

872708

2ej  
23



**UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.**

INCORPORACION No. 8727-08 A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

**ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN  
Y CONTADURÍA**

"LA AUDITORÍA COMPREHENSIVA COMO  
HERRAMIENTA DE CONTROL EN LA  
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA"

**SEMINARIO DE INVESTIGACION**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
**LICENCIADO EN CONTADURÍA**

PRESENTA:

*Sacramento Gutiérrez Vargas*



UNIVERSIDAD  
DON VASCO A.C.

URUAPAN, MICH; AGOSTO DE 1998

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

267287



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.

**A DIOS:**

*Por darme la oportunidad de vivir cada momento de mi vida con la alegría de estar junto a mis seres queridos y darme la capacidad de aceptarme a mi mismo cada día.*

**A MI MADRE:**

*Por todo el sacrificio y tenacidad mostrados en los momentos difíciles y el amor brindado a cada uno de nosotros.*

**A MI FAMILIA:**

*Porque juntos logramos salir adelante y por el apoyo de cada uno de ustedes, este logro también es suyo.*

**A JOSE ANTONIO FRANCO (+):**

*Por ser más que un hermano, aunque no estés aquí tienes un buen lugar en nuestros corazones.*

**A TODOS MIS COMPAÑEROS:**

*Por su compañía siempre alegre y el tiempo tan valioso que compartimos.*

## INDICE

INTRODUCCION .....	3
I. GENERALIDADES .....	6
1.1 Antecedentes sobre Auditoría. ....	8
1.2 Clasificación de la Auditoría. ....	11
II. LA ENTIDAD GUBERNAMENTAL Y SU CONTROL.....	14
2.1 Estructura Gubernamental .....	14
2.2 Control interno y su Evaluación .....	19
2.2.1 Tipos de Control .....	22
2.3 Organismo Controlador .....	26
2.3.1 Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.....	26
2.3.2 La Contaduría Mayor de Hacienda.....	34
III. LA AUDITORIA COMPREHENSIVA .....	40
3.1 Concepto .....	40
3.2 Objetivos .....	43
3.3 Causas de su origen y aplicación.....	44
3.4 Diferentes Nomenclaturas.....	46
IV. REQUISITOS DE LA AUDITORIA COMPREHENSIVA .....	49
4.1 Areas que cubre.....	49

4.1.1	Financiera y de Cumplimiento.....	49
4.1.2	De Desempeño.....	50
4.1.3	De efectividad de Programas.....	51
4.2	Normatividad de la Auditoría Comprehensiva .....	55
4.2.1	Referentes a la Personalidad del Auditor.....	57
4.2.2	Relativas a la Ejecución del Trabajo.....	60
4.2.3	Relativas al Informe.....	63
V.	ETAPAS DE LA AUDITORIA COMPREHENSIVA .....	67
5.1	Clasificación General. ....	69
5.2	Clasificación Específica.....	72
5.2.1	Planeación.....	76
5.2.2	Ejecución.....	80
5.2.3	Información.....	96
VI.