyectos de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la A.P.F. y P.G.R., e integrar los informes que deban presentarse periódicamente al titular del Ejecutivo;*
- IV. Ser el conducto de la Secretaría para encauzar las relaciones entre el Ejecutivo federal y las entidades paraestatales, con fines de congruencia global de éstas con el Sistema Nacional de Planeación y con los lineamientos generales en materia de control y evaluación, conforme a lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal;*
- V. Proponer a la superioridad, con la participación de los delegados, comisarios, titulares de los órganos internos de control y demás unidades administrativas de la Secretaría, los sistemas de seguimiento y evaluación de la gestión pública, el sistema nacional de contabilidad gubernamental y los programas de trabajo de los órganos internos de control de las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la A.P.F. y P.G.R.; para tal efecto propondrá, en coordinación con las demás unidades administrativas competentes de la Secretaría, el establecimiento de parámetros cuantitativos y cualitativos que permitan la evaluación de la gestión pública en forma integral e institucional;*

- VII. *Proponer a la superioridad las normas de carácter general para el mejor control y fiscalización de la gestión de las dependencias y entidades de la A.P.F., y de la P.G.R., así como solicitar a los titulares de los órganos internos de control la instrumentación de normas complementarias;*
- VIII. *Proponer a la superioridad, conjuntamente con las áreas competentes de la Secretaría, los requisitos que deberán reunir los titulares de los órganos internos de control en las dependencias y entidades de la A.P.F., y de la P.G.R., así como de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de dichos órganos, y en su caso proponer su remoción; elaborar y mantener permanentemente actualizados los catálogos de designaciones respectivos;*
- IX. *Llevar el registro y seguimiento del sistema de información periódica que elaboran los órganos internos de control en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la A.P.F. y en la P.G.R.;*
- X. *Comprobar la observancia de las normas, políticas, procedimientos y programas expedidos por la propia Secretaría que regulen el funcionamiento de los órganos internos de control, así como inspeccionar y vigilar que dichos órganos internos de control cumplan con las disposiciones y normas legales a que se refiere la fracción VIII del artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal;*
- XI. *Proponer a la superioridad los criterios y lineamientos para que el Secretario designe a los delegados y subdelegados de esta Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la A.P.F. y de comisarios públicos ante los órganos de gobierno o vigilancia de las entidades de la A.P.F.;*
- XIII. *Proporcionar a los delegados y comisarios públicos de la Secretaría, a las unidades administrativas de la propia secretaria y a los titulares de los órganos internos de control el apoyo, los informes, asesoría y capacitación que necesiten en materia de control, fiscalización, seguimiento y evaluación de la gestión pública;*
- XV. *De conformidad con los lineamientos y políticas que establezca la superioridad, coordinar con las demás unidades administrativas de la Secretaría, los procedimientos que permitan proporcionar la información y prestar la colaboración que deba ofrecerle a la Contaduría mayor de hacienda de la Cámara de Diputados...*

12.- La Unidad de Normatividad de Adquisiciones, Obras Públicas, Servicios y Patrimonio Federal tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Proponer a la superioridad las normas de carácter general que respecto de la planeación, ejecución, conservación, mantenimiento y control de las adquisiciones de bienes muebles; la prestación de servicios

- de cualquier naturaleza; así como de las obras públicas y los servicios relacionados con las mismas contraten las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;
- II. *Proponer a la superioridad las normas y procedimientos de carácter general para el manejo de almacenes, realización de inventarios, avalúos de bienes muebles, desincorporación de activos y baja de maquinaria y equipo, instalaciones industriales y los demás bienes muebles y derechos de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;*
- III. Proponer a la superioridad las normas, criterios y políticas de administración de los bienes inmuebles federales, que con fundamento en lo dispuesto por la Ley General de Bienes Nacionales deban regir la celebración de convenios y contratos, y el otorgamiento de destinos, concesiones, permisos y autorizaciones;
- IV. *Proponer a la superioridad las normas y procedimientos para que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal formulen e integren sus inventarios de bienes inmuebles, a fin de actualizar sistemáticamente el inventario y catálogo general de los bienes inmuebles de la Administración Pública Federal;*
- V. Proponer a la superioridad la interpretación que para efectos administrativos corresponda de las leyes y disposiciones administrativas que regulan las materias a que se refiere este artículo;
- VII. Ejercer, previo acuerdo superior, las atribuciones que la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas y el Capítulo VI de la Ley General de Bienes Nacionales confieren a la Secretaría;
- VIII. Realizar revisiones técnico normativas en las materias a que se refieren las fracciones I y II, así como requerir a la D.G. de Auditoría Gubernamental la realización de las investigaciones de oficio a que se refiere el artículo 96 de la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas;
- XII. Ordenar la demolición de obras e instalaciones que procedan en los términos del artículo 97 de la Ley General de Bienes Nacionales;
- XIV. Imponer las sanciones que, conforme a las disposiciones legales y administrativas relativas a las actividades a que se refieren las fracciones I, II VII le compete aplicar a esta Secretaría;

De la contraloría interna.

13.- La Contraloría Interna de la Secretaría, adscrita directamente al Secretario, estará a cargo de un Contralor Interno designado por el Presidente de la República y sólo será responsable administrativamente ante él.

El contralor interno tendrá además de las atribuciones que competan a la unidad administrativa a su cargo en los términos de este Reglamento, las facultades que le confiera el titular del Ejecutivo Federal y el de la Secretaría.

14.- La Contraloría Interna tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Aplicar las normas que se hubieren fijado por el Secretario en materia de control, fiscalización y evaluación;
- II. Verificar que las actuaciones de la Secretaría se apeguen a la ley, mediante el ejercicio de las siguientes acciones:
 - a) Realizar auditorías a las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la Secretaría;
 - b) Recibir quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones o por inobservancia de la ley de servidores públicos de la Secretaría

De las Direcciones Generales.

16.- Los Directores Generales tendrán las siguientes facultades:

- I. Planear, programar, organizar, dirigir, controlar y evaluar el desarrollo de los programas y acciones encomendados a las unidades que integren la Dirección General a su cargo;
- III. Formular dictámenes, opiniones e informes que les sean encomendados por la superioridad en aquellos asuntos que sean propios de su competencia;
- VIII. Formular el anteproyecto del presupuesto por programas relativo a la Dirección General a su cargo;
- IX. Formular los proyectos de manuales de organización, procedimientos y servicios correspondientes a la Dirección General a su cargo;
- XI. Proporcionar la información, datos o cooperación técnica que les sea requerida internamente o por otras dependencias, de acuerdo con las políticas y normas que se establezcan por el Secretario;

17.- La Dirección General de Comunicación Social tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Ejecutar la política de comunicación social y de relaciones públicas que determine el Secretario, de conformidad con las disposiciones jurídicas en la materia;

18.- La Dirección General de Auditoría Gubernamental tendrá las siguientes atribuciones:

- I. *Proponer a la superioridad las bases para la realización de auditorías de tipo contable, financiero, legal, operacional y de cualquier otra naturaleza, fijando los programas generales de dichas auditorías;*
- II. *Realizar en forma directa las auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y en la Procuraduría General de la República, a fin de promover la eficacia en su gestión, propiciar la consecución de los objetivos contenidos en sus programas (auditoría del desempeño), y a efecto de:*
 1. *Verificar que sus actos, tanto sustantivos como de apoyo administrativo, se ajusten a lo establecido en las disposiciones legales aplicables en el despacho de sus respectivas competencias (auditoría legal);*
 2. *Verificar en el ámbito de su competencia, el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas en materia de sistemas de registro y contabilidad; contratación de adquisiciones, arrendamientos, servicios y ejecución o supervisión de obra pública;*
 3. *Comprobar que la información financiera que formulen, refleje en forma razonable su situación conforme a los principios generalmente aceptados y, en su caso, a las disposiciones que al efecto emita la propia Secretaría (auditoría financiera);*
 4. *Proponer las acciones que fueren necesarias para la corrección de situaciones ilegales o anómalas o el mejoramiento de la eficiencia y el logro de los objetivos, y*
 5. *Verificar que sus operaciones sean congruentes con los procesos aprobados de planeación, programación y presupuestación (auditoría administrativa);*
- III. *Inspeccionar y vigilar que los órganos internos de control cumplan con las Normas Generales de Auditoría Pública y las normas, políticas y procedimientos que al efecto establezca la Secretaría;*
- V. *Dar vista de las investigaciones y auditorías que se hubieren practicado, y remitir los expedientes y constancias relativos si de las mismas se detectan presuntas responsabilidades de los servidores públicos a los órganos internos de control de las dependencias y, en su caso, a la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial, para la imposición y aplicación de sanciones en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;*
- VI. *Designar a los auditores externos de las entidades paraestatales, así como controlar y evaluar su actuación;*
- VII. *Efectuar a solicitud de la Dirección General de Operación Regional y Contraloría Social, auditoría a fondos federales en programas coordinados con estados y municipios;*
- VIII. *Proponer a la superioridad los sistemas y procedimientos a que deba sujetarse la vigilancia de fondos y valores del gobierno federal, así como evaluar sus resultados;*

X. Captar los avisos sobre los resultados de la supervisión relativa a la impresión, envío, custodia y destrucción de valores, así como la acuñación de moneda, para los efectos legales que hubiere lugar;...

19.- La Dirección Regional de Operación Regional y Contraloría Social tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Verificar y evaluar la aplicación de fondos federales en programas de inversión en estados y municipios, en coordinación con la D.G. de Auditoría Gubernamental, a cuyo efecto podrá auxiliarse de los órganos de control;
- II. Asesorar, a petición de los gobiernos locales, en la realización de acciones para la instrumentación o fortalecimiento de los sistemas locales de control y evaluación, y para el desarrollo y modernización de las administraciones públicas estatales y municipales;
- V. *Captar y procesar, en forma permanente y sistemática, información sobre la aplicación de fondos federales en las entidades federativas y emitir los informes correspondientes;*
- VII. Promover la participación ciudadana en la instrumentación de programas federales y en la vigilancia de su ejecución.

20.- La Dirección General de Atención Ciudadana tendrá las siguientes atribuciones:

- I. *Establecer, en coordinación con la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial, las políticas, bases, lineamientos y criterios técnicos y operativos que regulen el funcionamiento de los instrumentos y procedimientos para la recepción y atención de las consultas, sugerencias, quejas y denuncias relacionadas con el desempeño de los servidores públicos;*
- II. *Recibir las quejas y denuncias que se formulen por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, practicando en su caso las investigaciones que se requieran, y turnarlas para su atención a la autoridad competente, realizando el seguimiento del procedimiento disciplinario respectivo hasta su resolución, así como tramitar las sugerencias de mejoramiento, que presenta la ciudadanía;*
- III. *Promover en coordinación con las dependencias y entidades de la Administración Pública federal y la Procuraduría General de la República, la instalación de oficinas y módulos de orientación y recepción de quejas, en las que las mismas participen, a efecto de facilitar a la ciudadanía la presentación de sugerencias, quejas y denuncias;*
- IV. *Emitir lineamientos y criterios en materia de atención a la ciudadanía;*

VII. *Intervenir por sí o por conducto de los órganos internos de control cuando así lo requieran los proveedores y contratistas, para conciliar con las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal los aspectos que susciten el incumplimiento de los contratos o los efectos de la rescisión de los mismos.*

21.- La Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial tendrá las siguientes atribuciones:

- I. *Tramitar y resolver las quejas y denuncias formuladas con motivo del incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos;*
- II. *Llevar el registro y el análisis de la situación patrimonial de los servidores públicos, recibiendo para ello las declaraciones respectivas*
- IV. *Practicar las investigaciones y ordenar las auditorías que de acuerdo con la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos procedan, en relación con la situación patrimonial de los servidores públicos;*
- VI. *Llevar el registro de los bienes a que se refiere el artículo 89 de la L.F.R.S.P.(informar y poner a disposición de la Secretaría los obsequios o donativos cuyo monto sea superior a 10 veces el salario mínimo general del D.F.);*
- VII. *Establecer programas preventivos en materia de responsabilidades de los servidores públicos;*
- IX. *Turnar a los órganos internos de control de las dependencias los expedientes relativos a las investigaciones y auditorías que se hubieren practicado, cuando de las mismas se derivaren responsabilidades en las que aquéllos deban imponer sanciones disciplinarias en los términos de la L.F.R.S.P.;*
- X. *Imponer las sanciones que competan a la Secretaría cuando se determinen responsabilidades administrativas, así como calificar y constituir los pliegos de responsabilidades a que se refiere la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal;*
- XII. *Asesorar, apoyar, supervisar, controlar y dar seguimiento a las actividades que desarrollen los órganos internos de control de las dependencias;...*

22.- La Dirección General de Inconformidades tendrá las siguientes atribuciones:

- I. *Recibir, tramitar y resolver, en los términos de la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas, las inconformidades que formulen los particulares con motivo de:*
 - a) *Los actos realizados por las áreas competentes de la Secretaría, que contravengan las disposiciones de la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas;*

b) *Los actos realizados por las dependencias y entidades y por la Procuraduría General de la República que contravengan las disposiciones de la Ley de Adquisiciones y Obras Públicas;*

III. En el ámbito de su competencia, realizar investigaciones de oficio, si así lo considera conveniente, a partir de las inconformidades que hubiere conocido cuando se presuma la existencia de inobservancias a las disposiciones contenidas en dicho ordenamiento;

IV. *Proponer a la superioridad la instrumentación de medidas preventivas y disposiciones de carácter general que deban observar las dependencias a fin de propiciar la adecuada aplicación de la L.A. y O.P., en los procedimientos de adjudicación respectivos;*

V. *Dar vista de las investigaciones que hubiere practicado, turnando los expedientes y constancias correspondientes si de las mismas se detectaren presuntas responsabilidades de los servidores públicos a los titulares de los órganos internos de control en las dependencias y, en su caso, a la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial cuando le competa, para la imposición y aplicación de las sanciones en los términos de la L.F.R.S.P. y demás disposiciones;*

VI. *Asesorar, apoyar, supervisar, controlar y dar seguimiento a las actividades que desarrollen los órgano interno de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, y de la Procuraduría General de la República en materia de inconformidades;*

23.- La Dirección General de Programación, Organización y Presupuesto tendrá las siguientes atribuciones:

I. Difundir a las unidades administrativas de la Secretaría, las políticas, directrices y criterios técnicos para el proceso interno de planeación, programación, presupuestación, así como garantizar dicho proceso y evaluar el ejercicio presupuestal de la Secretaría;

III. Operar los sistemas y procedimientos internos para la administración de los recursos financieros de la Secretaría y vigilar su cumplimiento;

IV. Integrar con la participación de las unidades administrativas de la Secretaría, el manual de organización general, los manuales de procedimientos específicos y los de servicios al público de la dependencia y mantenerlos actualizados;

VI. Operar los procedimientos del sistema de contabilidad de la Secretaría y tener actualizada la información financiera relativa;...

24.- Atribuciones de la Dirección General de Administración...

25.- Atribuciones de la Dirección General de Informática...

De los delegados, comisarios públicos, titulares de los órganos internos de control y supervisores regionales.

26.- *La secretaria designará para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamental, a los delegados y subdelegados ante las dependencias de la Administración Pública Federal centralizada y sus órganos desconcentrados, así como ante la Procuraduría General de la República, y a los comisarios públicos ante los órganos de gobierno o de vigilancia de las entidades de la Administración Pública Federal Paraestatal.*

Con el mismo propósito designará a los titulares de los órganos internos de control en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de tales órganos, en los términos a que se refiere el artículo 37, fracción XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Las designaciones a que se refiere este artículo se realizarán de acuerdo a las siguientes bases:

I. *Los delegados tendrán las siguientes facultades:*

1. *Representarán a la Secretaría ante las dependencias de la Administración Pública Federal, y sus órganos desconcentrados, y ante la Procuraduría General de la República constituyendo el conducto directo ante éstos a fin de facilitar la evaluación de su desempeño general y, en su caso, como coordinadores sectoriales;*
2. *Realizarán análisis sobre la eficiencia con que las dependencias de la Administración Pública Federal y sus órganos desconcentrados desarrollen los programas que les estén encomendados y la forma en que se ejerzan los desembolsos de gasto corriente y de inversión vinculados con ellos, así como en lo referente a sus recursos humanos, financieros, materiales y de cualquier otro tipo;*
3. *Requerir a las dependencias la información necesaria para sus funciones.*

II. *Los comisarios públicos serán propietarios y suplentes, y representarán a la Secretaría ante los órganos de gobierno o internos de control de las entidades de la Administración Pública Federal Paraestatal;*

III. *Los titulares de los órganos internos de control tendrán, en el ámbito de la dependencia y de sus órganos desconcentrados, o entidad en la que sean designados, las siguientes facultades:*

1. *Recibir quejas y denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos y darles seguimiento; investigar y fincar las responsabilidades a que hubiere lugar e imponer las sanciones aplicables en los términos de ley, con excepción de las que deba conocer la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial;*

2. *Dictar las resoluciones en los recursos de revocación que interpongan los servidores públicos, y de revisión que se hagan valer en contra de las resoluciones de las inconformidades previstas en la L.A. y O.P.;*
 3. *Realizar la defensa jurídica de las resoluciones que emitan ante las diversas instancias jurisdiccionales, representando al titular de la Secretaría;*
 4. *Implementar el sistema integral de control gubernamental y coadyuvar a su debido funcionamiento; proponer las normas y lineamientos que al efecto se requieran, y vigilar el cumplimiento de las normas de control que expida la Secretaría así como aquellas que regulan el funcionamiento de la dependencia o entidad correspondiente o de la Procuraduría General de la República;*
 5. *Programar y realizar auditorías, inspecciones o visitas de cualquier tipo; informar periódicamente a la Secretaría sobre el resultado de las acciones de control que haya realizado, y proporcionar a ésta la ayuda necesaria para el adecuado ejercicio de sus atribuciones;*
 6. *Emitir, cuando proceda, la autorización a que se refiere la fracción XXIII del artículo 47 de la L.F.R.S.P., en el ámbito de la dependencia o entidad de que se trate (obligaciones de los servidores públicos, cuyo incumplimiento dará lugar a las sanciones que correspondan: abstenerse de celebrar contratos con quien desempeñe un cargo en el servicio público, o con las sociedades de las que dichas personas formen parte, sin la autorización previa y específica de la Secretaría);*
 7. *Recibir, tramitar y dictaminar las solicitudes de los particulares relacionadas con servidores públicos de la dependencia o entidad de que se trate, o de la Procuraduría General de la República, a las que se les comunicará el dictamen para que reconozcan, si así lo determinan, la responsabilidad de indemnizar la reparación del daño en cantidad líquida y ordenar el pago correspondiente;*
 8. *Coordinar la formulación de los anteproyectos de programas y presupuestos del órgano interno de control correspondiente, y proponer las adecuaciones que requiera el correcto ejercicio del presupuesto;*
 9. *Denunciar ante las autoridades competentes los hechos de que tengan conocimiento y puedan ser constitutivos de delitos;*
 10. *Requerir a las unidades administrativas de la dependencia o entidad que corresponda la información necesaria para cumplir con sus atribuciones, y brindar la asesoría que les requieran en el ámbito de sus competencias.*
- IV. Los titulares de las áreas de responsabilidades, auditorías y quejas de los órganos internos de control tendrán en el ámbito de la dependencia o entidad en la que sean designados, sin perjuicio de las que corresponden a los titulares de dichos órganos, las siguientes facultades:*

a) *Los de las áreas de responsabilidades:*

1. *Iniciar e instruir el procedimiento de investigación a fin de determinar las responsabilidades a que hubiere lugar, e imponer en su caso las sanciones de conformidad con lo previsto en la ley de la materia;*
4. *Recibir y resolver las inconformidades interpuestas por los actos que contravengan lo dispuesto por la L.A. y O.P., con excepción de aquéllas que por acuerdo del Secretario deba conocer la Dirección General de Inconformidades;*
5. *Auxiliar al titular del órgano interno de control en la formulación de requerimientos, información y demás actos necesarios para la atención de los asuntos en materia de responsabilidades, así como solicitar a las unidades administrativas la información requerida para el cumplimiento de sus funciones.*

b) *Los de las áreas de auditoría:*

1. *Coordinar la vigilancia del cumplimiento de las normas de control, fiscalización y evaluación que emita la Secretaría, así como elaborar proyectos de normas complementarias en materia de control, y los relativos a la dependencia o entidad de que se trate;*
2. *Realizar por sí, o en coordinación con las unidades administrativas de la Secretaría, las auditorías o revisiones que se requieran, y proponer y vigilar la aplicación de medidas correctivas y recomendaciones que correspondan;*
3. *Auxiliar al titular del órgano interno de control en la formulación de requerimientos, información y demás actos necesarios para la atención de los asuntos en la materia, así como solicitar a las unidades administrativas la información requerida para el cumplimiento de sus funciones.*

c) *Los de las áreas de quejas:*

1. *Coadyuvar en la recepción de quejas y denuncias que se formulen por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, y dar cumplimiento a los lineamientos y criterios técnicos que emita la Secretaría en materia de atención de quejas y denuncias;*
2. *Turnar al área de responsabilidades del órgano interno de control, cuando así proceda, las quejas y denuncias respectivas y realizar el seguimiento del procedimiento disciplinario correspondiente hasta su resolución;*
3. *Conocer previamente a la presentación de una inconformidad, de las irregularidades que a juicio de los interesados se hayan cometido en los procedimientos de adjudicación de adquisiciones y servicios, así como de las obras públicas con la finalidad de que las mismas se corrijan cuando así proceda*

Para la atención de los asuntos y la substanciación de los procedimientos a su cargo, los titulares de los órganos internos de control, así como los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades se auxiliarán del personal adscrito a los propios órganos internos de control

La función de delegado, comisario y titular del órgano interno de control, podrá concentrarse en cualquiera de sus modalidades en un mismo servidor público, que será en este caso, el titular del órgano interno de control

V. Los supervisores regionales a que se refiere el artículo 2 de este reglamento ejercerán en la circunscripción territorial que determine el titular de la Secretaría las atribuciones referidas en la fracción II del artículo 20, e igualmente verificarán y evaluarán la calidad de los servicios que presten las autoridades federales en dicha circunscripción.

Asimismo, están facultados para tramitar las quejas y denuncias relacionadas con los servidores públicos que ejerzan sus funciones en la circunscripción que les competa en los términos del párrafo anterior y, en su caso, instruir y resolver sobre el financiamiento de responsabilidades e imponer las sanciones a que hubiere lugar en los términos de Ley.

De las unidades subalternas.

27.- Para la mejor atención y eficiente despacho de sus actividades, la Secretaría podrá contar con las unidades subalternas que fueren necesarias.

De los Organos Administrativos Desconcentrados.

28.- La Secretaría contará con órganos desconcentrados que le estarán jerárquicamente subordinados, con atribuciones específicas para resolver sobre las materias que a cada uno se determinan de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

29.- La Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales tendrá las siguientes facultades:

- I. Poseer, conservar, administrar y vigilar la posesión de los inmuebles de propiedad federal, con excepción de la zona federal marítimo terrestre, las playas marítimas y los terrenos ganados al mar o cualquier depósito de aguas marítimas y demás zonas federales, de los monumentos arqueológicos o históricos que conforman el patrimonio cultural de la Nación;
- II. Expedir normas técnicas y en materia de avalúos de bienes inmuebles, autorizar y, en su caso, proyectar, construir, rehabilitar, conservar o administrar directamente o a través de terceros, los

bienes inmuebles propiedad de la Federación de su competencia, a fin de obtener el mayor provecho del uso y goce de los mismos;

- V. Llevar el registro público de la propiedad inmobiliaria federal, inscribir en él los títulos, contratos y demás documentos que acrediten los derechos reales sobre los inmuebles del Gobierno Federal y del dominio público de las entidades de la Administración Pública Federal Paraestatal;
- VIII. Integrar y mantener al corriente el catastro y el avalúo de los bienes inmuebles federales, así como los padrones de destinatarios, permisionarios o concesionarios de los mismos.
- 30.- El presidente de la C.A.B.I.N. tendrá las siguientes facultades:
- III. Representar a la Secretaría así como al propio órgano desconcentrado en toda clase de asuntos de su competencia, estando investido de las más amplias facultades.

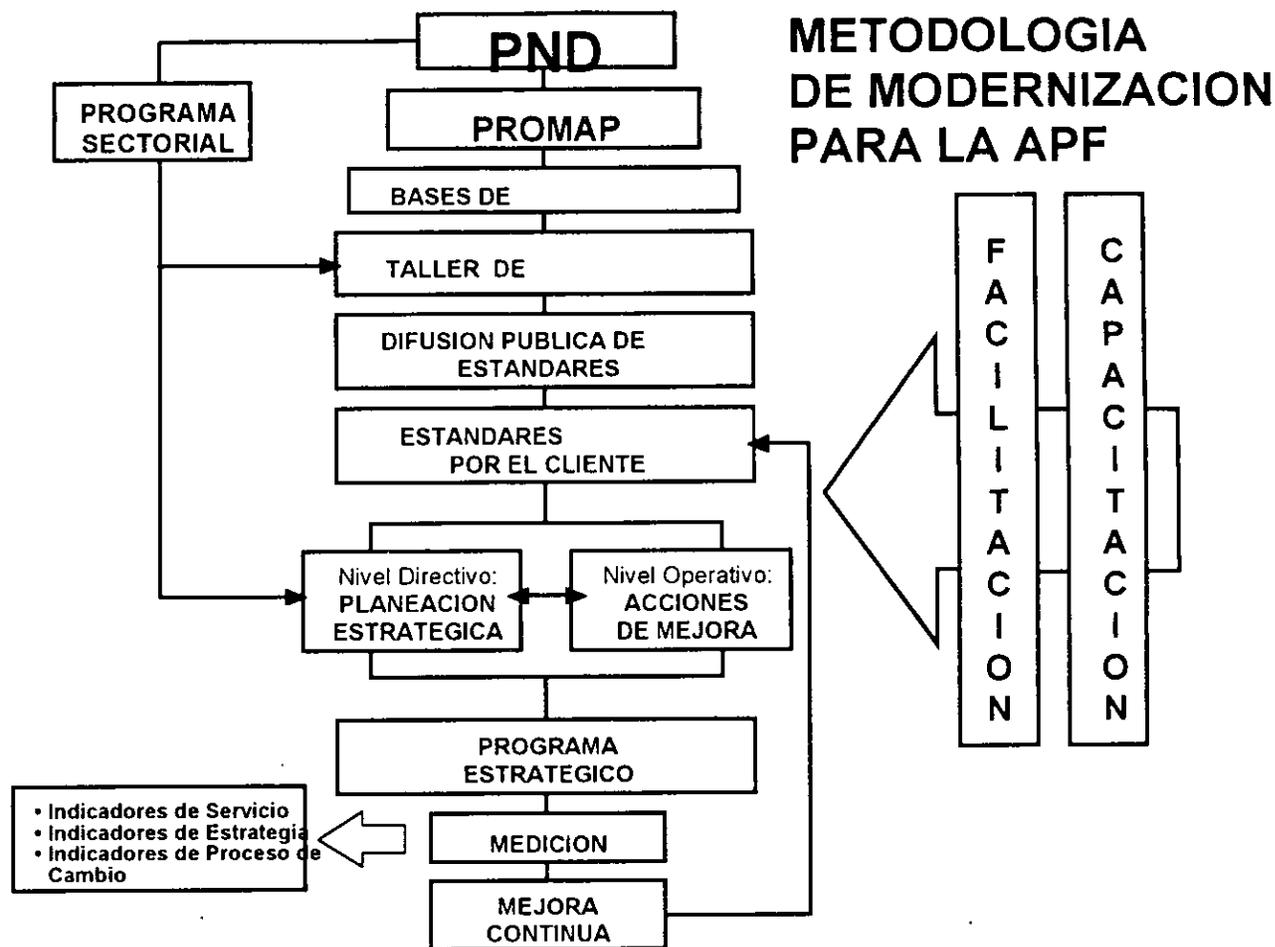
1.4 PROCESO DE IMPLANTACION DEL PROMAP.

Para finalizar esta sección se muestra la metodología de modernización empleada por la SECODAM para la implementación del Programa de Modernización Administrativa, algunas de las principales acciones emprendidas por dicha Secretaría, así como algunos cuadros y gráficas que muestran el grado de avance del mencionado proceso.

El área encargada de dirigir el proceso de cambio dentro de la Administración Pública es la Unidad de Desarrollo Administrativo (U.D.A.), dependiente de la Secretaría de la Contraloría. La misión de la U.D.A. es "promover, facilitar y evaluar el proceso de cambio en la Administración Pública a través de metodología, asesoría y capacitación en calidad para el logro de los objetivos del PROMAP".

Los objetivos de la U.D.A. son:

- Brindar servicios de calidad a sus clientes.
- Ser promotor de las acciones del PROMAP.
- Convertirse en agente de cambio para toda la administración pública.
- Lograr la transformación del sistema hacia una administración de calidad.



A continuación se muestran un par de ejemplos de las acciones realizadas por la Unidad de Desarrollo Administrativo para cumplir con los objetivos que tiene asignados.

Proceso:

La Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública, a través de la Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública, tiene establecido un programa de capacitación en materia de control y auditoría, con objeto de apoyar a los Organos Internos de Control de las dependencias y entidades de la A.P.F. en el desarrollo de sus actividades, fundamentalmente en lo que se refiere a la difusión de la normatividad emitida por la propia dependencia.

Meta 1996	Real 1996
310 cursos	384 cursos
5,500 participantes	8,327 participantes

Logros:

Cumplimiento del programa de trabajo al 100%

Atención al 100% de la demanda cursos especiales.

Atención al 80% de la demanda en cursos multisectoriales.

Cumplimiento al 100% del programa de eventos regionales y estatales

Proceso:

En la Delegación Alvaro Obregón del Departamento del Distrito Federal, con el apoyo de la Oficialía Mayor y un consultor externo, se trabajó en el rediseño del proceso de atención a la ciudadanía a través de la integración de un equipo multidisciplinario; comenzando por la detección de problemas, siguiendo con el diseño de un sistema de registro, clasificación y seguimiento de la demanda ciudadana, el cual que se concretó con la creación de un sistema de registro, clasificación y seguimiento de la demanda ciudadana que, a su vez, se materializó con la creación de un centro de información y atención ciudadana que opera mediante una red informática que enlaza a todas las áreas de la Delegación. Actualmente se encuentra en la fase de medición de indicadores y en la implantación de un programa de mejora continua que permita dar permanencia al proceso.

Meta:

- a) Crear un sistema de registro y seguimiento formal de la demanda ciudadana.
- b) Crear el Centro de Información y Atención Ciudadana (CIAC).
- c) Crear un sistema eficiente para el flujo de información interna y externa.
- d) Medición de indicadores de servicio.

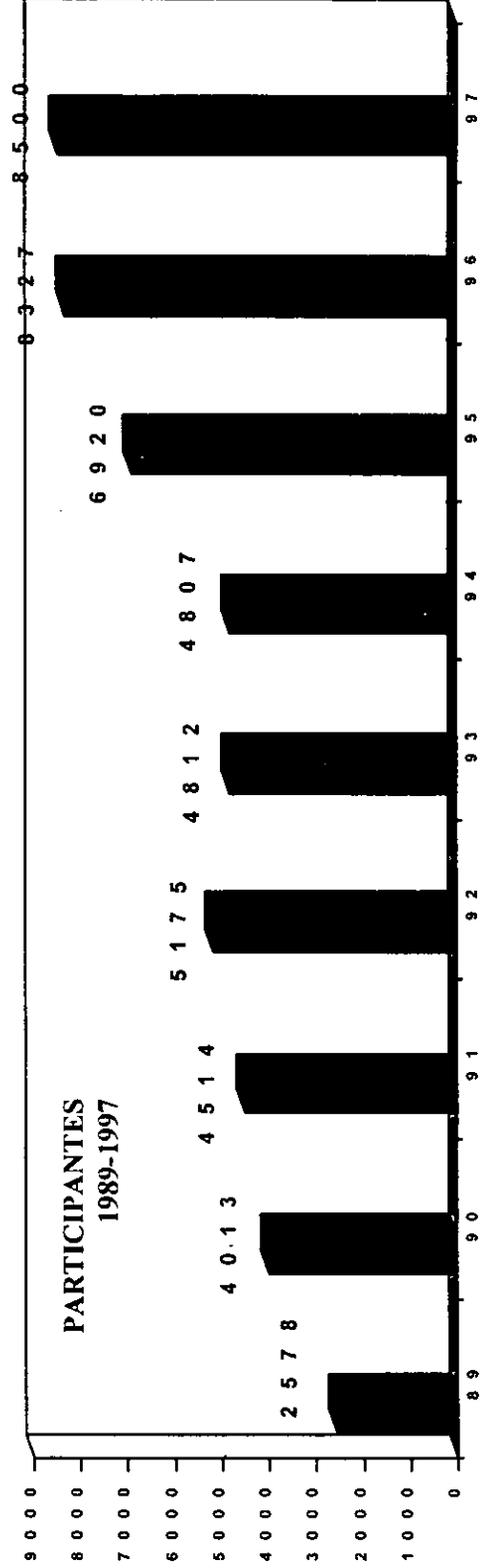
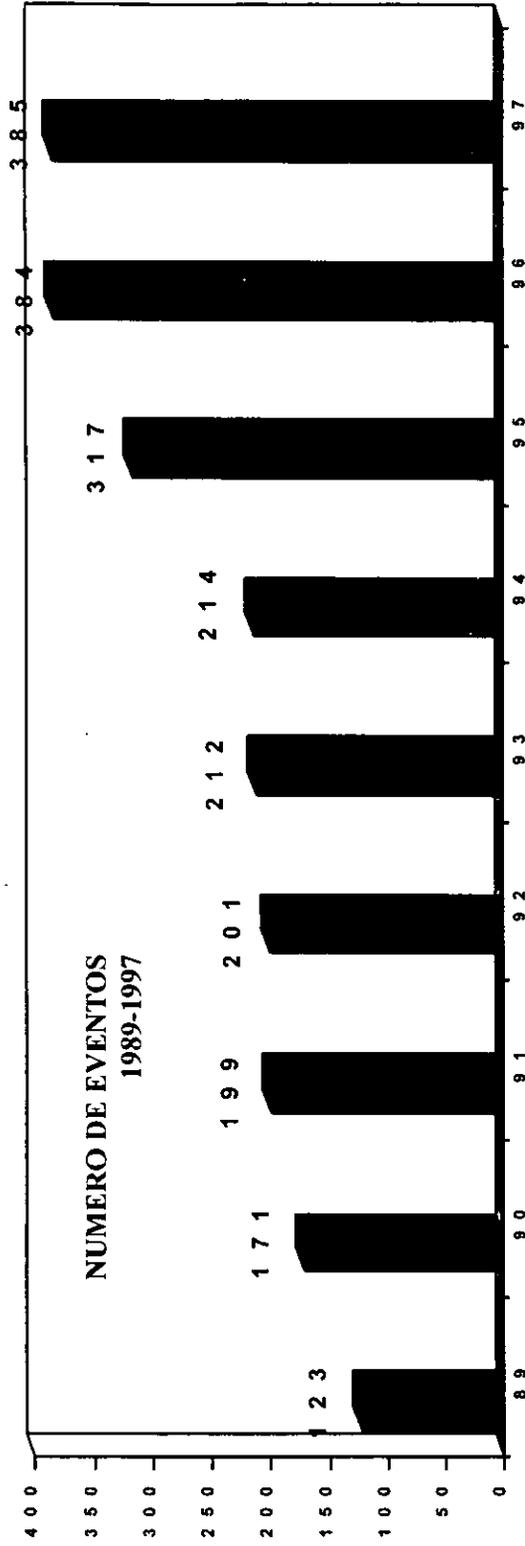
Logros:

- Creación de un proceso sistematizado
- Obtención de datos estadísticos.
- Respuesta oportuna a los usuarios.
- Seguimiento puntual al proceso que sigue la demanda.
- Medición de indicadores.
- Calidad en el servicio.

Resultados:

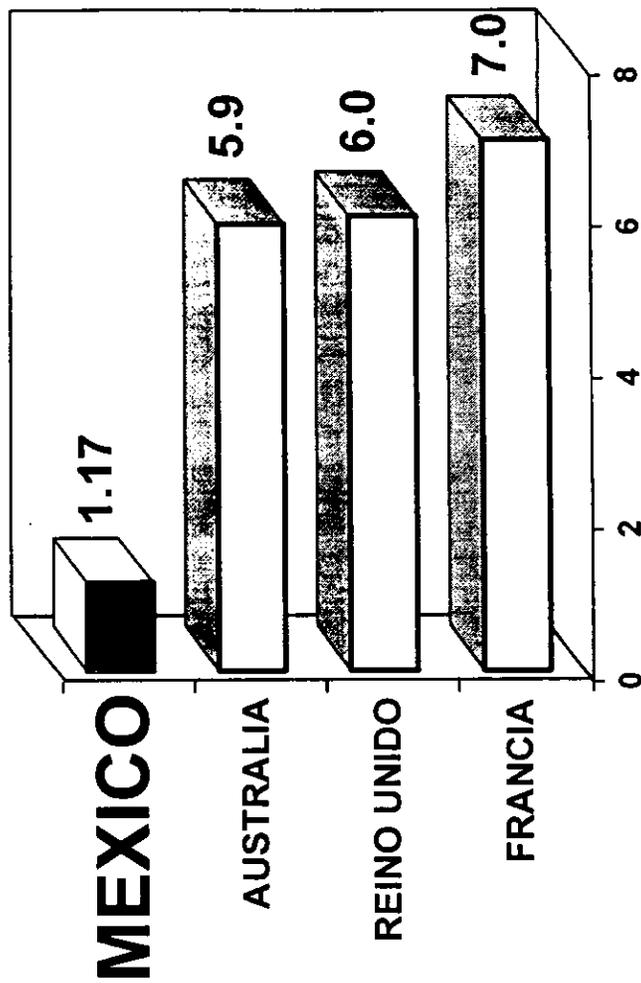
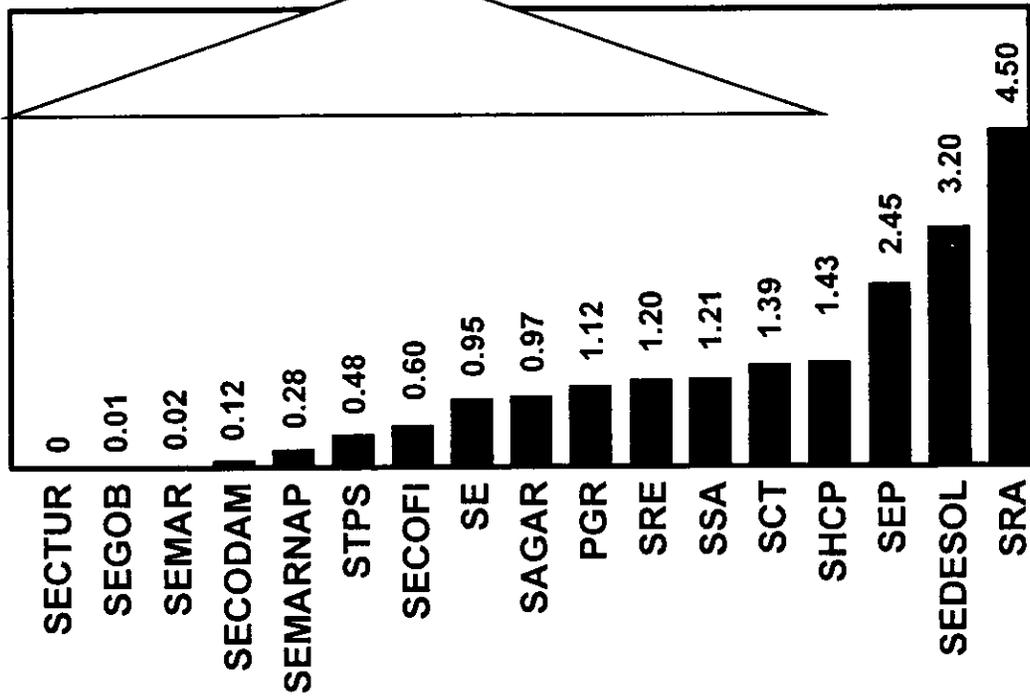
Anteriores	Actuales o esperados
Proceso manual	Creación de un proceso sistematizado
Falta de información veraz	Obtención de datos estadísticos
Inexistencia de un área de atención al público	Creación del CIAC
Falta de respuesta al ciudadano	Respuesta oportuna al ciudadano
Falta de seguimiento de la demanda	Seguimiento del proceso que sigue la demanda
Falta de medición de indicadores de servicio	Medición de indicadores
Inexistencia de una cultura de servicio	Calidad en el servicio

**EXPERIENCIAS EXITOSAS DE SECODAM EN CAPACITACION SOBRE
CONTROL Y AUDITORIA, PARA LOS ORGANOS INTERNOS DE CONTROL.**



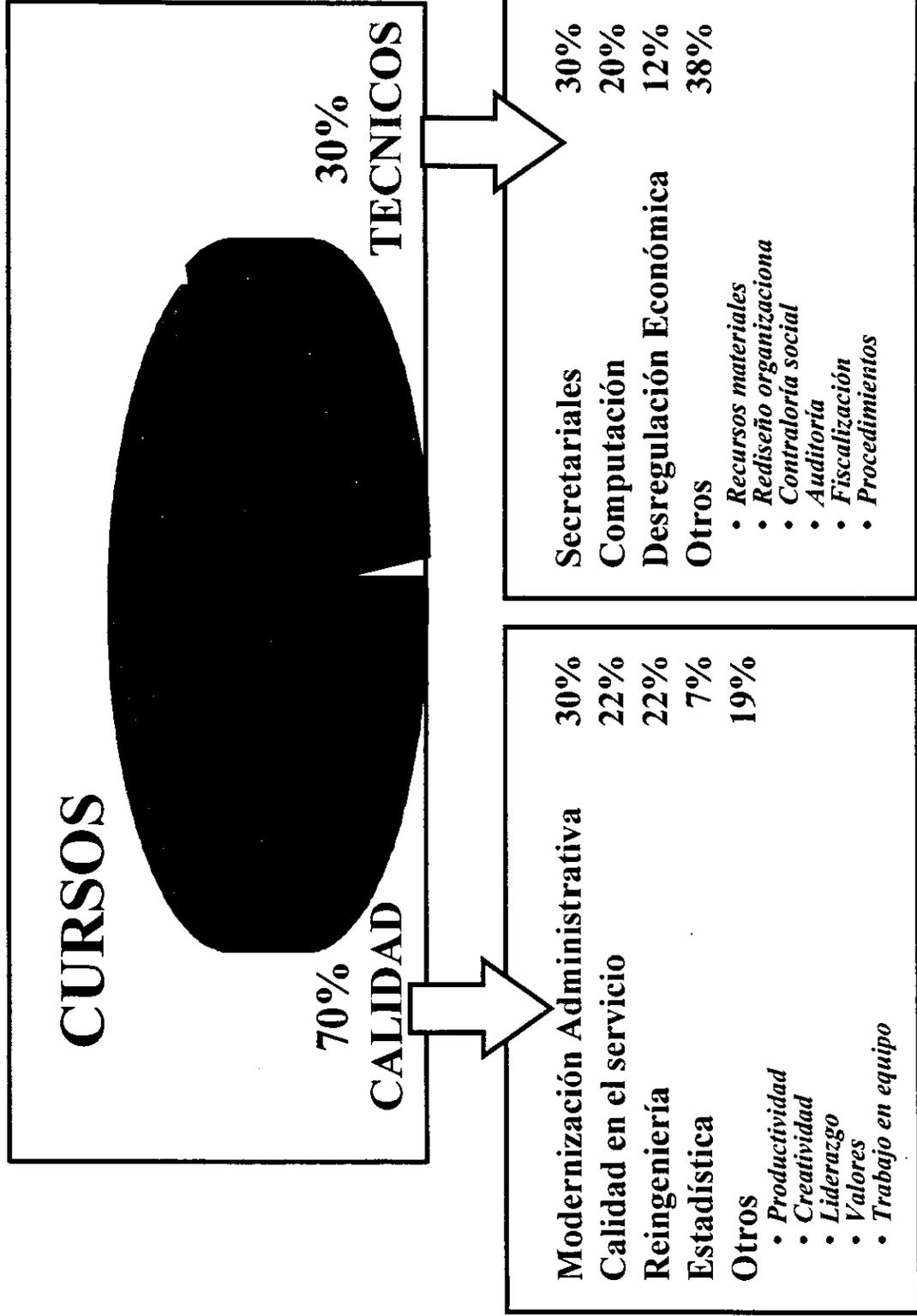
GASTO EN CAPACITACION

Porcentajes de nómina*



* Datos de 1996

CAPACITACION



**ESTANDARES DE CALIDAD EN EL SERVICIO
CONTRALORIA INTERNA
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA**

FUNCION	SERVICIOS	CLIENTES	VALOR PARA EL CLIENTE	ATRIBUTOS	ESTANDARES POR SERVICIO
<p>Sintetizar las tareas de auditoría de manera integral y con enfoque preventivo que comprenda no sólo los aspectos financieros sino también administrativos y operacionales, a fin de promover la modernización de la función de la auditoría.</p>	<p>La realización de las auditorías administrativas.</p>	<p>C.C. Secretario Subsecretarios Oficial Mayor Contralor Interno Titulares de las Unidades Administrativas y Organos desconcentrados.</p>	<p>Conocer las irregularidades que se dan en las Unidades Administrativas de la SECODAM, así como las sugerencias para corregir las desviaciones.</p>	<p>Práctico Contar con un documento que señale en forma expedita la irregularidad.</p> <p>Oportuno Para corregir en tiempo las desviaciones.</p> <p>Accesible La información debe ser para todos los clientes que lo soliciten.</p>	<p>10 días para la planeación. 15 días para la ejecución del trabajo. 10 días para el informe final.</p>
<p>Coordinar y supervisar el seguimiento de las observaciones que se deriven de los actos de fiscalización practicadas.</p>	<p>La realización de auditoría de seguimiento.</p>	<p>C.C. Secretario Subsecretarios Oficial Mayor Contralor Interno Titulares de las Unidades Administrativas y Organos desconcentrados.</p>	<p>Verificar que las observaciones han solventado y corregido las desviaciones.</p>	<p>Oportuno Para corregir en tiempo las desviaciones.</p>	<p>10 días para la planeación. 15 días para la ejecución del trabajo 10 días para el informe final.</p>

Nombre del titular: _____

Firma del Titular: _____

**ESTANDARES DE CALIDAD EN EL SERVICIO
CONTRALORIA INTERNA
DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA**

INDICADORES DE DESEMPEÑO	INDICADORES DE SATISFACCION	PROVEEDORES	ACCIONES DE MEJORA	METAS
30% Muy bien	30% Muy bien	Las Unidades Administrativas de la SECODAM y Organos desconcentrados.	Una mejor planeación y desarrollo del trabajo de auditoría.	La realización de doce auditorías en áreas sustantivas de la SECODAM.
30% Muy bien	30% Muy bien			
30% Muy bien	30% Muy bien			
30% Muy bien	30% Muy bien	Las Unidades Administrativas de la SECODAM y Organos desconcentrados.	Una promoción expedita de las acciones correctivas.	La realización del número de revisiones necesarias para desahogar las observaciones detectadas en las auditorías.
30% Muy bien	30% Muy bien			
30% Muy bien	30% Muy bien			

Nombre del titular: _____

Firma del Titular: _____

RESULTADOS DE LA MODERNIZACION EN DEPENDENCIAS

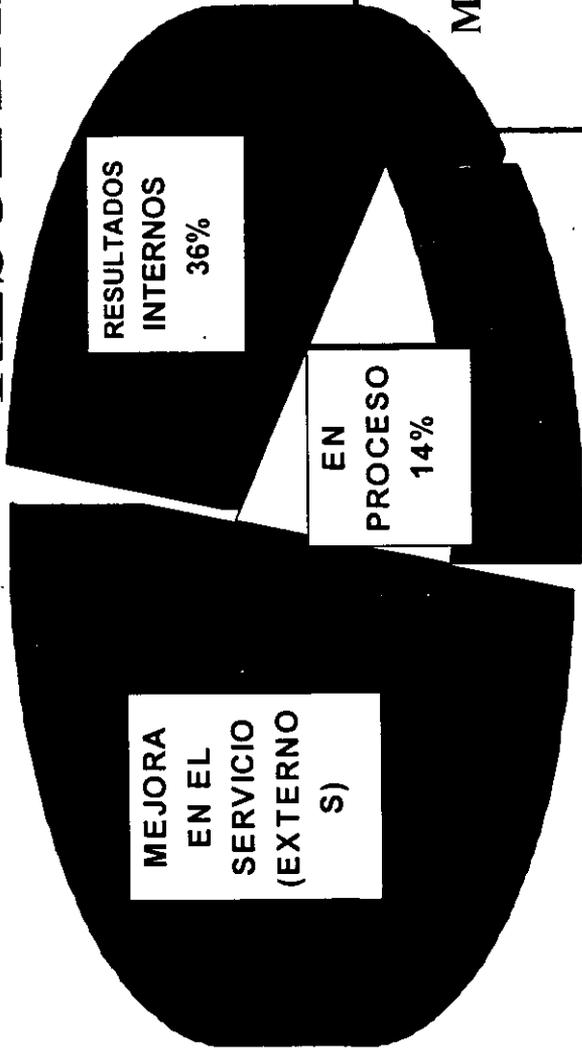
AVANCES SECRETARIAS PARAESTATALES

PLATICA A DIR. GRALES.	100%	80%
TALLERES DE ESTANDARES .	100%	73%
TALLERES DE DIFUSION	84%	60%
DEPENDENCIAS QUE HAN DIFUNDIDO.	56%	27%

AVANCES EN EL PROCESO EN DEPENDENCIAS DE LA A.P.F.

- Definición de estándares 60%
- Difusión de estándares 56%
- Centros de Capacitación en Calidad 18%
- Planeación estratégica 10%
- Nueva estructura presupuestaria para 1998
- SIAF para 1998

RESULTADOS



MEJORA
EN EL
SERVICIO
(EXTERNO
S)

RESULTADOS
INTERNOS
36%

EN
PROCESO
14%

Mejora en el servicio (externos) 50%

- Definición estándares
- Mejora servicio / tiempo
- Reducción de trámites

Resultados internos 36%

- Capacitación
- Modernización Equipo / Oficina
- Sistemas Información / Comunicación
- Simplificación Administrativa
- Marco Normativo
- Productividad

En proceso 14%

DIRECCION DEL CAMBIO

- Enfoque al servicio: De acuerdo al cliente.
- Enfoque al cliente: Beneficio desde su perspectiva.
- Desregulación: Interna y externa.
- Acercar las decisiones a las áreas de servicio.
- Mejorar proceso de asignación y administración presupuestaria.
- Indicadores relevantes de resultados.
- Capacitación.

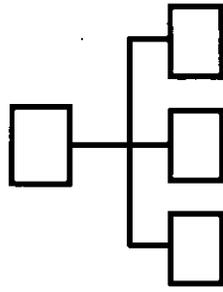
PRODUCTOS DE ENFOQUE A SERVICIO



- Identificación de clientes
- Definición de servicios
- Estándares de servicio
- Indicadores de servicio

ENFOQUE INTERNO

- Leyes
- Control jerárquico
- Departamentalización
- Planeación central
- Centralización



- Estructura
- Poder
- Presupuesto
- Reglamentación

FUNCIONES

ACCIONES

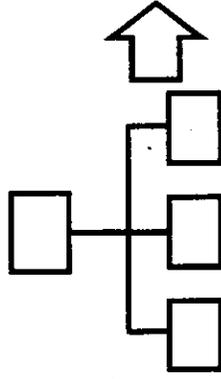
PERSONAS



- Corto plazo
- Enfoque al jefe
- Poco valor
- Administración limitada
- Baja utilidad social
- Indicadores de actividad

ENFOQUE A SERVICIO

- Flexibilidad
- Comunicación
- Aprendizaje
- Apertura
- Cultura



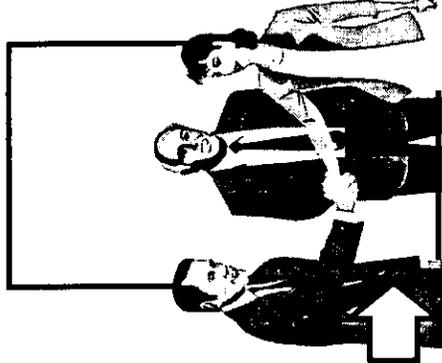
- Servicios internos
- Valor agregado
- Visibilidad
- Control
- Indicadores de proceso



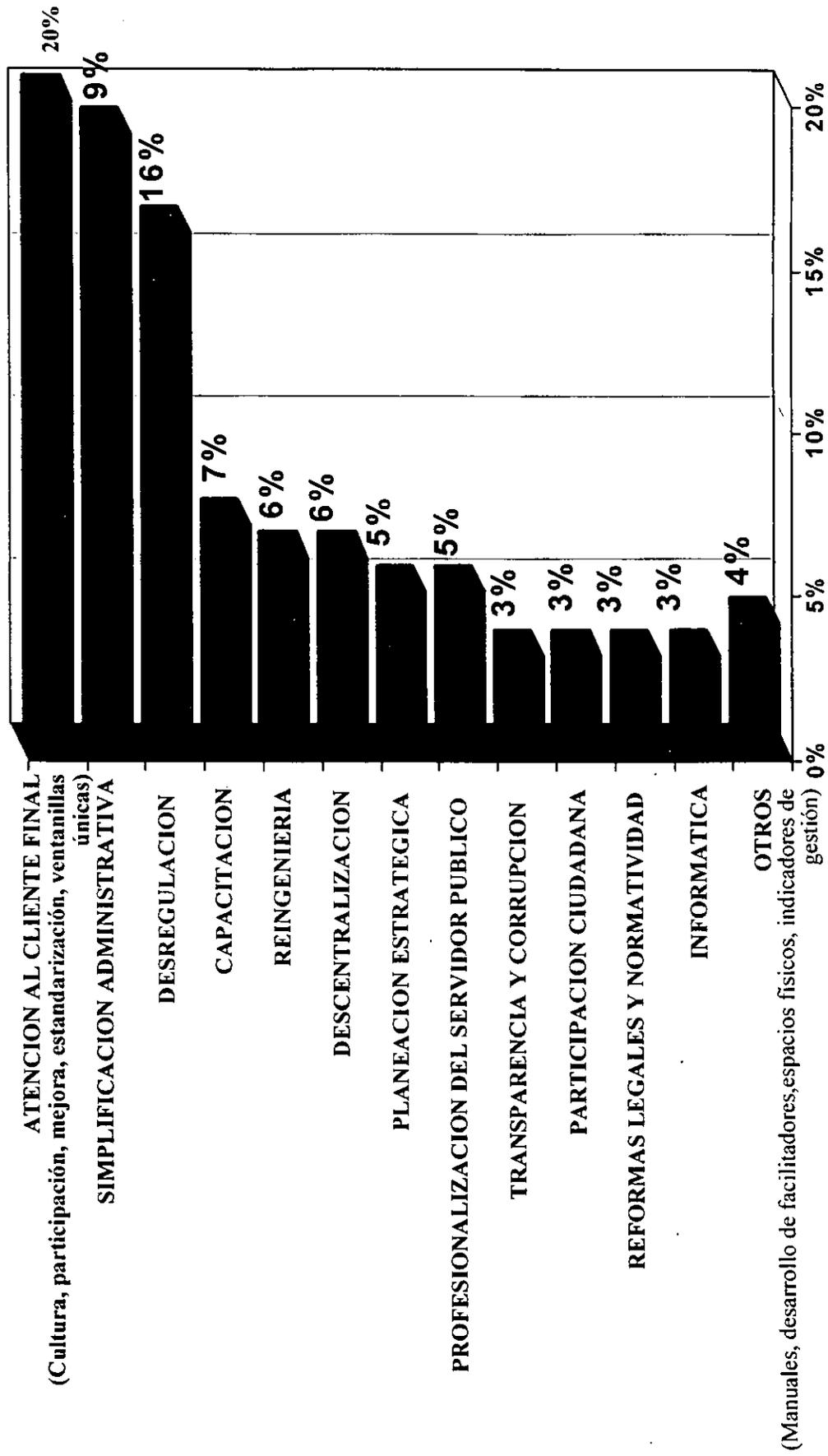
- Facultación
- Capacidad
- Trabajo en equipo
- Autoestima
- Desarrollo
- Compromiso
- Servicio
- Liderazgo



- Rentabilidad social
- Estándares
- Indicador de desempeño
- Indicador de satisfacción
- Largo plazo
- Mejora continua

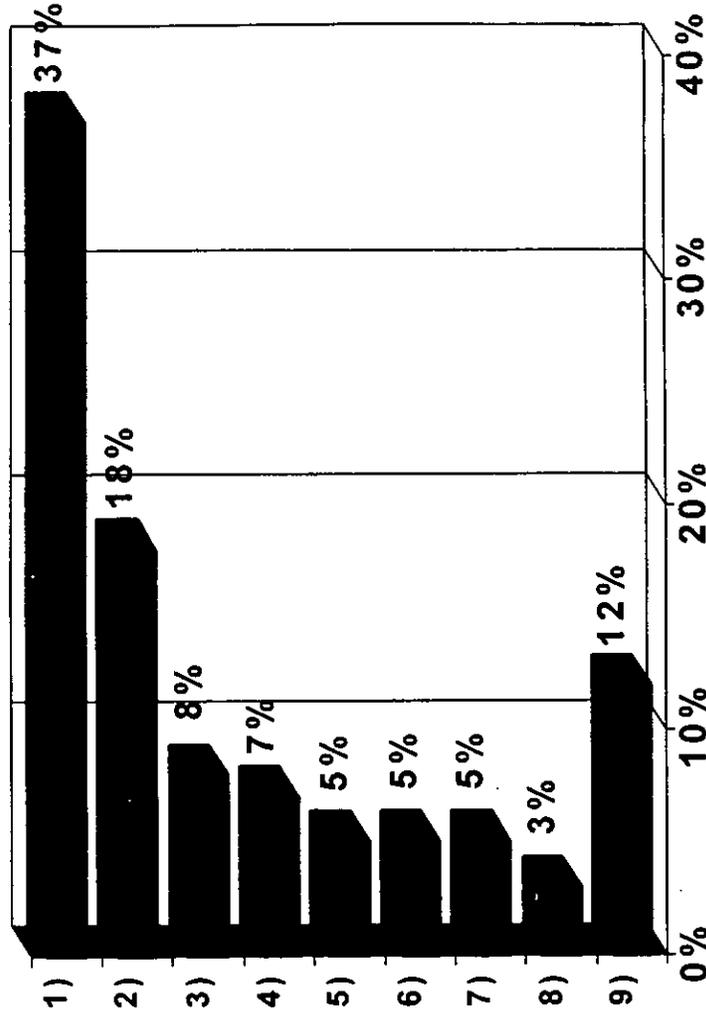


ESTRATEGIAS

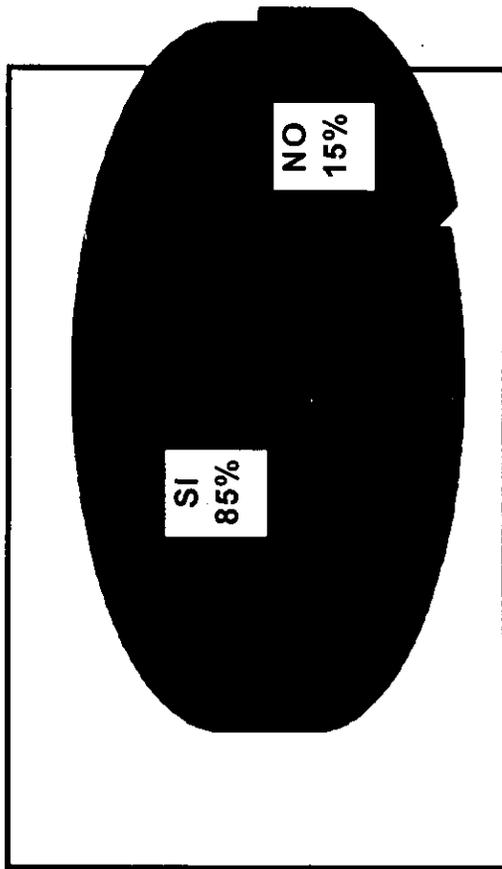


METAS

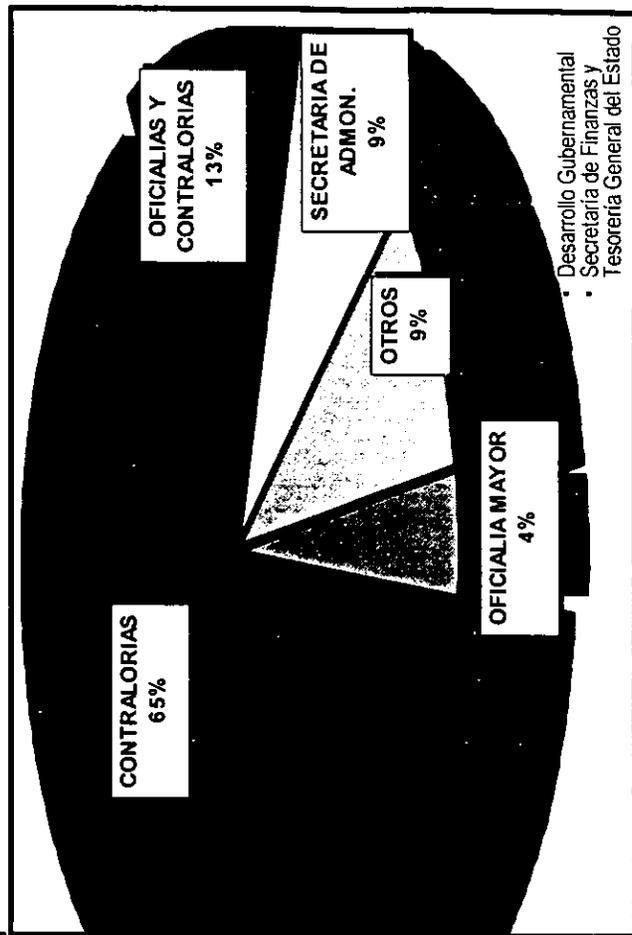
- 1) Mejora del Servicio.- Tiempos de respuesta, simplificación de trámites, actitudes, filosofías y cultura de servicios.
- 2) Simplificación, desregulación, desconcentración.
- 3) Redimensionar procedimientos administrativos.
- 4) Marco legal y normatividad
- 5) Sincronización de esfuerzos contra Plan Nacional de Desarrollo.
- 6) Productividad
- 7) Corrupción
- 8) Capacitación
- 9) Otros: Ahorros, imagen, diagnóstico, equipo, desarrollo económico, medición de gestión gubernamental, adelgazar estructuras.



PROGRAMA DE MODERNIZACION



RESPONSABLES



2. EL EXAMEN Y EVALUACION DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EN LA ADMINISTRACION PUBLICA.

2.1 EL CONTROL INTERNO.

Cada sistema de control debe estar diseñado para contribuir al cumplimiento de metas u objetivos específicos (objetivos de control). Si el sistema de control ha sido adecuadamente diseñado y las acciones se desarrollan conforme a lo planeado, es de esperarse que exista una garantía razonable de que los resultados previstos serán alcanzados.

Clasificación del control.

El término genérico de control se refiere a alguna de las modalidades siguientes:

- Al dominio o conducción de una situación (control operativo) corresponde ejercerlo a los responsables de la ejecución de las acciones en todos los niveles de una organización, a través de los mecanismos de supervisión y de control en general, que se encuentran incorporados en todo procedimiento o sistema de operación.
- A la verificación o evaluación (control verificativo). Es el que realizan elementos ajenos a la operación, que posean independencia de criterio y de acción, a fin de que puedan emitir juicios objetivos sobre la forma en que son conducidas o controladas las operaciones, proponiendo a la vez recomendaciones de mejora para apoyar a los responsables de su ejecución.

2.1.1 CONCEPTO Y OBJETIVOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ha emitido el siguiente concepto de sistema de control interno:

"El sistema de control comprende todo el plan de organización y los métodos y procedimientos instituidos por la administración para asegurarse de que se cumplirán sus metas y objetivos con criterios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad; que los recursos se emplearán de conformidad con las leyes, reglamentos y políticas aplicables; que los recursos estarán protegidos y a salvo de desperdicios, pérdida o mal uso; y que se obtendrá y conservará información confiable, la cual habrá de revelarse razonablemente en los informes".

2.1.2 IMPORTANCIA DE LOS SISTEMAS DE CONTROL.

Las entidades y dependencias, así como las áreas que las conforman, están sujetas a riesgos que pueden afectar el logro de las metas y objetivos que se han planteado, mismos que se definen como la probabilidad de que ocurra un error o una irregularidad.

Los sistemas de control tienen como propósito administrar los riesgos reduciéndolos a un mínimo, ya que sería incosteable que una organización estableciera todos los mecanismos de control necesarios para protegerse de todos y cada uno de los riesgos a los que está expuesta, en virtud de que cada control lleva aparejado un costo.

Es importante que la entidad diseñe los sistemas de control necesarios, cuya calidad deberá ser proporcional a la magnitud de los riesgos, evitando así que se exceda en el control. Por lo tanto, sólo deberán existir aquellos controles cuya relación costo - beneficio justifique su implantación, mantenimiento o fortalecimiento.

2.1.3 AMBIENTE DE CONTROL.

Se denomina ambiente de control al conjunto de elementos existentes en una organización que facilitan la aplicación del control. El ambiente de control resulta de la conjunción de tres elementos fundamentales:

- A) La actitud de la dirección ante el control
- B) La competencia e integridad del personal y
- C) La vigilancia y evaluación de los sistemas de control.

En las instituciones públicas, la responsabilidad primaria de la existencia y buen funcionamiento del sistema de control recae en el titular, por lo que él es el responsable de crear un ambiente que promueva la aplicación del control.

A) La actitud de la dirección ante el control.

La existencia de un ambiente propicio para la ejecución del control depende en gran medida de la actitud que los directivos muestren respecto a la importancia, utilidad y necesidad del control interno. Esto se refleja en el establecimiento oportuno y por escrito de políticas, procedimientos y registros, los cuales constituyen la guía que orienta el funcionamiento de una organización o área.

Otro aspecto fundamental en la actitud de los directivos es el de la comunicación con todos los integrantes de la organización sobre aspectos relacionados con el sistema de control interno. La comunicación debe efectuarse en forma descendente y ascendente para que exista una permanente retroalimentación respecto a la creación, operación y vigilancia del sistema de control.

Los responsables de establecer el ambiente de control deben observar lineamientos que:

- 1) Asignen formalmente a los altos niveles directivos la responsabilidad sobre el control. Este punto contribuye a que el control se considere importante en todos los niveles de la organización, ya que en caso contrario habría la posibilidad de que el personal lo considerara innecesario.

- 2) Aseguren que las actividades y transacciones se efectúen con la autorización correspondiente. La persona que autoriza debe tener el nivel jerárquico adecuado y los conocimientos suficientes para determinar si proceden o no las operaciones, ya que con la autorización está asumiendo la responsabilidad sobre ellas.
- 3) Aseguren la existencia de lineamientos específicos para la documentación. Si se considera que los documentos contienen la evidencia de las transacciones realizadas por un área, es indispensable que:
 - ◊ La forma, creación y uso de los documentos y registros queden claramente definidos en la organización.
 - ◊ Su diseño reúna las características de claridad, economía e integridad.
 - ◊ Existan dispositivos de custodia que eviten su pérdida, deterioro o utilización inadecuada.
- 4) Motiven al personal para que aporte mejoras al sistema de control. Las sugerencias que realiza el personal han de ser consideradas, estudiadas y estimuladas por la dirección y si es el caso, han de promoverse aquéllas que por su costo y factibilidad puedan implementarse en la organización.

B) Competencia e integridad del personal.

La dirección debe promover acciones tendientes a mejorar la calidad de los recursos humanos en la organización, ya que existe el riesgo de que una entidad no logre sus metas y objetivos si no cuenta con recursos humanos que reúnan las características de competencia profesional e integridad personal. Entre dichas medidas destacan las siguientes:

1. El establecimiento de un sistema de estímulos que contribuya a mejorar el buen desempeño de los empleados.
2. La realización de evaluaciones periódicas al personal, para determinar las necesidades de capacitación así como el grado de supervisión y motivación requeridos por cada servidor público en el desempeño de su trabajo.
3. La implantación de programas de capacitación para incrementar y desarrollar las habilidades y conocimientos requeridos por el personal en el ejercicio de sus tareas.
4. La determinación e implantación de procedimientos efectivos para el reclutamiento y selección del personal, de tal manera que en cada puesto exista la persona con los conocimientos y experiencia requeridos para desempeñar la función.

C) Vigilancia y evaluación de los sistemas de control.

Existen dos medios para que la dirección verifique la efectividad de los sistemas de control:

- El sistema de información
- La función de auditoría interna.

El sistema de información.

Para establecer un sistema de control efectivo es de suma importancia contar con una idea clara de los resultados esperados contra los que se comparen los logros obtenidos; por ello se afirma que el control adquiere significado si se da el proceso de comparación entre ambos elementos, lo que a su vez origina actividades de evaluación mediante las cuales se detectan y analizan las causas que incidieron en las desviaciones.

Los principales instrumentos del sistema de información que apoyan a los directivos en la verificación de los sistemas de control son:

- Los programas
- Los presupuestos
- Los informes.

La función de auditoría interna.

Mediante esta función se verifican, examinan y evalúan las operaciones que se realizan, así como la calidad de los sistemas de control que se tienen establecidos, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia, eficacia y efectividad con que se alcanzan las metas y objetivos.

2.1.4 PRINCIPIOS DE CONTROL.

Los principios de control son:

- ⊗ Existencia de personal competente e íntegro con claras líneas de autoridad y responsabilidad.
- ⊗ Separación adecuada de actividades.
- ⊗ Autorización adecuada de actividades.
- ⊗ Diseño y utilización de documentos y registros adecuados a la organización.
- ⊗ Ejercicio de un control físico sobre los activos.
- ⊗ Verificación de los principios de control.

Existencia de personal competente e íntegro con claras líneas de autoridad y responsabilidad.

La competencia e integridad de las personas permite incrementar la posibilidad de lograr un control de calidad en cada ciclo de transacción, por lo que el auditor determinará si las políticas establecidas al respecto, promueven el cumplimiento de este principio y si se opera conforme a ellas.

Asimismo, este principio hace énfasis en que la forma en que se encuentre estructurada un área y definidas sus funciones, la existencia y aplicación de manuales de procedimientos y la difusión que se realice de estos últimos, permitirán que el personal tenga mayores elementos para identificar sus responsabilidades y la autoridad que le ha sido conferida para cumplirlas.

Separación adecuada de actividades.

El auditor debe observar la separación de las siguientes actividades:

- ✓ La responsabilidad operacional, de la del mantenimiento de registros.
- ✓ La función de custodia, de la de registro de activos.
- ✓ La autorización de las transacciones, de la de custodia de los activos.
- ✓ La recepción de documentos fuente, de la elaboración de informes.

Autorización adecuada de actividades.

Para la ejecución de las actividades de una dependencia o entidad, se requiere la existencia de autorizaciones con las cuales se evite efectuar operaciones indebidas. Es de suma importancia para el control la existencia de políticas y procedimientos que indiquen claramente quiénes son los encargados de autorizar las actividades.

Diseño y utilización de documentos y registros adecuados a las necesidades de la organización.

Los documentos y registros deben estar diseñados de tal forma que contengan la información requerida para proporcionar a la organización una seguridad razonable de que sus actividades están correctamente realizadas. Por tanto, en su diseño se debe atender a los siguientes criterios:

- Que sean claros, de tal forma que aseguren su comprensión por parte de los distintos usuarios.
- Que sirvan para múltiples usos.
- Que su estructura facilite su llenado correcto.

Es conveniente que los documentos sean previamente numerados y que se elaboren cuando la transacción se lleva a cabo. Por último, es importante que en cada procedimiento se contemplen controles tendientes a garantizar la conservación y salvaguarda de los documentos y registros con el fin de evitar que sean alterados o extraviados.

Ejercicio de un control físico sobre los activos.

Se debe evitar que los activos sean dañados, extraviados o utilizados indebidamente, ya que esta situación provocaría desviación de recursos. Por tanto, se debe observar que existan medios de salvaguarda de dichos activos.

Verificación de los principios de control.

Se debe comprobar continuamente la aplicación de los otros cinco principios de control y que proporcionen los resultados esperados. La verificación debe ser efectuada por personal independiente al que realiza las operaciones y tiene como finalidad determinar la medida en que el sistema de control

coadyuva al logro de los objetivos organizacionales. La auditoría interna representa un medio excelente para cumplir con ese principio, que complementa la revisión que los directivos realizan al respecto.

2.2 EL EXAMEN Y EVALUACION DE LOS SISTEMAS DE CONTROL

2.2.1 Concepto.

El examen y evaluación de los sistemas de control es la investigación, análisis y prueba que el auditor realiza a los sistemas de control establecidos en la organización, con el propósito de verificar que los procedimientos, políticas y registros que los integran sean suficientes, efectivos y funcionen de acuerdo con lo previsto y que los objetivos de control que persiguen están siendo cumplidos.

2.2.2 Objetivos.

Los objetivos del examen y evaluación del sistema de control, así como el enfoque que tendrá, varían de acuerdo con los objetivos de la auditoría.

- a) La evaluación será necesaria en las auditorías cuyo objetivo sea evaluar la idoneidad de los sistemas de control específicos. Con este propósito, el auditor deberá planear las pruebas y demás procedimientos de auditoría que se requieran para determinar la eficiencia de los procedimientos de control establecidos o de las prácticas de control en uso.
- b) La evaluación de los sistemas de control será un elemento natural de una auditoría que tenga como objetivo evaluar la idoneidad del sistema que se emplee para realizar cierto programa, servicio, actividad o función. Con ese objeto, el auditor deberá planear las pruebas y demás procedimientos de auditoría que sean necesarios para comprobar que se hayan implantado los controles que requiere el sistema y, de ser así, que sean adecuados para alcanzar los objetivos establecidos.
- c) La evaluación de los sistemas de control podrá ser necesaria en una auditoría que persiga como objetivo determinar la causa por la cual no se haya logrado un desempeño satisfactorio. En ese caso, si el desempeño insatisfactorio obedeció a deficiencias de los sistemas de control, el auditor deberá planear las pruebas y demás procedimientos que se requieran para evaluar la idoneidad de controles específicos que, de ser deficientes, puedan haber impedido alcanzar un desempeño satisfactorio.
- d) La evaluación de los sistemas de control será necesaria para definir la oportunidad y alcance de las pruebas que habrán de practicarse para efectos de una auditoría financiera.

2.2.3 Responsabilidad del auditor público en el examen y evaluación del sistema de control interno.

Al titular de la dependencia o entidad le corresponde, en primera instancia y de manera corresponsable con el cuerpo directivo, la implantación y mantenimiento de los sistemas de control, así como la supervisión de las funciones delegadas.

Asimismo, es responsabilidad de cada persona, dentro de su esfera de competencia, el mantenimiento adecuado del sistema de control.

La responsabilidad del auditor es verificar si el sistema de control interno operativo y contable establecido contribuye al logro de las metas y objetivos organizacionales, para lo cual deberá:

- A) Cerciorarse de la existencia y propiedad de los procedimientos y mecanismos de salvaguarda de los recursos en general, así como del debido uso y funcionamiento de los mismos.
- B) Verificar si los sistemas de registro incluyen la totalidad de las operaciones y si los métodos y procedimientos utilizados permiten confiar en que la información financiera y operacional que de ellos emana refleja adecuadamente tanto lo referente a la obtención y empleo de los recursos, como al cumplimiento de las metas y objetivos de los programas.
- C) Cerciorarse de la existencia e idoneidad de los criterios para identificar, clasificar y medir los datos relevantes de la operación, verificando igualmente que se hayan adoptado parámetros adecuados para evaluar la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones.
- D) Comprobar que los procedimientos establecidos aseguren razonablemente el cumplimiento de las leyes, reglamentos, normas, políticas y otras disposiciones de observancia obligatoria.

2.3 METODOLOGÍA PARA EL EXAMEN Y EVALUACION DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO.

Dentro de la metodología de la auditoría pública se contempla el examen y evaluación de los sistemas de control interno como parte de la planeación específica. La metodología para el examen y evaluación del sistema de control interno propuesta por la SECODAM³ se compone de las siguientes etapas:

- ✓ Investigación previa
- ✓ Evaluación preliminar
- ✓ Evaluación final
- ✓ Información de resultados.

El desarrollo de cada actividad o etapa deberá centrarse en la identificación de los aciertos y debilidades del sistema de control interno, sin desviar la atención hacia los resultados de las operaciones, ya que esta acción es propiamente materia de la ejecución de las auditorías.

2.3.1 Investigación previa.

Consiste en recabar toda la información requerida para realizar el examen y evaluación del sistema de control interno. Las actividades que deben desarrollarse en la investigación previa son las siguientes:

³ Los lineamientos generales para el examen y evaluación de los sistemas de control se encuentran contenidos en el Boletín "D" Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría.

- 1) Recopilación y análisis de información general del área. Entre estos datos destacan los objetivos, políticas, estructura orgánica y marco jurídico. Identificación de los riesgos del procedimiento y de los objetivos específicos de control. Esto permite al auditor tener un primer punto de referencia para determinar la suficiencia y efectividad del sistema de control empleado en el área o en los procedimientos por revisar.
- 2) Investigación del procedimiento y de los controles establecidos sobre el mismo. El auditor debe conocer el procedimiento que se sigue para el desarrollo de las operaciones, para que posteriormente identifique los elementos del sistema de control establecidos.

En esta etapa, el auditor puede auxiliarse de los manuales de procedimientos disponibles, así como de técnicas de auditoría como la entrevista, el cuestionario, la observación, etc.

- 3) Registro de la información en papeles de trabajo. El auditor respalda los resultados del examen y evaluación del sistema de control en la evidencia que deja en los papeles de trabajo. Existen tres métodos para registrar la información:

- **Descriptivo.-** En el que se hace una narración de las diversas características del control del área.
- **Cuestionarios.-** En este se obtiene información mediante una serie de preguntas escritas, previamente estructuradas, con el propósito de conocer aspectos específicos del sistema de control o del procedimiento revisado.
- **Gráfico.-** Es aquél que esquematiza el procedimiento que se está revisando mediante el empleo de símbolos.

Cabe mencionar que antes de proceder a efectuar la evaluación preliminar del control resulta muy útil realizar una evaluación del ambiente de control existente. Esta evaluación brindará al auditor el primer elemento para confiar en el sistema de control dentro del área o procedimiento sujeto a examen, ya que un ambiente favorable propicia la implantación y operación de dicho sistema, mientras que uno desfavorable hace más difícil su aplicación.

La evaluación al ambiente puede hacerse con base en una cédula descriptiva u otro formato elaborado previamente para tal fin. En ambos casos, la base de datos será la observación hecha por el auditor durante la investigación previa, con relación a la actitud de la dirección ante el control, la competencia e integridad del personal y la vigilancia y evaluación de los sistemas de control.

2.3.2 Evaluación preliminar del sistema de control interno.

La evaluación preliminar del control interno es el trabajo que el auditor realiza para determinar la suficiencia y efectividad del sistema de control interno. Los pasos que se siguen en esta etapa son los siguientes:

- A) Identificar los elementos que conforman el sistema de control y las debilidades del sistema en el procedimiento.
- B) Relacionar dichos elementos con los riesgos y los objetivos específicos de control.
- C) Determinar si el sistema de control aparentemente hace administrables los riesgos y coadyuva al logro de los objetivos de control.
- D) Decidir si se deben aplicar pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas

A) Identificación de los controles y las debilidades del sistema en el procedimiento.

El auditor deberá analizar la información de los papeles de trabajo, registrada por los métodos gráfico, descriptivo y de cuestionario, con el fin de identificar los elementos del sistema de control y las debilidades del sistema en el procedimiento.

Para identificar los controles establecidos el auditor deberá revisar el contenido de los papeles de trabajo en forma exhaustiva, de tal manera que cuando identifique alguna actividad que esté relacionada con alguno de los riesgos del procedimiento, ésta se constituye en una actividad de control, por lo que deberá marcarla en los papeles de trabajo como control.

La ausencia de algún elemento necesario del sistema de control o la presencia de alguna actividad que pudiera repercutir negativamente en el logro de los objetivos específicos de control se constituirá en una debilidad o deficiencia del sistema de control.

B) Relacionar los elementos del sistema de control con los riesgos y los objetivos específicos de control.

Una vez que se han identificado los controles, debilidades del sistema y factores que apoyan la aplicación del control es posible elaborar una matriz de control, la cual se constituye en el principal papel de trabajo producto del examen y evaluación del sistema de control.

C) Evaluar si el sistema de control aparentemente hace administrables los riesgos y coadyuva al logro de los objetivos específicos de control.

El producto de la evaluación preliminar se obtiene cuando el auditor determina si cada riesgo es administrable y si es factible el logro de los objetivos específicos de control. Para realizar esta evaluación es necesario que el auditor analice los controles relacionados con cada riesgo basado en los siguientes criterios:

- Criterio 1: El sistema de control, aparentemente, sí hace factible la administración del riesgo.
- Criterio 2: El sistema de control, aparentemente, hace factible la administración del riesgo en forma parcial.
- Criterio 3: El sistema de control, aparentemente, no hace factible la administración del riesgo.

Posteriormente, se debe realizar la evaluación de los objetivos específicos de control, para lo cual se tomará como base la que se haya efectuado sobre cada riesgo en particular, la importancia relativa de éste y el impacto que tengan tanto los factores generales que promueven la aplicación del control como la falta de controles específicos. Aquí se definirá si:

Criterio 1: Aparentemente es factible el logro de los objetivos de control.

Criterio 2: Aparentemente es parcialmente factible el logro de los objetivos de control.

Criterio 3: Aparentemente no es factible el logro de los objetivos de control.

D) Definir si se deben aplicar pruebas de cumplimiento o sustantivas.

Esta decisión se hará sobre las siguientes bases:

- Si un objetivo específico aparentemente puede ser cumplido a través del sistema de control, procede la realización de pruebas de cumplimiento sobre los controles.
- Si un objetivo aparentemente puede ser cumplido en forma parcial mediante el sistema de control, procede la realización de pruebas de cumplimiento sobre los controles aplicables a los riesgos ubicados en los criterios 1 y 2; y pruebas sustantivas sobre las operaciones a los ubicados en el criterio 3, a excepción de cuando éstos últimos no sean representativos en el procedimiento global.
- Si un objetivo aparentemente no puede ser cumplido mediante el sistema de control, procede la realización de pruebas sustantivas sobre las operaciones.
- Si un objetivo aparentemente puede ser cumplido, pero existe exceso de controles, procede la realización de pruebas de cumplimiento.

2.3.3 Evaluación final del sistema de control.

Cuando se ha efectuado la evaluación preliminar y determinado que "aparentemente" el sistema de control contribuye a que los objetivos de control se cumplan y que los riesgos sean administrados, se tiene que probar si dicho sistema funciona en la práctica y opera según lo planeado, para poder emitir una evaluación final sobre el control interno. Esta evaluación final se hace a través de la aplicación de pruebas de cumplimiento.

Las pruebas de cumplimiento son los procedimientos que un auditor aplica para recabar evidencia de que el sistema de control en el que se apoyará para emitir una evaluación final, en realidad está siendo empleado en el desarrollo de las operaciones y se puede esperar que siga utilizándose. El auditor debe decidir cuáles y cuántos controles probar y cómo hacerlo.

Existen dos tipos de pruebas de cumplimiento:

A) Detalladas

B) De observación.

A) Pruebas detalladas. Son aplicables a los controles que constan en documentos y se realizan en la siguiente forma:

- ◆ Se selecciona mediante muestreo, conocimientos y experiencia del auditor, la información de los documentos que se deben verificar.
- ◆ Se verifica si consta en los documentos la aplicación del control.

Generalmente se recurrirá a estas pruebas en situaciones tales como: autorizaciones y registros.

B) Pruebas de observación. Son aplicables a los controles que se realizan sin dejar evidencia documentada y sólo pueden ser efectuadas cuando el auditor observa su ejecución durante la operación. Ejemplos que caen dentro de esta categoría son: restricciones de acceso a determinadas áreas y la supervisión de algunas actividades.

Los resultados a los que es posible llegar con las pruebas de cumplimiento son:

- El sistema de control se aplica de acuerdo con lo planeado.
- El sistema de control se aplica en algunas ocasiones de acuerdo con lo planeado.
- El sistema de control no se aplica de acuerdo con lo planeado.

Con base en los resultados de la evaluación final, el auditor puede opinar sobre la suficiencia y efectividad del sistema de control interno del área auditada.

La evidencia que se obtenga mediante la aplicación de pruebas de cumplimiento debe quedar asentada en papeles de trabajo.

2.3.4 Información de resultados.

El informe de los resultados del examen y evaluación del sistema de control interno incluirá aspectos tales como:

- a) Situaciones que denoten vulnerabilidad de la dependencia o entidad ante los riesgos a los que está sujeta.
- b) Oportunidades de mejora para los sistemas de control.
- c) Elementos de control que, de ser adicionados en el procedimiento, posibiliten la promoción de la eficiencia en las operaciones.
- d) Elementos de control que apoyen el cumplimiento de las disposiciones legales.
- e) Elementos de control que deban ser eliminados por considerarse innecesarios o excesivos.

2.4 PLANEACION DE PRUEBAS SUSTANTIVAS.

La auditoría pública se realiza básicamente para comprobar que en el desarrollo de las operaciones se han aplicado los criterios de eficiencia, eficacia, economía y efectividad y se están alcanzando las metas y objetivos.

El auditor, para fundamentar lo anterior, tiene que verificar si las operaciones producen los resultados deseados, si se han producido desviaciones, deficiencias o si existe oportunidad de mejora, lo cual se logra por medio de la aplicación de las pruebas sustantivas.

Estas pruebas se refieren a la aplicación de las técnicas de auditoría en la etapa de ejecución de la revisión. Para elegir las técnicas necesarias y elaborar un programa de trabajo que las incluya, se requiere reconocer los objetivos que se pretenden alcanzar con la revisión.

Cuando se han definido los objetivos de la auditoría se debe proceder a elaborar un plan que posibilite su logro, en donde el auditor determine la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas sustantivas.

CRITERIOS EN LA APLICACION DE PRUEBAS DE AUDITORIA.			
SITUACION	NATURALEZA	ALCANCE	OPORTUNIDAD
A) A menor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir.	Menor diversidad de pruebas sustantivas.	Menor extensión y profundidad de las pruebas.	Menor prioridad.
B) A mayor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir.	Mayor diversidad de pruebas sustantivas.	Mayor extensión y profundidad de las pruebas.	Mayor prioridad.
C) A mayor volumen de errores cuyos efectos e importancia relativa sean en conjunto pequeños.	Menor diversidad de pruebas sustantivas.	Mayor extensión y menor profundidad de las pruebas.	Menor prioridad.
D) A mayor volumen de errores cuyos efectos e importancia relativa sean en conjunto grandes.	Mayor diversidad de pruebas sustantivas.	Mayor extensión y menor profundidad de las pruebas.	Mayor prioridad.
E) Cuando exista cumplimiento total del control en las operaciones.	Menor diversidad de pruebas sustantivas.	Menor extensión y profundidad de las pruebas.	Menor prioridad.
F) Cuando exista un cumplimiento con pequeñas excepciones del control en las operaciones.	Diversidad acorde a las observaciones que se hayan detectado durante la aplicación de pruebas de cumplimiento.	Extensión y profundidad acordes a las observaciones que se hayan detectado durante la aplicación de pruebas de cumplimiento.	Menor prioridad
G) Cuando no se cumpla el control un número significativo de veces o bien que exista incumplimiento.	Mayor diversidad de pruebas sustantivas.	Mayor extensión y profundidad de las pruebas.	Mayor prioridad.

IV. FUNCIONES Y METODOLOGIA DE LA AUDITORIA PUBLICA

1. DEFINICION DE CONCEPTOS.

1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA.

Dentro de la profesión contable el concepto más ampliamente difundido de *auditoría* es el que se refiere a la *auditoría de estados financieros*, el cual incluimos aquí para evitar confusiones con respecto a nuestro tema principal, y que se define como una actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de los estados financieros de una entidad con el objeto de emitir una opinión profesional independiente con respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideran necesarias. El objetivo del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes¹.

1.2 CONCEPTO DE AUDITORIA PUBLICA.

La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, en el Manual de Auditoría Pública, emite la siguiente definición: "La auditoría pública es una función independiente de apoyo a la función directiva, orientada a la verificación, examen y evaluación de la organización, de la planeación, de los controles internos, de la productividad tanto interna como externa y de la observancia de la legislación aplicable a las áreas y operaciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos para el efectivo logro de las metas y objetivos".

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

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

- ☉ La auxilie en la toma de decisiones, proporcionando información relevante, clara y concreta sobre el desarrollo de las operaciones que se realizan en la dependencia y entidad, identificando todos aquellos aspectos susceptibles de mejora.
- ☉ Ayude a evitar en todas las áreas desperdicios, dispendios, deficiencias, desviaciones y propicie la mejora de la gestión.

¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I; Edición 1997. México, p. 1020 - 4.

- ☉ Induzca a la corrección de deficiencias o desviaciones y se cerciore de que las medidas propuestas para subsanarlas sean puestas en vigor oportunamente y permitan alcanzar los resultados deseados.
- ☉ Durante su desempeño profesional y mediante una actitud positiva, propicie aceptación en todas las áreas auditadas, para lograr de común acuerdo la optimización de las operaciones.

Verificación, examen y evaluación.- Cada uno de estos términos se pueden considerar como diversas etapas consecutivas y secuenciales y se refieren a la comprobación, investigación, análisis, prueba de las operaciones, calificación y cuantificación de las operaciones y sistemas de control para determinar si son las adecuadas y si son o no suficientes o excesivos, de la productividad tanto interna como externa y de la observancia de la legislación aplicable a las áreas y operaciones de las dependencias y entidades.

Con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos para el efectivo logro de metas y objetivos.- Lo anterior constituye el fin último de la auditoría pública

1.3 SUJETOS DE AUDITORIA PUBLICA.

La auditoría pública es aquella que realizan auditores a las dependencias y entidades de la administración pública. Existen dos tipos de sujetos: los que efectúan dicha auditoría (sujetos activos) son la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, las contralorías estatales en apoyo a la Federación y los auditores independientes designados por la propia SECODAM.

Los sujetos en quienes recae o a los que se les practica la función (sujetos pasivos) son las propias dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de las administraciones públicas estatales y municipales, en lo correspondiente a los recursos federales.

El campo de actuación y aplicación de la auditoría pública comprende los siguientes:

Gubernamental.- Es aquella que efectúan la SECODAM, los órganos internos de control y las contralorías estatales, en lo correspondiente a recursos federales.

Externa.- Es aquella realizada por auditores externos designados por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

1.4 OBJETIVOS.

Los principales objetivos de la auditoría pública son :

- a) Verificar, examinar y evaluar si:

- ◇ Los recursos financieros, humanos y materiales que solicitan las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal son adquiridos en términos de economía en cantidad, calidad y costo.
 - ◇ Los recursos financieros, humanos y materiales adquiridos y existentes se manejan con eficiencia, garantizando que los mismos resulten suficientes y no excesivos para llevar a cabo sus funciones.
 - ◇ La combinación de recursos y funciones que se lleva a cabo en términos de operación y registro, aseguran la eficacia necesaria para guardar una óptima relación entre bienes y servicios utilizados y producidos para alcanzar las metas y objetivos.
 - ◇ Como efecto de las causas anteriores, las metas y objetivos encomendadas a la entidad gubernamental se alcanzan de manera efectiva.
- b) Determinar los errores e irregularidades, sus causas y efectos, así como emitir conclusiones y recomendaciones que coadyuven a la mejora de la operación para el adecuado cumplimiento de metas y objetivos.
- c) Dar puntual seguimiento a la implementación de las recomendaciones preventivas y correctivas para determinar el grado en que son atendidas.

1.5 UBICACION DE LA AUDITORIA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO.

Se ubicaría en la función de control, ya que esta función es la encargada de revisar, analizar y evaluar todos los sistemas de control con que cuentan las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal².

1.6 CLASES Y TIPOS DE AUDITORIA PUBLICA.

La auditoría pública puede clasificarse como sigue:

- a) Integral
- b) Específica
 - Administrativa
 - Operativa
 - Financiera
 - De legalidad
 - Sustantiva.

2. MARCO DE LA FUNCION DE AUDITORIA PUBLICA.

2.1 ALCANCE DE LA AUDITORIA.

² Véase diagrama del Capítulo I., página 11.

A la auditoría pública le compete verificar si las dependencias o entidades de la Administración Pública Federal están logrando los propósitos para los que se aprobaron los programas y se asignaron los presupuestos.

Consecuentemente, el ámbito de actuación de la auditoría pública abarca todas las áreas, operaciones, sistemas, programas, recursos y actividades que integran la gestión pública.

ENFOQUE

Las auditorías deberán orientarse a fortalecer las acciones preventivas, el seguimiento de programas y la evaluación del desempeño a todos los niveles de cada área de la Dependencia o Entidad, así como a promover la creación de un ambiente de autocontrol, autocorrección y autoevaluación³.

2.2 LOS ORGANOS INTERNOS DE CONTROL (O.I.C.).

Son *unidades de apoyo a la función directiva de una dependencia o entidad*, que revisan y evalúan el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos y de efectividad con que se alcanzan las metas y objetivos institucionales y proponen recomendaciones tendientes a mejorar el desarrollo de las operaciones.

Estas unidades realizan sus funciones de acuerdo con las disposiciones, normas y lineamientos que expide la SECODAM a través de una serie de boletines (ver páginas 197-198).

Con el fin de lograr objetividad e imparcialidad en los juicios que emiten, mantienen independencia sobre el desarrollo de todas aquellas acciones que por su naturaleza sean sujetas a su vigilancia y fiscalización, por lo que no realizan directamente funciones operativas.

2.3 NECESIDAD Y JUSTIFICACION DEL ORGANO INTERNO DE CONTROL.

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

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

³ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. Boletín "D" Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría; septiembre de 1996. México, p. 9.

2.4 UBICACION ORGANIZACIONAL.

Es imprescindible que tenga el nivel jerárquico proporcional a su responsabilidad y cuente con el respaldo y los recursos que demanda el ejercicio de sus atribuciones.

La ubicación orgánica necesariamente lo coloca en un nivel que permitirá:

- Facilitar el acceso a todas las áreas.
- Lograr el respaldo que demanda el ejercicio de su función.
- Garantizar la autonomía que exige su función.
- Mantener siempre el enfoque del control verificativo y evitar el ejercicio del control operativo.

2.5 NATURALEZA Y DEPENDENCIA DE LOS ORGANOS INTERNOS DE CONTROL.

Los órganos internos de control dependen funcionalmente de la SECODAM, aun cuando su adscripción orgánica es en la propia dependencia o entidad.

ATRIBUCIONES.

Las atribuciones conferidas a los órganos internos de control son:

- a) Vigilar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones legales, normas y lineamientos que regulan el funcionamiento de la dependencia o entidad.
- b) Apoyar a la SECODAM en la expedición o instrumentación de normas para regular el control, fiscalización y evaluación gubernamental.
- c) Realizar auditorías a las áreas, programas, recursos y actividades que componen la dependencia o entidad y proponer recomendaciones para la promoción de la eficiencia operacional.
- d) Recibir y atender quejas y denuncias que presenten los particulares respecto de la actuación y decisiones de los servidores públicos de la dependencia o entidad, así como aquellas derivadas de convenios y contratos firmados por la Federación con personas físicas o morales.

Adicionalmente a lo antes señalado, los O.I.C. deberán atender los requerimientos de información e investigación solicitados por la Comisión Nacional de los Derechos Humanos; y en su caso, aplicar el procedimiento administrativo que proceda como resultado de las sugerencias emitidas por la misma.

2.6 EL AUDITOR PUBLICO.

Es el servidor público que realiza funciones de auditoría pública. Las características que debe reunir están consignadas en las Normas Generales de Auditoría Pública.

Dichas normas se refieren fundamentalmente a las cualidades personales que el auditor público debe poseer: independencia, conocimiento técnico y capacidad profesional, así como cuidado y diligencia

profesionales. Adicionalmente, el auditor público debe conocer realmente su propia dependencia o entidad, no sólo en lo que atañe a los estados financieros, sistemas contables, controles, etc., sino que debe estar familiarizado con los objetivos, políticas, planes, programas y presupuestos de la dependencia o entidad, así como con las operaciones que se realizan. En el caso de aquellos auditores de contralorías internas de entidades paraestatales, deben estarlo, además, con los procesos industriales, comerciales y administrativos que en ellas se llevan a cabo.

3. NORMAS GENERALES DE AUDITORIA PUBLICA.

En 1991 la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo emitió las Normas Generales de Auditoría Pública, aplicables a todas las instancias que en forma directa o indirecta realicen tal actividad en la Administración Pública Federal, constituyendo un valioso marco de referencia para el control, la fiscalización y la evaluación de la gestión pública.

Estas Normas deberán ser observadas por las personas que practiquen auditoría pública, independientemente de su profesión.

Las Normas Generales de Auditoría Pública son once, con sus respectivos pronunciamientos, y se presentan en tres grupos:

- Normas Personales
- Normas sobre la Ejecución del Trabajo
- Normas sobre el Informe de Auditoría y su Seguimiento

Estas normas son la base para la realización de la auditoría.

3.1 NORMAS PERSONALES.

Independencia.

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

Conocimiento Técnico y Capacidad Profesional.

El personal encargado de realizar la auditoría pública debe poseer en conjunto el conocimiento técnico y la capacidad profesional necesarias. El auditor público debe también mantener actualizados sus conocimientos técnicos a través de cursos, seminarios y estudios de posgrado.

Cuidado y Diligencia Profesionales.

El debido cuidado y diligencia profesionales en la realización de la auditoría y en la preparación del informe relativo, comprometen al auditor público a acatar las reglas de ética profesional y al cumplimiento con las Normas Generales de Auditoría Pública.

3.2 NORMAS SOBRE LA EJECUCION DEL TRABAJO.

Planeación.

Previamente a la ejecución del trabajo de auditoría, el auditor deberá realizar una investigación para definir sus objetivos, alcances, procedimientos, recursos, tiempos y oportunidad de los mismos precisándolos en sus programas de trabajo.

Examen y Evaluación de los Sistemas de Control.

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

Supervisión del Trabajo de Auditoría.

El personal debe ser cuidadosamente supervisado.

Obtención de Evidencia.

El auditor público deberá realizar, con la amplitud que estime necesaria, las pruebas adecuadas para obtener evidencia de calidad que fundamente objetiva y razonablemente, sus conclusiones y recomendaciones.

Papeles de Trabajo.

La evidencia se deberá documentar en papeles de trabajo.

Tratamiento de Irregularidades.

El auditor deberá prestar especial atención a aquellas transacciones o situaciones que denoten indicios de irregularidades, haciéndolas del conocimiento de las autoridades competentes.

3.3 NORMAS SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA Y SU SEGUIMIENTO.

El Informe de Auditoría.

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

Seguimiento de las Recomendaciones.

El cumplir con estas Normas permite tener un parámetro y un medio de comparación de la manera en que se desarrolla la actuación del auditor. Su observancia es de carácter obligatorio para los órganos internos de control. El apego a estas Normas y pronunciamientos permitirá dar uniformidad a las tareas de control y auditoría, además de establecer los niveles de calidad que deben cumplirse en su desarrollo.

4. METODOLOGIA DE LA FUNCION DE AUDITORIA PUBLICA.

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

Consta de 4 etapas fundamentales:

1. Planeación general
2. Planeación detallada
3. Ejecución
4. Informe y seguimiento.

4.1 PLANEACION GENERAL.

Con el propósito de cumplir con los objetivos de las auditorías, así como prever oportunamente los recursos necesarios e informar a los niveles directivos o autoridades competentes con la debida anticipación acerca de los trabajos por realizar, es necesaria la conformación de un programa general de trabajo que la SECODAM ha definido como Programa Anual de Control y Auditoría (P.A.C.A.).

El órgano interno de control deberá realizar un proceso de investigación en la dependencia o entidad que le permita:

- Identificar las áreas, operaciones, programas o recursos prioritarios
- Determinar las clases y tipos de auditoría aplicables
- El alcance general.

Deberán tomarse en cuenta los factores de importancia relativa, riesgo potencial y calidad de los controles; asimismo, debe asegurarse la incorporación de los requerimientos específicos de los niveles directivos o autoridades competentes, para lo cual el programa deberá ser oportunamente comentado y sancionado por los mismos.

Dicha investigación constituye un método para seleccionar las áreas específicas donde se va a practicar la auditoría y obtener información que habrá de utilizarse en la planeación detallada. Es un proceso que

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

Determinado el punto anterior, el órgano interno de control identificará las revisiones definidas en el catálogo denominado "Codificación y enlace de las revisiones"⁴ contenido en el Boletín D, emitido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, en donde se encuentra relacionado el tipo de revisión con el flujo de operación, registro contable y área por revisar.

Es necesario agrupar las revisiones que se determinen en esta etapa conforme a los siguientes subprogramas de auditoría⁵:

Auditorías Integrales (Enfoque de Flujo de Operación).

Auditorías Específicas

Auditorías de Evaluación de Programas.

Auditorías de Seguimiento.

PROGRAMACION ANUAL DE CONTROL Y AUDITORIA.

La programación anual de control y auditoría deberá registrarse en los siguientes formatos:

- 1) Resumen del Programa Anual de Control y Auditoría
- 2) Programa Anual de Auditoría Detallado.

El primero muestra gráficamente las auditorías que realizará el O.I.C. de una Dependencia o Entidad en cada trimestre de un año calendario, y el segundo está orientado a definir el contenido de esas auditorías, es decir, el alcance general de las revisiones a las áreas, operaciones, sistemas, recursos, programas y actividades y el período en que se efectuarán.

Estos documentos son de aplicación general en la Administración Pública Federal, por lo que para su elaboración deben contemplarse los lineamientos emitidos por la SECODAM en el Boletín "D".

Cada una de las intervenciones debe considerar tres etapas de trabajo sistemático.

- Planeación detallada
- Ejecución
- Informe y seguimiento.

⁴ Véase cuadro de la página 170.

⁵ La explicación detallada de estos subprogramas se desarrolla en el punto 5.2 Planeación general de las actividades de control y auditoría.

4.2 PLANEACION DETALLADA DE LA AUDITORIA.

Los objetivos básicos de la planeación detallada son:

- Realizar un mejor trabajo.
- Ejercer un adecuado control sobre el grado de avance de la auditoría.
- Mejorar el aprovechamiento de los recursos (incluye aprovechamiento de tiempos).

En la planeación detallada se deben considerar las siguientes actividades:

4.2.1 Estudio preliminar.

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

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

El estudio preliminar contempla la información sobre:

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

A continuación se explica cada una de ellas.

Marco jurídico aplicable.

Es necesario que el auditor público tenga conocimiento sobre el conjunto de disposiciones jurídicas internas y externas así como de otras disposiciones que regulan las funciones del área o áreas por revisar. Este conocimiento le permitirá normar su criterio de tal manera que en el momento de ejecutar la auditoría esté en posibilidades de comprobar que las funciones se realizan en concordancia con las disposiciones emitidas. Entre las principales normas jurídicas y disposiciones a que es probable que deba recurrir el auditor se encuentran las siguientes:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Tratados de Libre Comercio.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Ley General de Bienes Nacionales.

- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento.
- Ley de Adquisiciones y Obras Públicas.
- Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
- Ley de Planeación.
- Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- Reglamento de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Prestación de Servicios Relacionados con Bienes Muebles.
- Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Civil
- Ley Federal de Derechos.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
- Plan Nacional de Desarrollo.
- Presupuesto de Egresos de la Federación.
- Manual de Normas y Procedimientos para el Ejercicio del Gasto en la Administración Pública Federal, emitido por la S.H.C.P.
- Ley Orgánica y Reglamento Interno de la entidad auditada.
- Programa de modernización de la Administración Pública Federal.

Información relativa a las principales operaciones.

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

Objetivos

Políticas

Estructura orgánica

Funciones y procedimientos

Programas y presupuestos asignados.

Antecedentes de auditorías practicadas.

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

Visita a las áreas o instalaciones.

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

4.2.2 Examen y evaluación de los sistemas de control.

De conformidad con lo establecido en la norma quinta de las Normas Generales de Auditoría Pública, el auditor público deberá efectuar un adecuado examen del control interno operativo y contable establecido que incluya los siguientes aspectos:

A) Existencia y suficiencia de los sistemas de control.

Que la administración de la Dependencia o Entidad haya implantado sistemas confiables y eficaces de control tanto operativo como contable así como criterios de honestidad.

B) Efectividad de los sistemas de control.

Efectuar un examen y evaluación de las transacciones que procesan los sistemas de control de los procedimientos, políticas y mecanismos, que sean efectivos y que funcionen de acuerdo con lo previsto y que los objetivos de control se cumplan.

Para determinar la suficiencia y efectividad del control interno se recomienda seguir una serie de pasos que a continuación se señalan (ver páginas 164-168):

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

4.2.3 Determinación de los objetivos específicos de la auditoría.

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

Los objetivos, que son los fines hacia los que se van a dirigir las actividades de auditoría, deberán ser alcanzables y susceptibles de medición.

Los objetivos específicos deberán estar directamente vinculados a los objetivos generales manejados en el Programa Anual de Control y Auditoría y no desviarse de lo programado para así llegar a definir actividades concretas a las que podrá asignar tiempo y responsables.

El alcance de la revisión dependerá de los resultados obtenidos en el estudio preliminar y en el examen y evaluación de los sistemas de control; este alcance será más amplio en aquellos aspectos que denoten escasa confiabilidad o recurrencia de deficiencias.

4.2.4 Formulación del programa específico de revisión.

Después de que se conocen los objetivos específicos de la revisión de un área en particular, el auditor debe proceder a elaborar su programa de trabajo. El programa de trabajo debe contener como mínimo la siguiente información⁶ :

Introducción, antecedentes. Marco legal del programa, área o actividad por auditar, sus objetivos y lugares donde éstas se desarrollan.

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

Alcance de la revisión. Delimitación o grado de profundidad con que se revisará el área, programa o actividad. El alcance será más extenso en aquellos casos que denoten escasa confiabilidad, mayor riesgo o recurrencia de irregularidades.

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

Instrucciones especiales. En las auditorías en las que participará un grupo de auditores, es fundamental delimitar la responsabilidad de cada uno en lo que se refiere a la preparación de programas específicos, integración de papeles de trabajo, informes de avance, preparación de borradores de informes, obtención y evaluación de comentarios de los auditados, así como en la preparación del informe final de resultados. Todas estas actividades se harán bajo la estricta supervisión del titular del Órgano Interno de Control.

⁶ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. Op. Cit. nota 3.

Informe final. El programa de auditoría deberá incluir el formato general para elaborar este informe. Conviene recordar que al elaborar los programas específicos de revisión, éstos se presentarán atendiendo a las actividades, secciones o áreas, dependiendo de las características de la revisión. Además, se deberán someter a la aprobación del titular del órgano interno de control, ya que aun cuando él delega funciones de coordinación y ejecución de los trabajos, es responsable directo de las actividades de control y auditoría.

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

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

Los objetivos y el programa de trabajo deben orientar la ejecución de la auditoría.

4.2.5 Comunicación formal con los auditados.

Es importante señalar que, en forma previa a la ejecución de la auditoría, deberá explicarse al titular del área sujeta a revisión:

- Los objetivos que se persiguen
- Las áreas que están involucradas
- Las fechas estimadas de inicio y terminación
- El personal del órgano interno de control que participará.
- La fecha probable de lectura del informe preliminar.

4.3 EJECUCION DE LA AUDITORIA.

4.3.1 Actividades para la ejecución de la auditoría.

El objetivo de esta fase es obtener evidencia, esto es, obtener suficientes elementos de juicio que permitan al auditor llegar a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad de los hechos y situaciones observadas, la veracidad de la documentación revisada y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para fundamentar sólidamente sus opiniones. Por ello, la validez de sus juicios depende de la calidad de la evidencia.

La auditoría debe tener una secuencia lógica, que en términos generales es la siguiente:

- Recopilación de datos
- Registro de datos

- Análisis de datos
- Evaluación de resultados.

Durante el desarrollo de cada una de ellas se utilizan distintos instrumentos, entre los que destacan los papeles de trabajo, las técnicas y procedimientos de auditoría y la supervisión del trabajo de auditoría.

Recopilación de datos.

Tiene como objetivo que el auditor se allegue de la información necesaria para su revisión.

En esta actividad, se deben cuidar los siguientes aspectos:

- Ser imparcial respecto a los datos que se están recabando, es decir, conservar la objetividad.
- Cumplir con el programa de trabajo.
- Incluir en el programa de trabajo las adecuaciones a las actividades y procedimientos previstos, con el fin de mantenerlo actualizado.
- Cuidar que la información recabada corresponda al objetivo de la auditoría.

Para la recopilación, el auditor puede valerse del estudio documental, la observación directa o entrevistas, entre otros. Dado el volumen de las operaciones que se llevan a cabo en las dependencias y entidades, el auditor se ve obligado al empleo del muestreo en sus revisiones; para ello se vale de pruebas selectivas.

El muestreo puede clasificarse en dos grandes grupos:

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

Muestreo estadístico es aquél en que la determinación del tamaño y características de la muestra se efectúa por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Registro de datos.

Es necesario asentar por escrito los hechos en el momento en que se detectan. Aquí, el auditor puede valerse de gráficas, tablas, descripciones, organigramas, diagramas y árboles de decisiones, por citar algunos. Este registro se efectúa en los papeles de trabajo.

Análisis de datos.

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

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

El análisis debe comprender principalmente lo siguiente:

- Conocer el hecho que se analiza
- Describir ese hecho
- Examinarlo críticamente
- Hacer comparaciones
- Definir las relaciones con otros elementos
- Identificar y explicar las deficiencias, sus causas y sus efectos.

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

El auditor público deberá tener presente que su trabajo no consiste únicamente en señalar fallas, sino en encontrar oportunidades de mejora, mediante la sugerencia de alternativas, tales como:

- Posibilidad de incremento en la productividad: localizar puntos que puedan mejorarse. Es necesario investigar, evaluar, probar y demostrar cuantitativa y cualitativamente que las medidas propuestas representan un menor costo en relación con los procedimientos establecidos.

- Oportunidad de simplificación o eliminación de operaciones. Esta situación puede generarse porque se detecte:

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

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

- ¿La operación es realmente necesaria?
- ¿Se encuentra relacionada con un objetivo definido en el desarrollo de una función?
- ¿Desempeña un papel indispensable en las actividades del departamento y de la dependencia o entidad?
- ¿El esfuerzo realizado justifica su costo?

Cabe mencionar la conveniencia de que el auditor sea una persona con amplios conocimientos sobre la normatividad relacionada con la organización.

Evaluación de resultados.

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

En este punto, el auditor debe considerar que ya han sido analizadas las operaciones y se han determinado las observaciones, así como las causas y sus posibles efectos que alteran al ciclo y que evitan su adecuado funcionamiento. Seguidamente, se plantearán varias recomendaciones, a fin de que se corrijan los hechos observados y se ataquen las causas.

Es necesario considerar los elementos humanos, materiales, técnicos y financieros disponibles en el momento de tomar la decisión. Al evaluar las opciones, el auditor no debe olvidar que la finalidad de la auditoría es mejorar el control interno y determinar el grado de economía, eficiencia, eficacia y efectividad con que se están alcanzando las metas y objetivos.

4.3.2 Instrumentos de auditoría.

Técnicas y procedimientos de auditoría.- Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Es importante distinguir entre este concepto y el de procedimiento, que es la conjunción de dos o varias técnicas.

Las principales técnicas utilizadas para la ejecución de la auditoría son, en esencia, las mismas que establece el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en las "Normas y Procedimientos de Auditoría", y son las siguientes:

- A) Observación.-** Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.
- B) Inspección.-** Es el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.
- C) Confirmación.-** Es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la organización examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.
- D) Cálculo.-** Es la verificación matemática de alguna partida.
- E) Estudio general.-** Apreciación sobre la fisonomía o características globales de la organización, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.
- F) Análisis.-** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

G) Certificación.- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

H) Declaración.- Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los servidores públicos de las dependencias o entidades.

I) Investigación.- Obtención de información, datos y comentarios de los servidores públicos de las dependencias y entidades.

Dada la naturaleza de la auditoría pública, es imposible establecer procedimientos rígidos para la realización del trabajo; el auditor debe decidir qué técnicas o procedimientos serán aplicados en cada caso.

Papeles de trabajo.

Según la norma octava de las N.G.A.P., el resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría debe asentarse en cédulas y documentos que reciben el nombre genérico de papeles de trabajo.

La importancia de estos documentos radica en el hecho de que en ellos consta la evidencia del trabajo realizado y constituyen el nexo entre la revisión y el informe de auditoría, por lo que deben formularse con claridad, pulcritud y exactitud.

Cabe destacar que los papeles de trabajo, producto de una auditoría, son propiedad de la dependencia o entidad, pero en virtud de que contienen la evidencia en la cual el auditor fundamenta sus opiniones y recomendaciones, su manejo y custodia son exclusivos del órgano interno de control. Además, la información contenida en ellos es de carácter confidencial y su uso y consulta están vedados por el secreto profesional, a toda persona ajena al grupo de auditores, salvo requerimiento o mandato de autoridad competente.

Supervisión del trabajo de Auditoría.

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

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

De lo anterior se desprende que la supervisión se da tanto en la planeación y ejecución, como en el informe y seguimiento de la auditoría; sin embargo, es en la ejecución donde más se le identifica y

desarrolla. El grado de supervisión que se ejerza sobre el personal de auditoría dependerá tanto de los conocimientos y capacidad profesionales de los ayudantes o personal subalterno, como del grado de dificultad que tenga la auditoría y de la probabilidad de errores o irregularidades en las actividades auditadas, cuidando siempre de no coartar la libertad y flexibilidad necesarias para que el personal subordinado pueda lograr su propio desarrollo.

La supervisión se debe realizar en todos los trabajos y a todos los niveles, y quedar a cargo de las personas de mayor experiencia, conocimiento técnico y capacidad profesional en cada nivel, las cuales deberán dejar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

4.3.3 Evidencia en la auditoría.

La evidencia debe proporcionar al auditor suficientes elementos de juicio que le permitan llegar a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad de los hechos y situaciones observadas, la veracidad de la documentación revisada y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para fundamentar sólidamente su opinión profesional. Ello se logra cuando la evidencia es de calidad, es decir, cuando reúne las características de suficiencia, competencia, pertinencia y relevancia.

- A) **Suficiencia.**- Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor. Para determinar si la evidencia es suficiente se requiere aplicar el criterio profesional.
- B) **Competencia.**- Para que sea competente, la evidencia debe ser válida y confiable.
- C) **Relevancia.**- Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho.
- D) **Pertinencia.**- Cuando es congruente con las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

En la obtención de la evidencia, el auditor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y de riesgo probable.

La importancia relativa está referida al significado de la evidencia en el conjunto de la información, y el riesgo probable, a las posibilidades de error en la confirmación y comprobación de la evidencia. Esta siempre debe consignarse en los papeles de trabajo.

4.4 INFORME Y SEGUIMIENTO.

4.4.1 Informe de auditoría.

Concluida la etapa de ejecución de la auditoría, el titular del órgano interno de control deberá hacer del conocimiento del titular de la dependencia o entidad, en forma directa si en la estructura del organismo se contempla la Contraloría Interna, o bien a través del Oficial Mayor cuando orgánicamente se cuente con la Unidad de Contraloría Interna, los resultados de su investigación y análisis a través de un informe por escrito y con su firma.

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

4.4.2 Seguimiento de las recomendaciones.

Una vez presentado el informe es necesario hacer el seguimiento de las acciones correctivas adoptadas como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría, ya que se considera que la auditoría pública ha cumplido con su cometido hasta que las deficiencias, irregularidades, desviaciones u oportunidades de mejora, son corregidas y se implantan los procedimientos pertinentes para evitar la recurrencia de éstas, o bien se aprovechan las sugerencias para mejorar las operaciones.

Por lo general, al titular del área auditada le corresponde el establecimiento de las medidas correctivas y, conjuntamente con el auditor, concertar compromisos de implantación donde se señale al responsable de cada actividad y la fecha probable en que las medidas quedarán instauradas.

Se tratará más a fondo en este trabajo acerca del informe y seguimiento de las revisiones en la tercera parte "Comunicación de resultados" de nuestro siguiente tema: Sistema de Información Periódica.

5. SISTEMA DE INFORMACION PERIODICA.

5.1. INTRODUCCION AL SISTEMA DE INFORMACION PERIODICA.

El Sistema de Información Periódica establecido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo es un instrumento a través del cual los órganos internos de control agilizan y hacen eficiente la planeación de las auditorías y la comunicación de resultados de su gestión, propiciándose la estricta programación de sus actividades, la utilización racional de sus recursos y el ejercicio adecuado de su función.

5.1.1 Concepto.

Se denomina Sistema de Información Periódica al conjunto de documentos e informes que elaboran los órganos internos de control para reportar, tanto al titular de una dependencia o entidad, como a la

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, las acciones que llevan a cabo en materia de control y auditoría. Lo anterior, desde la etapa de la planeación anual hasta la identificación y comunicación de los aspectos relevantes, que resulten de las intervenciones y del seguimiento de las recomendaciones.

5.1.2 Propósitos.

1. Promover que los órganos internos de control conduzcan sus acciones en materia de control y auditoría en forma programada y sistemática, orientando sus actividades hacia la totalidad de programas, funciones, recursos y áreas de la dependencia o entidad, dando preferencia a sus aspectos sustantivos.
2. Propiciar que en la programación de las auditorías se atienda principalmente a la calidad de las revisiones, más que a su cantidad.
3. Propiciar que los resultados de las intervenciones de los órganos internos de control aporten elementos de juicio relevantes que permitan medir la efectividad de los controles y evaluar la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones.
4. Promover la preparación homogénea de los informes y reportes, para facilitar su presentación.
5. Simplificar y agilizar la preparación de la información, de modo que permita su análisis y evaluación tanto por parte del titular de la dependencia o entidad, como de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, órgano de gobierno y comité de control y auditoría.
6. Evitar la duplicidad de reportes, mediante el aprovechamiento de la misma información para usos internos de la dependencia o entidad y para su comunicación a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, órgano de gobierno y comité de control y auditoría.
7. Mejorar la calidad de la información, mediante la selección y síntesis de los resultados que se van a reportar.
8. Promover la oportuna y adecuada instrumentación de las recomendaciones que el órgano interno de control determine como resultado de sus intervenciones, asegurando un estrecho seguimiento de su implantación y en su caso, comunicar a los niveles superiores de la dependencia o entidad, así como a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, el incumplimiento a la atención de las recomendaciones propuestas.

5.1.3 Alcance.

1. La planeación anual y la ejecución de las actividades de control y auditoría.
2. La comunicación de resultados.

El Sistema de Información Periódica se integra por los siguientes documentos:

Planeación anual:

- Resumen del Programa Anual de Control y Auditoría (P.A.C.A.)
- Programa Anual de Auditoría Detallado (P.A.A.D.)

Comunicación de resultados:

- Informe Ejecutivo
- Reporte de Observaciones Relevantes
- Reporte de Seguimiento de Medidas Correctivas.

5.1.4 Bases generales del programa anual de control y auditoría.

La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ha emitido normas y lineamientos que regulan el funcionamiento de los órganos internos de control. Entre esta normatividad destacan las Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría, las cuales establecen los lineamientos generales que habrán de servir de guía tanto para la planeación y ejecución de la auditoría, como para la elaboración, presentación y envío de los informes y reportes relativos al Sistema de Información Periódica

Conformación de las Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría.

Las Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría comprenden las siguientes disposiciones:

- ◊ Boletín "B". Normas Generales de Auditoría Pública.
- ◊ Boletín "D". Lineamientos Generales para la Planeación y Ejecución
- ◊ Boletines de la serie "D".
- ◊ Boletín "E". Lineamientos Generales para el Informe.

A) Boletín "D"- Lineamientos Generales para la Planeación y Ejecución.

Establece lineamientos generales que norman la realización de auditorías, por lo que se refiere a las actividades previas, así como la elaboración y presentación del P.A.C.A. de las dependencias y entidades que conforman la Administración Pública Federal.

Se encuentra estructurado en dos partes: la primera enuncia consideraciones generales para la planeación anual de las actividades de control y auditoría del órgano interno de control, mientras que la segunda comprende consideraciones generales sobre la ejecución, abarcando los aspectos relacionados con la planeación específica de las intervenciones. También incluye cuatro anexos, entre los que destaca el Manual del Programa para Envío- Recepción del PACA puesto en operación desde 1996.

Este documento, junto con toda la serie D, tienen la característica de ser un instrumento normativo mas no limitativo, por lo cual no excluyen la posibilidad de adoptar otros principios complementarios que, de acuerdo con las características y naturaleza de la operación y con base en el criterio del auditor público, redunden en la mejora de los procesos de planeación y ejecución del trabajo de cada órgano interno de control.

B) Boletines de la serie "D".

La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ha preparado los boletines denominados "serie D", que contienen los lineamientos generales para la revisión de los diferentes rubros y que constituyen objetivos y lineamientos mínimos que deberán observarse en el desarrollo de las revisiones. Estos se clasifican como sigue:

- . **Boletín "D-100" Recursos Humanos.** Norma la ejecución del control y auditoría de la función de recursos humanos, a fin de revisar y comprobar las funciones y actividades que se realizan para determinar si se ajustan a los programas establecidos, así como verificar el óptimo aprovechamiento de los recursos para el eficiente y eficaz logro de metas y objetivos.
- . **Boletín "D-210" Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios.** Norma la planeación, organización y ejecución de control y auditoría de las operaciones que llevan a cabo las dependencias y entidades de la A.P.F. en el proceso de adquisiciones, arrendamientos y servicios.
- . **Boletín "D-220" Almacenes e Inventarios de Bienes de Consumo.** Norma el uso óptimo y eficiente de estos recursos y que las compras, uso y rotación de inventarios estén debidamente registrados en la contabilidad a fin de garantizar el cumplimiento de los programas, metas y objetivos de la dependencia, así como la coordinación que tenga esta área con todas aquellas unidades administrativas que intervengan en el funcionamiento de estas actividades.
- . **Boletín "D-230" Obra Pública.** Norma la planeación, organización y ejecución de control y auditoría de la función de obra pública, considerando a todas las áreas que intervengan de alguna manera en el cumplimiento de la misma en las dependencias y entidades de la A.P.F., con la finalidad de comprobar que las actividades se ajusten a las metas, objetivos, programas establecidos y que los recursos asignados se utilicen con economía, eficiencia, eficacia y transparencia.
- . **Boletín "D-240" Inventarios y Activos Fijos.** Norma las funciones de ejecución del control y auditoría de los bienes que formen parte de los inventarios en las dependencias y órganos desconcentrados y en el caso de entidades, los que estén a su servicio o formen parte de sus activos fijos.
- . **Boletín "D-260" Producción.** Norma las funciones de control y auditoría en las operaciones que realizan las áreas involucradas en los procesos de producción de los órganos desconcentrados y entidades de la A.P.F.

- . **Boletín "D-310" Presupuesto-Gasto de Inversión.** Norma las funciones de ejecución del control y auditoría de la planeación, programación y registro del presupuesto - gasto de inversión.
- . **Boletín "D-320" Ingresos.** Norma las funciones de control y auditoría en la planeación, programación y registro de los ingresos de la A.P.F.
- . **Boletín "D-330" Disponibilidades.** Norma las funciones de control y auditoría en las etapas de planeación, programación, manejo y registro de las disponibilidades.
- . **Boletín "D-340" Pasivos.** Norma la ejecución del control y auditoría de los pasivos en la A.P.F.
- . **Boletín "D-430" Sistemas Informáticos.** Norma la ejecución de la auditoría a los sistemas informáticos incluyendo la paquetería utilizada en la A.P.F.
- . **Boletín "D-500" Seguimiento.** Norma la planeación y ejecución de las auditorías de seguimiento de recomendaciones preventivas y correctivas planteadas por el O.I.C. u otra instancia fiscalizadora en las dependencias y entidades de la A.P.F.
- . **Boletín "D-800" Auditoría del Desempeño.** Norma la ejecución del control y auditoría del desempeño, contemplando la revisión de la estructura organizacional y los sistemas de planeación, programación, operación e información, para comprobar que las etapas del proceso administrativo se estén ejecutando con eficiencia, eficacia, economía y transparencia; y evaluar los resultados de las operaciones programadas en función a los objetivos propuestos y las circunstancias que prevalecieron, incluyendo la revisión de las acciones implantadas en materia de modernización y desarrollo administrativo, proponiendo las recomendaciones pertinentes que eliminen las deficiencias detectadas.

C) Boletín "E". Lineamientos Generales para el Informe.

Establece los criterios generales que norman el proceso de información del resultado de las funciones de control y auditoría.

En la aplicación de sus programas anuales de control y auditoría, los órganos internos de control realizan cortes trimestrales, informando a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo los resultados obtenidos en el periodo, mediante:

- a) Un informe ejecutivo
- b) El reporte de observaciones relevantes
- c) El reporte de seguimiento de medidas correctivas.

Es responsabilidad de cada órgano interno de control preparar los lineamientos particulares relacionados con las actividades que se desarrollan en su dependencia o entidad, de tal forma que, a partir de las Bases Generales, los lineamientos que prepare el órgano interno de control garanticen la objetividad y el enfoque adecuado de las revisiones.

5.2 PLANEACION GENERAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL Y AUDITORIA.

5.2.1 Objetivos de la planeación general.

- A) Asegurar que las auditorías se orienten hacia la totalidad de los programas, funciones, recursos y áreas de la dependencia o entidad, dando preferencia a sus aspectos sustantivos.
- B) Contar con los elementos necesarios para ejercer un apropiado control de la situación que guardan las revisiones, su avance y en su caso, tomar las medidas que sean necesarias.
- C) Lograr el mayor grado de eficiencia, eficacia y efectividad en la realización del trabajo de auditoría.

5.2.2 Aspectos por considerar en la planeación general.

Con el propósito de cumplir con los objetivos de la planeación general, es necesaria la conformación de un programa general de trabajo cuya elaboración será anual y que la SECODAM ha definido como Programa Anual de Control y Auditoría (P.A.C.A.).

Programación anual de las actividades de control y auditoría.

Para la elaboración del P.A.C.A deberá considerarse el siguiente procedimiento:

1. Identificar, con base en la investigación previa, las áreas, recursos, programas, unidades administrativas y operaciones que deben ser revisados, considerando los requerimientos específicos del titular de la dependencia o entidad, del órgano de gobierno, del comité de control y auditoría y de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.
2. Precisar los objetivos que se pretenden alcanzar en el desarrollo del programa, considerando los objetivos generales de la auditoría pública y los lineamientos generales que para cada revisión se encuentran contenidos en los boletines de la serie "D".
3. Definir el alcance de cada revisión tomando en cuenta la capacidad en cuanto a los recursos financieros, materiales y humanos que se requerirán, objetivos, lineamientos y período de ejecución.
4. Precisar la metodología por utilizar, la cual deberá proporcionar toda la evidencia necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría.
5. Considerar la coordinación que pueda existir con otras instancias de auditoría como auditores externos, gubernamentales, otros auditores internos y profesionales independientes especialistas en diferentes ramos.
6. Agrupar las revisiones en los subprogramas de:
 - Auditorías integrales.
 - Auditorías específicas.
 - Auditorías de evaluación de programas.
 - Auditorías de seguimiento.

7. Registrar la programación anual de control y auditoría en los formatos diseñados para tal efecto y que son: el Resumen del Programa Anual de Control y Auditoría y el Programa Anual de Control y Auditoría Detallado.

De acuerdo con las características, alcance, profundidad y objetivos de cada revisión, se deberán presentar conforme a los siguientes subprogramas de auditoría:

A) Auditorías integrales (Enfoque de Flujo de Operación).

La auditoría integral es la evaluación del grado y forma de cumplimiento de las metas y del objetivo social de una dependencia o entidad.

Esta clase de revisiones evalúan:

- ◆ El grado y forma en que los recursos financieros, materiales y humanos son administrados con honestidad, economía, eficiencia, eficacia y transparencia, así como el cumplimiento de medidas de racionalidad, austeridad y disciplina fijadas en el Presupuesto de Egresos de la Federación y acordes a las demandas actuales de la sociedad.
- ◆ La oportunidad con que son registradas en términos monetarios las operaciones financiero - administrativas.
- ◆ La existencia y calidad de sistemas de control e información.
- ◆ El estricto cumplimiento de las disposiciones normativas, legales y reglamentarias aplicables.
- ◆ Existencia de esquemas claros de rendición de cuentas y cumplimiento oportuno de los mismos.

Esta auditoría integral supone efectuar durante su ejecución, un examen y evaluación de la planeación, organización, control interno operativo, control interno contable y modernización administrativa, así como el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables al área o programa por revisar.

Las auditorías integrales se codifican en los siguientes flujos:

- ◆ **Nóminas**
- ◆ **Egresos**
- ◆ **Conversión**
- ◆ **Ingresos**
- ◆ **Tesorería**
- ◆ **Reporte Financiero.**

Los flujos se identifican con una clave tal como se muestra a continuación:

CODIFICACION Y ENLACE DE LAS REVISIONES

CLAVE DEL PROGRAMA	DESCRIPCION DE LA REVISION	AREA QUE AFECTA	REGISTRO CONTABLE QUE AFECTA	FLUJO DE OPERACION
100	Recursos Humanos	-Recursos Humanos	-Cuentas por cobrar -Reserva para Obligaciones Laborales -Impuestos por Pagar Derivados de Nóminas -Gastos de Remuneraciones y Previsión Social	Nóminas
210	Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios	-Compras -Recursos Materiales -Presupuestos	-Anticipos a Proveedores -Proveedores -Acreedores -Gastos Anticipados -Gastos de Amortización -Gastos de Instalación -Reservas	Egresos
220	Almacenes e Inventarios de Bienes de Consumo	-Almacenes	-Inventarios -Reservas	Conversión
230	Obra Pública	-Construcción -Obras -Presupuestos	-Obras en Proceso -Anticipo a Contratistas	Conversión
240	Inventarios y Activos Fijos	-Recursos Materiales	-Activo Fijo -Reservas -Gastos de Depreciación	Conversión
260	Producción	-Producción -Almacenes	-Costo de Producción -Inventarios -Costo de Ventas -Reservas	Conversión
310	Presupuesto-Gasto de Inversión	-Presupuestos	-Activos Fijos	Conversión
320	Ingresos	-Comercial -Jurídico -Crédito y Cobranzas	-Cuentas por Cobrar -Reservas -Ventas -Rebajas, Bonificaciones y Descuentos	Ingresos
330	Disponibilidades	-Tesorería	-Caja y Bancos -Inversiones -Capital Contable -Préstamos Bancarios	Tesorería
340	Pasivos	-Tesorería -Presupuestos	-Anticipos a Proveedores -Cuentas por Cobrar	Egresos
350	Presupuesto-Gasto Corriente	-Presupuestos	-Gastos Generales	Egresos
400	Sistema de Información y Registro	-Contabilidad -Sistemas Automatizados		Reporte Financiero
500	Seguimiento			
600	Evaluación de Programas			
700	Otras Inversiones			

Las auditorías integrales deberán considerar los siguientes aspectos:

- Las necesidades y prioridades de la dependencia o entidad, periodos donde más operaciones se efectúen, se dé la conclusión de las mismas, o bien se eroguen las mayores cantidades de dinero.

- Procurar que las auditorías integrales se concluyan en los periodos en que fueron programadas, evitando en lo posible su reprogramación, sustitución o cancelación.

Es recomendable que se programen y ejecuten durante el ejercicio las 12 revisiones integrales, ya que ello permitirá conocer al final del año la trascendencia de la problemática de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Sin embargo, si por alguna razón se omite alguna revisión integral, se deberá hacer la justificación correspondiente en el documento denominado "Bases y Criterios considerados para la Selección de Revisiones".

B) Auditorías Específicas.

Estas auditorías pueden ser administrativas, operativas, financieras, de legalidad o sustantivas y deben orientarse a reforzar los objetivos de las auditorías integrales a través de revisiones con alcances, enfoques y objetivos particulares, hacia:

- ◆ Determinadas unidades administrativas, recursos, áreas o programas, abarcando todas las fases que integran su operación, sometiendo cada una de ellas a los diferentes tipos de auditoría que les sean aplicables.

Las auditorías específicas se pueden realizar cuando:

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

C) Auditorías de evaluación de programas.

Se orientarán a la revisión de programas sustantivos asignados a dependencias o entidades, con la oportunidad, frecuencia y tiempo que el órgano interno de control determine, y permitirá verificar el cumplimiento de metas y objetivos.

Estas intervenciones deberán orientarse a comprobar si el presupuesto asignado fue el efectivamente devengado, se cumplió en los tiempos comprometidos con los programas prioritarios y sustantivos, así como medir el grado y forma de efectividad con que se alcanzaron las metas y objetivos (principalmente los enunciados en el Programa Anual de Trabajo y en el Programa Operativo Anual) y la adopción de mecanismos que coadyuvaron a la modernización administrativa para la satisfacción de su población

objetivo y de la calidad de los servicios. Lo anterior, tanto a nivel dependencia o entidad, como de sus coordinadas sectoriales, sucursales o delegaciones que éstas tuvieren.

En las dependencias y entidades que cuenten con proyectos financiados parcial o totalmente con recursos provenientes del Banco Mundial o del Banco Interamericano de Desarrollo, de manera adicional al examen del cumplimiento de los programas sustantivos, se recomienda que los órganos internos de control consideren al menos dos revisiones enfocadas al cumplimiento de los convenios contraídos con los bancos mencionados.

D) Auditorías de seguimiento.

Se refieren a la verificación que el órgano interno de control debe efectuar para asegurar que las áreas ya auditadas estén atendiendo, en los términos y plazos acordados y establecidos, las recomendaciones preventivas y correctivas, así como aquéllas referentes a la modernización administrativa planteadas por el órgano interno de control y los diversos órganos fiscalizadores.

Además, deberán comprobar que la normatividad vigente sea observada por las áreas sustantivas a fin de evitar la recurrencia de observaciones que se presentan revisión tras revisión.

Se sugiere que con el fin de homogeneizar estas revisiones se programen cuatro al año, es decir, una al final de cada trimestre y se les destine la fuerza de trabajo y semanas de revisión necesarias, tomando como base la problemática que a esa fecha esté pendiente de solventarse.

En cada una de las cuatro intervenciones, se considerará el seguimiento del total de las salvedades, observaciones o recomendaciones informadas por:

- El propio órgano interno de control
- Delegado o Comisario
- Dependencia Coordinadora de Sector
- Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública (SECODAM)
- Dirección General de Auditoría Gubernamental (SECODAM)
- Despacho de Auditores Externos
- Contaduría Mayor de Hacienda
- Otras instancias fiscalizadoras.

Lineamientos específicos para la formulación del Resumen y Programa Detallado del PACA.

Cuando se programe una auditoría específica o de evaluación de programas, la descripción de la revisión deberá mencionar el nombre del área, unidad administrativa o programa en el que se practicará la revisión.

La numeración de las revisiones y por tanto, la presentación del programa anual, deberá hacerse en forma cronológica, dividiéndolas de acuerdo con los subprogramas que se mencionan en el punto seis anterior.

El Resumen del Programa Anual de Control y Auditoría incluye una conciliación entre las semanas - hombre destinadas a funciones de control y auditoría y la fuerza de trabajo total, considerando aquellas actividades que no reúnen las características de una auditoría, tanto técnicas como administrativas.

Los Organos Internos de Control (O.I.C.) deberán remitir en diskette y en forma impresa los formatos del P.A.C.A. Resumen y Detallado, para su aprobación a la Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública de la SECODAM, a más tardar el día 15 de noviembre del año anterior al que corresponda el Programa.

5.3 COMUNICACION DE RESULTADOS.

Con el objeto de que el titular de una dependencia o entidad de la Administración Pública Federal cuente con mayores elementos para la toma de decisiones adecuada y oportuna, resulta necesario que el auditor público presente un informe de las situaciones detectadas como resultado de una auditoría y/o del seguimiento de las medidas correctivas, sustentado en la evidencia plasmada en los papeles de trabajo (norma octava).

Las Normas Generales de Auditoría Pública se refieren en la norma décima al informe de auditoría:

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

Su contenido permite a los niveles directivos de las dependencias y entidades, así como a las instancias normativas y al propio Ejecutivo Federal, conocer el resultado del manejo de los programas y recursos, con objeto de que en caso de desviaciones y/o deficiencias puedan ponerse en marcha oportunamente las medidas necesarias para evitar su recurrencia.

Cabe destacar que si durante la revisión que se esté practicando se detectaren situaciones que por su naturaleza o repercusión ameriten ser comunicadas de inmediato, incluso sin que haya concluido la auditoría, se deberá elaborar un informe preliminar.

5.3.1 Objetivos del informe.

- **Informar.** Dar a conocer al titular de la dependencia o entidad y a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo los resultados importantes de la auditoría realizada.
- **Convencer.** Demostrar que los resultados son válidos y tienen razón de ser.
- **Obtener resultados.** Proporcionar los elementos para la toma de decisiones y, en su caso, promover acciones para corregir o mejorar el desarrollo de las operaciones y el funcionamiento de los sistemas de la dependencia o entidad.

Sólo en la medida que el informe de auditoría cumpla con estos objetivos se logrará un mejor funcionamiento de la dependencia o entidad.

5.3.2 Importancia.

1. Es el producto formal del trabajo de auditoría que se presenta al titular de la dependencia o entidad y a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.
2. Refleja las conclusiones a las que llegó el auditor.
3. Es el documento que concentra los resultados obtenidos en la revisión.
4. A partir de él se emprenden acciones para mejorar la gestión de la organización.
5. Coadyuva a la mejor toma de decisiones del titular de la dependencia o entidad.

5.3.3 El informe y las normas generales de auditoría pública.

La norma décima de las Normas Generales de Auditoría Pública establece los siguientes aspectos que deberán observarse en la elaboración del informe de auditoría pública:

- ⇒ Calidad del informe
- ⇒ Contenido del informe de auditoría
- ⇒ Observaciones, conclusiones y recomendaciones
- ⇒ Discusión con los responsables de las áreas auditadas
- ⇒ Reportes específicos
- ⇒ Responsabilidad sobre la opinión vertida en el informe.

Calidad del informe de auditoría.

La información que se proporcione debe reunir principalmente los siguientes atributos de calidad:

- a) Oportunidad.- De tal manera que la información permita tomar a tiempo las acciones requeridas.
- b) Integridad.- Deben incluirse todos los hechos importantes observados, sin omisión alguna, proporcionando una visión objetiva de las cuestiones advertidas y de las conclusiones y recomendaciones a que conducen.
- c) Competencia.- Asegurarse de que los resultados informados correspondan al objeto de la auditoría.

- d) Relevancia.- Considerar los asuntos trascendentales para la situación u operaciones de las áreas examinadas, sin abundar en detalles innecesarios.
- e) Objetividad.- Presentar con imparcialidad la verdad o realidad de los actos, hechos o situaciones comprobados, hasta donde dicha verdad o realidad sean razonablemente aseguibles y estén respaldados con evidencia probatoria indudable.
- f) Convicción.- Hacer que la solidez de la evidencia conduzca a cualquier persona prudente a las mismas conclusiones a que llegó el auditor.
- g) Claridad.- Cuidar que la estructura, terminología y redacción empleadas, permitan que la información presentada pueda ser entendida por cualquier persona, aun la no versada en el tema.
- h) Utilidad.- Aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración.

Los atributos de calidad mencionados deben, en su totalidad, caracterizar al informe de auditoría, ya que en la práctica la observancia exclusiva de algunos de ellos, o planteado de otra forma, la no observancia de otros, le resta calidad al informe.

Finalmente, es requisito indispensable que el titular del órgano interno de control formalice mediante su firma todos y cada uno de los informes producto del trabajo del auditor.

Contenido del informe de auditoría.

A) Naturaleza, alcance y objeto del trabajo desarrollado:

B) Opinión expresa del auditor acerca de:

- I. La propiedad y debido funcionamiento de los sistemas de operación, registro, control e información de las operaciones.
- II. El cumplimiento de las condiciones previstas en el presupuesto.

Respecto a la opinión del auditor acerca de la propiedad y debido funcionamiento de los sistemas de operación, registro, control e información de las operaciones, la norma décima prevé por su importancia dos casos:

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

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

- Si los resultados derivados del examen y evaluación que haya practicado sobre los sistemas de control, se obtuvieron conforme a lo previsto en la norma quinta.
- Si los sistemas de información de la dependencia o entidad se rigen por los preceptos aplicables, y aportan datos útiles para la toma de decisiones y para la rendición de cuentas.
- Si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera.

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

- Si los criterios elegidos para reconocer, clasificar y medir los objetivos, metas y realizaciones, son idóneos y permiten precisar la dimensión correcta de esos elementos.
- Si existen parámetros razonables para juzgar la suficiencia, insuficiencia o exceso de los recursos asignados al logro de metas y objetivos.
- Si las pautas que se siguen para establecer las relaciones entre la magnitud de los recursos y la dimensión de los objetivos, metas y realizaciones, permiten estimar aproximadamente la efectividad lograda.
- Si la eficacia se determina aplicando a las realizaciones el mismo criterio que se usa para calcular la dimensión de los objetivos y metas.
- Si son adecuados los criterios para medir la eficiencia de las actividades cuyos resultados no guardan relación directa con los recursos asignados a su realización, y
- Si los registros que consignan las operaciones y resultados no contables se rigen por esos criterios y proporcionan convenientemente los datos requeridos.

En lo que se refiere a la opinión del auditor acerca del cumplimiento de las condiciones previstas en el presupuesto, se requiere que los informes de auditoría indiquen, de manera explícita, si en la ejecución de los programas o actividades auditadas, la unidad administrativa responsable dio cumplimiento a las previsiones presupuestarias referentes al destino y monto de los recursos y que señalen claramente las desviaciones advertidas en cuanto al destino, cantidad, calidad y precio de los recursos empleados, indicando las razones esgrimidas por dicha unidad administrativa responsable, así como, en su caso, los elementos de juicio que tenga el auditor para apoyar o cuestionar esas razones.

C) El informe debe contener la declaración formal del auditor de que desarrolló su trabajo conforme a las Normas Generales de Auditoría Pública y a los procedimientos de auditoría de aplicación general, requeridos para el caso. Si el auditor se viere obligado a apartarse de tales normas y procedimientos, indicará en el informe los motivos que tuvo para ello y los criterios y procedimientos alternativos utilizados.

D) Conclusión u opinión general del trabajo desarrollado.

E) Firma del directivo de mayor jerarquía del grupo de auditores.

F) Otros que haya solicitado la instancia competente.

Observaciones, conclusiones y recomendaciones.

En todo informe, el auditor público deberá asentar observaciones, conclusiones y recomendaciones, salvo que la auditoría se reporte sin observaciones.

- Observaciones.- Deberán caracterizarse por su relevancia, claridad, concisión y objetividad, y cuantificarse cuando sea posible.
- Conclusiones.- Deberán ser objetivas y concernir a la confiabilidad de la información y a la especificación de los actos, hechos y situaciones observados, sean favorables o cuestionables, que haya observado con relación al objeto de su revisión.
- Recomendaciones.- Deberán ser precisas, prácticas y orientadas a la eliminación de irregularidades y deficiencias, y a evitar su recurrencia con el fin de mejorar el desempeño de la dependencia o entidad auditada.

Discusión con los responsables de las áreas auditadas.

Salvo casos excepcionales, debidos a la naturaleza de la investigación o a la índole de las observaciones encontradas, como la presunción de actos indebidos, el auditor discutirá su informe, antes de su presentación formal, con los responsables de las áreas examinadas.

Los objetivos que se persiguen con la discusión del informe son:

- a) Enterar al responsable del área auditada de los resultados de la revisión que se efectuó.
- b) Conocer la opinión del responsable del área examinada acerca de los resultados que se le presentan.
- c) Llegar a un acuerdo sobre los resultados de la auditoría.
- d) Precisar un plan adecuado para mejorar las operaciones.

En esa discusión, el auditor podrá conseguir pruebas adicionales y elementos de juicio que posiblemente no se le hayan aportado en el desarrollo de su trabajo y lo lleven a atemperar o modificar su opinión y, en todo caso, le permitirá asegurar, en lo posible, la solidez de la evidencia obtenida, la validez de las conclusiones, la pertinencia de las recomendaciones y la objetividad e imparcialidad de su informe. Si hay desacuerdo entre los responsables de las áreas examinadas y el auditor, éste solicitará que se le presenten por escrito los puntos de vista contrarios, debidamente razonados, y los incluirá en su informe.

Reportes específicos.

Este penúltimo aspecto establece que los informes o reportes específicos que soliciten las instancias pertinentes deberán observar las características enunciadas por esta norma.

Responsabilidad sobre la opinión vertida en el informe.

La objetividad de los resultados y conclusiones depende del profesionalismo del auditor y se da por hecho que éste asume la plena responsabilidad sobre las conclusiones, juicios y recomendaciones vertidas en su informe, tal y como lo establece el último aspecto de esta norma. El conocimiento y apego a las Normas Generales de Auditoría Pública determina directamente la calidad del trabajo desarrollado.

5.3.4 Estructura del informe.

El informe de auditoría se integra por tres documentos, los cuales forman parte del Sistema de Información Periódica y son:

- Informe Ejecutivo
- Reporte de Observaciones Relevantes
- Reporte de Seguimiento de Medidas Correctivas.

El Informe Ejecutivo constituye el principal documento, al cual se le anexan los reportes respectivos, de Observaciones Relevantes, de Seguimiento, o ambos.

5.3.5 Informe ejecutivo.

Constituye un documento que consigna, de manera resumida y consolidada por tipo de revisión, los resultados de las intervenciones.

Los principales objetivos de este Informe son:

1. Obtener una panorámica general de la problemática detectada en las revisiones.
2. Conocer los avances de programas, los logros obtenidos por la propia dependencia o entidad y los obtenidos mediante la implantación de medidas preventivas y/o correctivas propuestas por el órgano interno de control.
3. Conocer en términos generales, la situación que guardan las áreas o programas revisados, mediante una opinión del titular del órgano interno de control.

Este documento deberá contener los siguientes elementos:

1. Nombre del área, programa o recurso revisado y/o al que se le dio seguimiento
 2. Período de revisión, objetivo y alcance
 3. Síntesis del resultado del trabajo realizado
- Resultados alcanzados y logros obtenidos por el área revisada: en función del presupuesto asignado y de los recursos utilizados, se consignarán las metas y objetivos alcanzados por el área, tales como implantación de sistemas, mejoras en los procedimientos de control, ahorros presupuestales y en sí, todo lo relacionado con aspectos de economía, eficiencia, eficacia y efectividad.

- Principales deficiencias encontradas y/o situación de aplicación de las recomendaciones: se deben plasmar de manera sintetizada y consolidada las deficiencias detectadas. En el caso de que la revisión contemple en forma simultánea un seguimiento y una auditoría, incluir asimismo la situación que guarda la implantación de las recomendaciones propuestas.
4. Conclusión general. Este punto debe contener la opinión general del órgano interno de control acerca de la revisión e incluir la aseveración de si los objetivos se cumplieron satisfactoriamente o no, referidos principalmente a la existencia y confiabilidad de los controles, a la calidad de la información, a la productividad de la función y al cumplimiento del marco legislativo.
 5. Firma del titular del órgano interno de control

Los informes ejecutivos deben presentarse conforme a los siguientes criterios de agrupación.

- Subprograma de auditoría integral por flujo de operación: Un informe por cada flujo.
- Subprograma de auditoría específica: Un informe por cada grupo de auditorías iguales o similares. De no haberlas, uno por revisión.
- Subprograma de evaluación de programas: Un informe por cada revisión.
- Subprograma de auditoría de seguimiento: Un informe trimestral.

Con el objeto de evitar duplicidad en la elaboración de informes y de que el resultado de las revisiones sea dado a conocer de manera oportuna, su presentación ante el titular de la dependencia o entidad deberá hacerse justo al término de la auditoría; y ante la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo se presentarán de manera trimestral, acumulando los Informes Ejecutivos emitidos con motivo de la conclusión de las revisiones en el período.

Tratándose de dependencias que controlen a entidades o de entidades que controlen a otras con su propio órgano interno de control, en las revisiones que se hagan de manera simultánea, a una misma fecha se deberá:

- Determinar la situación general del área por revisar.
- Emitir un solo informe con resultados consolidados.

5.3.6 Reporte de observaciones relevantes.

Consignará las principales deficiencias, desviaciones y los aspectos susceptibles de mejorar encontrados en las intervenciones, caracterizándose las mismas por su relevancia, claridad, concisión y objetividad. Este informe se presentará al término de cada una de las revisiones.

Se presentará como un anexo del Informe Ejecutivo, con el propósito de promover la inmediata intervención del titular de la dependencia o entidad, a partir del conocimiento de observaciones relevantes, de sus causas y efectos y de las recomendaciones propuestas.

La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ha emitido criterios para identificar el tipo de observación que se está registrando. Estos criterios son numéricos y constan de cuatro dígitos: los dos primeros corresponden a la clave de la revisión y los dos últimos al rubro que afecta la observación.

CLAVES DE PROGRAMAS	CRITERIOS	LA INSTANCIA QUE DETERMINO LA OBSERVACION SE REPRESENTA CON DOS DIGITOS, DE ACUERDO A LO SIGUIENTE:
100 Recursos humanos	01 Incumplimiento a metas, programas u objetivos	33 Órgano interno de control
210 Adquisiciones	02 Adquisiciones y obra pública sin concurso, directas y fraccionadas	44 Comisarios
220 Almacenes e inventarios de bienes de consumo	03 Manejos y situaciones que implican responsabilidad administrativa y/o penal	55 Coordinadora sectorial
230 Obra pública	04 Registros por depurar, conciliar, desactualizados, omisiones, no confiables	66 Unidad de seguimiento y evaluación de la gestión pública
240 Inventarios y activos fijos	05 Falta de documentación de soporte	77 Auditoría gubernamental
260 Producción	06 Faltantes, sobrantes, obsoletos, lento movimiento, sobreinversión	88 Auditor externo
310 Presupuesto-gasto de inversión	07 Adeudos o cartera vencida, incobrable o excesiva	99 Contaduría Mayor de Hacienda
320 Ingresos	08 Exceso o desviaciones presupuestales, pagos y cobros indebidos	LAS CLAVES CORRESPONDIENTES A LA SITUACION EN QUE SE ENCUENTRA LA REVISION SON:
330 Disponibilidades	09 Otras irregularidades	
340 Pasivos		91 Cancelada
350 Presupuesto-gasto-corriente		92 En proceso
400 Sistema de información y registro		93 Terminada sin observaciones
500 Seguimiento		98 Terminada con observaciones
600 Evaluación de programas		99 Reprogramada
700 Otras intervenciones		

Si una revisión es cancelada, reportada como en proceso, terminada sin observaciones o bien reprogramada, en la columna de "revisión" se incluirá la clave correspondiente, utilizándose en estos casos el espacio destinado a "observaciones, causas y efectos" para justificar cualquiera de las cuatro situaciones anteriores.

En los casos de auditorías reportadas con observaciones, sin observaciones o en proceso, el formato deberá incluir el total de semanas – hombre utilizadas durante la revisión, cuidando de no acumularlas en los siguientes reportes.

Las observaciones relevantes incluidas en el reporte deberán complementarse invariablemente con las causas que las originaron y con el efecto que las mismas traigan consigo.

En términos generales, las deficiencias y desviaciones pueden ser cuantificadas. Son montos por aclarar, cuando la propia observación se refiere a un monto. Son montos de riesgo, cuando la observación implica un riesgo potencial cuantificable.

Las recomendaciones propuestas deberán cubrir aspectos tanto preventivos como correctivos; ser precisas, prácticas y orientadas a la eliminación de las observaciones, evitando su recurrencia.

Elementos necesarios para estructurar adecuadamente los resultados de la auditoría, como son:

- **Observación:** Es la deficiencia, irregularidad, desviación u oportunidad de mejora de las operaciones revisadas. La observación debe tener relación con el universo y alcance de la revisión.
- **Causa:** Es el motivo o motivos que originan la observación.
- **Efecto:** Es la repercusión y/o riesgos a los que están expuestas las dependencias o entidades, como consecuencia de las deficiencias, irregularidades, desviaciones u oportunidades de mejora detectadas en las operaciones revisadas.
- **Recomendación:** Es la sugerencia que se hace con el fin de subsanar las deficiencias, atacar las causas que dan origen a la observación y prevenir su recurrencia.

5.3.7 Reporte de seguimiento de medidas correctivas.

La verificación de que las acciones correctivas y de mejora se lleven a la práctica constituye una de las principales responsabilidades de la función. La verificación constante y sistemática de la implantación de las medidas correctivas y preventivas por parte de las áreas revisadas, constituye la culminación del trabajo de auditoría.

El titular del órgano interno de control deberá comunicar, a través de este documento, el estado que guarda la implantación de las medidas correctivas propuestas como resultado de las observaciones

detectadas en las auditorías, así como si dichas medidas están siendo atendidas oportuna y adecuadamente.

Se presentará como un anexo del Informe Ejecutivo, al titular de la dependencia o entidad y a la SECODAM, con objeto de que conozca el grado de oportunidad con que son atendidas las recomendaciones propuestas para subsanar las observaciones reportadas por el órgano interno de control.

Las recomendaciones que se propongan deberán:

- Plantearse en forma clara, precisa, alcanzable y convincente.
- Dar prioridad a indicaciones de tipo preventivo orientándolas hacia la eliminación de las causas que originan las observaciones y su recurrencia.
- Promover la atención inmediata de las recomendaciones de tipo correctivo con el propósito de subsanar las deficiencias y desviaciones detectadas.

ANEXO I

RESUMEN DEL PROGRAMA ANUAL DE CONTROL Y AUDITORIA

El reporte emitido deberá mostrar lo siguiente:

1. El año al que corresponda el P.A.C.A. Resumen.
2. Número consecutivo de hoja relacionado con el número total de hojas que contenga el P.A.C.A. Resumen, ejemplo:

5 DE 23

3. El nombre completo de la dependencia o entidad que presenta el P.A.C.A. Resumen.
4. El número de registro asignado a la dependencia o entidad por la SHCP.
5. Con números arábigos el día, mes y año en que se elabora el P.A.C.A. Resumen.
6. El número que se le haya asignado a la revisión.
7. Número de la clave del programa.
8. El nombre de la clave del programa elegido.
9. Las semanas que abarca la revisión, estando identificadas con una X.
10. El total programado de semanas que abarca desde el inicio hasta el final de cada revisión.
11. La cantidad que resulte de multiplicar el total de semanas revisión (punto 10) por el total de personas que intervendrán.
12. El nombre completo del titular del órgano interno de control en todas las hojas.
13. La sumatoria del total de semanas de revisión y del total de semanas - hombre asignadas a cada auditoría. Aparecerá sólo en la última hoja.
14. El total de semanas y el total de semanas - hombre destinadas a las funciones de atención, trámite y solución de todo tipo de quejas, denuncias y responsabilidades. Aparecerá sólo en la última hoja.
15. El total de las semanas de revisión y el total de semanas - hombre destinadas a capacitación, juntas, consejos, comités y convenciones. Aparecerá sólo en la última hoja.
16. El total de semanas y el total de semanas-hombre destinadas a vacaciones y posibles incapacidades o plazas vacantes. Aparecerá sólo en la última hoja.
17. El total de semanas y el total de semanas-hombre que se utilicen en actividades menores que no reúnen los requisitos de una auditoría. Aparecerá sólo en la última hoja.
18. El total de semanas y de semanas-hombre destinadas a actividades administrativas y de apoyo. Aparecerá sólo en la última hoja.
19. La suma de los conceptos anteriores. Es decir, del enunciado en los puntos No. 13, 14, 15, 16, 17 y 18 del reporte. Aparecerá sólo en la última hoja.

INSTRUCTIVO DEL LLENADO DEL FORMATO DE UTILIZACION DE LAS SEMANAS-HOMBRE DEL PERSONAL QUE CONFORMA AL ÓRGANO INTERNO DE CONTROL

La presentación de este formato será en tamaño carta, su periodicidad es anual y la fecha límite de entrega a la SECODAM (Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública) será a más tardar el 15 de noviembre del año anterior al ejercicio del que se trate. Este documento forma parte de la información complementaria del P.A.C.A. Resumen y Detallado.

INSTRUCCIONES:

Para el requisitado del formato se deberán observar los puntos que a continuación se señalan:

EN	No.	ANOTAR
199_	1	El año al que corresponde el formato.
HOJA_DE_	2	En HOJA el número consecutivo y en DE el número total de hojas, ejemplo: 1 DE 2
DEPENDENCIA O ENTIDAD	3	El nombre completo de la dependencia o entidad.
NÚMERO DE REGISTRO SHCP	4	El número de registro asignado a la dependencia o entidad por la SHCP.
FECHA: DIA, MES, AÑO	5	Con números arábigos, el día, mes y año en que se elabora el formato.
NOMBRE DEL PUESTO	6	Los nombres de los puestos de acuerdo con la plantilla del personal del órgano interno de control.
NÚMERO DE PERSONAS	7	Con números arábigos, el total de personas que ocupan los puestos

EN	ANOTAR
----	--------

FUNCIONES DE AUDITORIA 8 Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de multiplicar la cantidad de personas, de acuerdo a sus puestos, por las semanas-revisión destinadas a cubrir esta función, considerar que dentro de esta actividad se encuentran contempladas las funciones de planeación, ejecución y supervisión, así como las de elaboración y discusión de los informes finales de cada auditoria practicada

FUNCIONES DE QUEJAS, DENUNCIAS Y RESPONSABILIDADES 9 Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de multiplicar la cantidad de personas, de acuerdo con sus puestos, por las semanas-revisión destinadas a cubrir esta función.
Es conveniente señalar que en esta actividad se deberán incluir las acciones de recepción, investigación, resolución y en su caso, envío a la dependencia coordinadora sectorial o SECODAM, para la aplicación de las sanciones que correspondan.

CAPACITACIÓN, JUNTAS, CONSEJOS, COMITÉS Y CONVENCIONES 10 Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de multiplicar la cantidad de personas, de acuerdo con sus puestos, por las semanas-revisión destinadas a cubrir esta función.
En estas actividades se incluye la integración de las carpetas (en el caso de las juntas, consejos y comités), la asistencia o participación, así como el informe de los resultados.

VACACIONES, INCAPACIDADES Y VACANTES 11 Con números arábigos la suma de las semanas-hombre de:
a) La multiplicación de la cantidad de personas que tienen derecho a disfrutar de vacaciones, por las semanas-revisión proporcionadas;
b) La cantidad estimada de semanas-revisión por persona de las incapacidades en el ejercicio, tomando como base las obtenidas en el ejercicio anterior, y
c) El total de semanas-revisión por las vacantes existentes.

Es preciso señalar que para el inciso "c" se deberán anotar sólo las semanas-hombre hasta el momento en que se estime ocupar las plazas.
Para este apartado se deberá enviar información de manera complementaria, donde se establezcan la cantidad de semanas de vacaciones, incapacidades y vacantes.

EN	No.	ANOTAR
ACTIVIDADES QUE NO REÚNEN LOS REQUISITOS DE UNA REVISIÓN	12	<p>Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de multiplicar la cantidad de personas, de acuerdo con sus puestos, por las semanas-revisión destinadas a cubrir estas actividades.</p> <p>Como actividades que no reúnen los requisitos de una revisión, entre otras, pueden citarse por ejemplo: la participación en actos de entrega-recepción, participación en arqueos, orientación a servidores públicos de la dependencia o entidad respecto al llenado de declaraciones de situación patrimonial (iniciales, de modificación o conclusión), elaboración de controles de la presentación oportuna de los servidores públicos de dichas declaraciones, entre otras, en las que se podría generar alguna observación relevante.</p> <p>En tal caso, dicha actividad podría convertirse en una revisión adicional, por lo que se le asignará tanto un número de revisión como la clave de programa que corresponda, de acuerdo con la acción efectuada.</p>
ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS	13	<p>Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de multiplicar la cantidad de personas, de acuerdo con sus puestos, por las semanas-revisión destinadas a cubrir estas actividades, en el entendido de que aquí sólo aparecerán las semanas-hombre del personal de apoyo, como secretarías, choferes, mensajeros, etc.</p>
FUERZA DE TRABAJO	14	<p>Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de sumar las funciones y actividades marcadas con los Nos. 8, 9, 10, 11, 12 y 13 de este formato por cada tipo de puestos.</p>
TOTALES	15	<p>Con números arábigos, las semanas-hombre resultado de sumar cada uno de los renglones de las columnas marcadas con los Nos. 8, 9, 10, 11, 12 y 13 de este formato, las cuales deberán coincidir con el total de los datos asentados en el formato de P.A.C.A. Resumen en la última hoja (puntos 13 al 18).</p>



SECRETARIA
DE CONTRALORIA
Y DESARROLLO
ADMINISTRATIVO

FORMATO DE UTILIZACION DE LAS SEMANAS-HOMBRE DEL PERSONAL QUE CONFORMA EL ORGANO INTERNO DE CONTROL 199 **(1)**

DEPENDENCIA O ENTIDAD **(3)** _____ No. DE REGISTRO SHCP: **(4)** _____

(2) HOJA X DE X

(5) DIA MES AÑO
XX XX XX XX

FUNCIONES Y ACTIVIDADES							FUERZA DE TRABAJO TOTAL
NOMBRE DE LOS PUESTOS	No. DE PERSONAS	AUDITORIA	QUEJAS, DENUNCIAS Y RESPONSABILIDADES	CAPACITACION, JUNTAS, CONSEJOS, COMITES Y CONVENCIONES	VACACIONES, INCAPACIDADES Y VACANTES	NO REUNEN LOS REQUISITOS DE REVISION	ADMINISTRATIVAS
(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)
(14)							
TOTALES	(15)						

PROGRAMA ANUAL DE CONTROL Y AUDITORIA DETALLADO

El reporte emitido deberá mostrar los siguiente:

1. El año al que corresponde el P.A.C.A. Detallado.
2. Número consecutivo de la hoja relacionado con el número total de hojas que contenga el P.A.C.A. Detallado, ejemplo:
20 DE 52
3. El nombre completo de la dependencia o entidad que presenta el P.A.C.A. Detallado.
4. El número de registro asignado a la dependencia o entidad por la SHCP.
5. Con números arábigos, el día, mes y año en que se elabora el P.A.C.A. Detallado.
6. El número que se le haya asignado a la revisión, que deberá ser el mismo que aparece en el P.A.C.A. Resumen.
7. La clave del programa de acuerdo al P.A.C.A. Resumen.
8. Al verificar su captura la descripción deberá proporcionar información analítica sobre las características de las revisiones por efectuar, haciendo referencia al nombre del programa, unidad, área, delegación, el número y nombre del proyecto financiado con recursos externos sujeto a revisión; asimismo, esta descripción deberá ser específica, objetiva, cualitativa y clara.
9. El o los objetivos que se pretenden alcanzar con la realización de la revisión.
10. El número de semana en que se programa iniciar la revisión, así como el número de semana de terminación de la misma.
11. El total de semanas programadas para cada revisión.
12. La cantidad que resulte de multiplicar el total de semanas de revisión (punto 11) por el total de personas que intervendrán en la revisión.
13. El nombre completo del titular del órgano interno de control, en todas las hojas
14. El total anual de semanas de revisión y de semanas-hombre, deberá ser la sumatoria de las semanas-revisión y de semanas-hombre, respectivamente, asignadas a cada auditoría.

Aparecerán sólo en la última hoja.



SECRETARIA
DE CONTRALORIA
Y DESARROLLO
ADMINISTRATIVO

PROGRAMA ANUAL DE CONTROL Y AUDITORIA DETALLADO 199 (1)

DEPENDENCIA O ENTIDAD (3)

No. DE REGISTRO SHCP: (4)

HOJA X DE X (2)

DIA MES AÑO
XX XX XX (5)

No. Progresivo de Revisión	Clave del Programa	Descripción de la Revisión	Objetivos Establecidos	No. de la Semana		Total Semanas de Revisión	Total Semanas Hombre
				Inicio	Término		
(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(10)	(11)	(12)
(13)				TOTAL		(14)	(14)
NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ORGANO INTERNO DE CONTROL							

INSTRUCTIVO DE LLENADO DE LA FORMA REPORTE DE OBSERVACIONES RELEVANTES

OBJETIVO

Contar con un documento que nos permita conocer las observaciones que resultaron de cada auditoría practicada y cuya corrección resulta indispensable para el mejoramiento de las operaciones, ya sea de una dependencia o entidad.

PRESENTACIÓN Y FECHA DE ENTREGA

La presentación de este formato será en tamaño carta, su periodicidad trimestral y la fecha límite de entrega a la SECODAM (Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública) será dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de abril, julio, octubre y enero del siguiente año según el trimestre de que se trate.

INSTRUCCIONES

Para el llenado de la forma "Reporte de Observaciones Relevantes" se deberán observar los puntos que a continuación se presentan además de la copia del formato anexa.

	EN	No.	ANOTAR
199_		1	El año al que corresponda el Reporte de Observaciones Relevantes.
HOJA_DE_		2	En HOJA el número consecutivo y en DE el número total de hojas que contenga el reporte, ejemplo: HOJA 5 DE 20
DEPENDENCIA O ENTIDAD		3	El nombre completo de la dependencia o entidad que presenta el Reporte.
NÚMERO DE REGISTRO SHCP		4	El número de registro asignado a la dependencia o entidad por la SHCP.
TRIMESTRE		5	Una X en el número de trimestre al que corresponda la información que presenta el reporte.

EN	No.	ANOTAR
----	-----	--------

El número progresivo de revisión según el Programa Anual de Control y Auditoría.

NÚMERO PROGRESIVO DE REVISIÓN 6

FECHA DE TERMINACIÓN DE LA REVISIÓN DIA MES Y AÑO 7

OBSERVACIÓN NÚMERO 8

Cabe aclarar que en caso de haber reportado ya alguna auditoría inconclusa, no se deberá repetir el número, sino continuar con el siguiente al último utilizado.

En caso de que una observación presente varios puntos y si se considera que al momento de darle seguimiento, la observación podría solventarse en partes, el número de observación debe ser dividido, ejemplo: 1, para redactar el genérico; 1.1, 1.2, 1.3, etc., para subdividir la observación.

CRITERIOS 9

La clave del criterio que corresponda, según el Boletín "E". Considerando que los dos primeros dígitos de estas claves se relacionan con los de la clave de revisión del programa, esta última ha sido eliminada del reporte. Tan sólo para los casos de la clave de revisión 5.0.0. y 7.0.0. toda vez que las observaciones detectadas en este tipo de revisiones se clasificarán en los rubros que afecten, los dos primeros dígitos, corresponderán a la clave de revisión y los dos últimos, a la clave del criterio.

REVISIÓN 10

Sólo en caso de que la auditoría no sea reportada con observaciones relevantes por cualquiera de las causas que se presentan en la parte inferior izquierda del formato, se deberá incluir la clave correspondiente y en el espacio siguiente, las causas de la clave utilizada.

TOTAL DE SEMANAS HOMBRE UTILIZADAS EN LA REVISIÓN 11

Para revisiones realizadas y reportadas con observaciones, este dato deberá incluirse sólo en la última hoja. Para revisiones canceladas (clave 91) o reprogramadas (clave 99), invariablemente deberá ser reportada en ceros. Para revisiones en proceso (clave 92), se anotará el tiempo invertido hasta la fecha del reporte. Para revisiones sin observaciones (clave 93), el tiempo total que llevó la revisión.

EN	No.	ANOTAR
OBSERVACIONES RELEVANTES CAUSA Y EFECTO	12	El texto de la observación; causa que la originó así como el efecto, cuidando que esta (observación) contenga todos los requisitos que al respecto establece el Boletín "E".
IMPORTE (MILES DE \$) DETERMINANDO DE RIESGO O/A ACLARAR	13	Por lo general una observación puede ser cuantificada, ya sea que en sí, ésta hable de desvío de recursos en cuyo caso el importe deberá ser anotado en la columna correspondiente a "importe a aclarar" o bien que la observación pueda cuantificarse en un riesgo potencial, en cuyo caso el monto habrá de anotarse en la columna correspondiente a "importe de riesgo".
RECOMENDACIONES DE SOLUCIÓN, PREVENTIVA Y CORRECTIVA	14	La recomendación de solución para la observación la cual puede ser de carácter tanto preventivo como correctivo.
FECHA DE IMPLANTACIÓN- PROGRAMADA DÍA MES AÑO	15	La fecha programada para la implantación de la recomendación.
NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ÓRGANO INTERNO DE CONTROL	16	El nombre completo y firma del titular del órgano interno de control.

INSTRUCTIVO DE LLENADO DE LA FORMA REPORTE DE SEGUIMIENTO DE MEDIDAS CORRECTIVAS

OBJETIVO

Contar con un documento que nos permita conocer el grado y oportunidad con que son atendidas las recomendaciones propuestas para subsanar las observaciones reportadas por los órganos internos de control de las dependencias y entidades.

PRESENTACIÓN Y FECHA DE ENTREGA

La presentación de este formato será en tamaño carta, su periodicidad trimestral y la fecha límite de entrega a la SECODAM (Unidad de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública) será dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de abril, julio, octubre y enero del siguiente año según el trimestre de que se trate.

INSTRUCCIONES

Para el llenado de la forma "Reporte de Seguimiento de Medidas Correctivas" se deberán observar los puntos que a continuación se presentan además de la copia del formato anexa.

	EN	No.	ANOTAR
199_	1	1	El año al que corresponda el Reporte de Seguimiento de Medidas Correctivas.
HOJA_DE_	2	2	En HOJA el número consecutivo y en DE el número total de hojas que contenga el Reporte, ejemplo: HOJA 12 DE 20
DEPENDENCIA O ENTIDAD	3	3	El nombre completo de la dependencia o entidad que presenta el Reporte.
No. DE REGISTRO SHCP	4	4	El número de registro asignado a la dependencia o entidad por la SHCP.

EN	No.	ANOTAR
----	-----	--------

- | | | |
|--|----|---|
| TRIMESTRE | 5 | Una X en el número de trimestre al que corresponda la información que presenta el Reporte. |
| NÚMERO PROGRESIVO DE REVISIÓN | 6 | El número progresivo de revisión según el Reporte de Observaciones Relevantes |
| FECHA DE TERMINACIÓN DE LA REVISIÓN DIA MES AÑO | 7 | La fecha de terminación de la revisión según el Reporte de Observaciones Relevantes. |
| OBSERVACIÓN NÚMERO | 8 | El número de observación a la que se está dando seguimiento según el Reporte de Observaciones Relevantes. |
| FECHA DE IMPLEMENTACIÓN PROGRAMADA DIA MES AÑO | 9 | La fecha programada para la implantación de las recomendaciones según el Reporte de Observaciones Relevantes. |
| FECHA REAL DE IMPLANTACIÓN O FECHA DE REPROGRAMACIÓN | 10 | Según corresponda la fecha real en que se implante la medida correctiva (clave 90) o bien la fecha reprogramada para los casos de recomendaciones replanteadas (clave 94), de medidas correctivas en proceso de implantación (clave 96) o de las medidas correctivas no implantadas (clave 97). |

CARACTERÍSTICAS DEL SEGUIMIENTO	No.	EN	ANOTAR
11	La clave correspondiente según los siguientes criterios: Recomendaciones replanteadas (clave 94). Esta clave se utilizará si al momento de hacer el seguimiento se detecta que la recomendación original no fue planteada adecuadamente, si las condiciones actuales cambiaron o cualquier otra situación que amerite dicho replanteamiento. Observaciones relevantes derivadas del seguimiento (clave 95). Esta se utilizará cuando se detecten, derivadas del seguimiento, nuevas observaciones o extensiones de las originales, en este caso la observación deberá ser planteada en el formato "Reporte de Observaciones Relevantes" utilizando los datos del número progresivo de revisión y fecha de terminación correspondiente al seguimiento.		
		Medidas correctivas en proceso de implantación (clave 96). Se utilizará si existe un avance en la implantación de la medida correctiva.	

EN	No.	ANOTAR
----	-----	--------

Medidas correctivas no implantadas (clave 97). Esta clave se debe aplicar cuando no exista avance en la implantación de la medida correctiva.

Medidas correctivas implantadas (clave 90). Su uso será exclusivo para las medidas correctivas que ya fueron implantadas.

12 COMENTARIOS A LAS CARACTERÍSTICAS DEL SEGUIMIENTO
Según corresponda; el replanteamiento de la recomendación, los datos de la observación relevante derivada del seguimiento o de la extensión de la observación original, los comentarios sobre recomendaciones en proceso de implantación, las causas por las cuales las medidas correctivas no han sido implantadas o las acciones tomadas para la implantación de las observaciones.

13 IMPORTE (MILES DE \$) SOLUCIONADO DE RIESGO O/A ACLARAR
En miles de pesos según corresponda: importe parcial para las medidas correctivas en proceso de implantación (clave 96) o importe total en medidas correctivas implantadas totalmente (clave 90). En ambos casos el monto solucionado deberá coincidir con el importe determinado en la(s) observación(es) original(es), ya sea de riesgo o a aclarar, este dato deberá ser el correspondiente al trimestre.

14 NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ÓRGANO INTERNO DE CONTROL
El nombre completo y firma del titular del órgano interno de control en la dependencia o entidad.



SECRETARIA
DE CONTRALORIA
Y DESARROLLO
ADMINISTRATIVO

REPORTE DE SEGUIMIENTO DE MEDIDAS CORRECTIVAS 199 _____

DEPENDENCIA O ENTIDAD _____

No. DE REGISTRO SHCP

--	--	--	--	--	--

HOJA _____ DE _____
TRIMESTRE
01 <input type="checkbox"/> 02 <input type="checkbox"/> 03 <input type="checkbox"/> 04 <input type="checkbox"/>

No. PROGRESIVO DE REVISION	FECHA DE TERMINACION DE LA REVISION		OBSERVACION No.	FECHA DE IMPLANTACION PROGRAMADA		FECHA REAL DE IMPLANTACION O REPROGRAMACION			CARACTERISTICAS DEL SEGUIMIENTO	COMENTARIOS A LAS CARACTERISTICAS DEL SEGUIMIENTO	IMPORTE (MILES DE \$) SOLUCIONADO
	DIA	MES		AÑO	DIA	MES	AÑO	DIA			

NOMBRE Y FIRMA DEL TITULAR DEL ORGANO INTERNO DE CONTROL

-90 MEDIDAS CORRECTIVAS IMPLANTADAS
 -94 RECOMENDACIONES REPLANTEADAS
 -95 OBSERVACIONES RELEVANTES DERIVADAS DEL SEGUIMIENTO
 -96 MEDIDAS CORRECTIVAS EN PROCESO DE IMPLANTACION
 -97 MEDIDAS CORRECTIVAS NO IMPLANTADAS

*

BIBLIOGRAFIA

1. Alcántara González Cesar. La contraloría y sus funciones. Editorial ECASA. México, 1992.
2. American Accounting Association. A Statement of Basic Auditing Concepts. U.S.A.
3. Anderson, Lee G. y Settle, Russell F. Guía Práctica para el Análisis del Costo-Beneficio. Editorial Diana, México D.F. Segunda Impresión, 1986.
4. Barajas Palomo, Jorge y Serrano Nava, Jesús. "Auditoría Interna ¿una nueva profesión?" Contaduría Pública, Marzo de 1997. México.
5. Canadian Comprehensive Auditing Foundation. An Introduction to the Principles and Practices of Comprehensive Auditing in the Offices of Provincial Legislative Auditors. Ottawa, 1985.
6. Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Comprehensive Auditing: Concepts and Characteristics. Ottawa. 1983.
7. Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Concepts, components and characteristics. Ottawa, Canada. 1983.
8. Canadian Comprehensive Auditing Foundation. Value-for-Money in Municipalities: A Practitioners Guide to Municipal Comprehensive Auditing. Ottawa, Canada. 1984.
9. Canadian Institute of Chartered Accountants (C.I.C.A.). Public Sector Auditing Statement 3, Auditing for Compliance with Legislative and Related Authorities. Toronto, Canada. 1986.
10. Chiavenato, Idalberto. Introducción a la Teoría General de la Administración. McGraw Hill, México, 1992. Tercera edición.
11. Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

12. Comptroller General of the United States. Government Auditing Standards. 1994 Revision. U.S.A.
13. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
14. Cutt, James. Comprehensive Auditing in Canada: Theory and Practice. Praeger Publishers. New York, U.S.A., 1988.
15. Dávila Guzmán, Miguel Angel. Auditoría Comprehensiva. Un moderno concepto en la auditoría gubernamental. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D.F. 1991
16. Dominick, Salvatore. Microeconomía. Schaum, tercera edición. México 1993.
17. General Accounting Office. Standard for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions. Washington, 1981. U.S.A.
18. Ijiri, Y. Theory of Accounting Measurement. Sarasota. American Accounting Association, 1955.
19. Instituto Mexicano de contadores Públicos. Auditoría Operacional. Boletín 1: Esquema Básico de la Auditoría Operacional. México 1989.
20. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría. Edición 1998. México.
21. Koontz, Harold y O'Donell. Administración. McGraw Hill, México. 1993.
22. Mautz, R.K. y Sharaf, H.A. The Philosophy of Auditing. Sarasota, Florida: American Accounting Association. Monograph no. 6, 1961.
23. Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. McGraw Hill, México. Quinta Edición, 1993.

24. National Audit Act. London, H.M.S.O. 1983.
25. Reglamento Interior de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.
26. Rosales Jiménez, Oscar y Hooper S., Carlos. "Un Producto Nuevo en la Auditoría: el Dictámen Sobre los Estados Presupuestales de las Entidades del Sector Paraestatal." Contaduría Pública, Marzo de 1997. México
27. Santillana González Juan, Conoce la auditorías. ECASA. México 1992. Quinta edición.
28. Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo. Bolctines. México.
29. Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo. Manual de Auditoria Pública. México.
30. Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo. Programa de Modernización de la Administración Pública 1995-2000. México, 1996.
31. The Auditor General of Canada. An Approach to Comprehensive Auditing. Ottawa, 1961
32. The Institute of Internal Auditors. Statement of Resposabilities of Internal Auditing. U.S.A.
33. Wolf, C. Jr. "A Theory of Nonmarket Failure: Framework for implementational Analysis." The Journal of Law and Economics. Abril 1979, E.U.A.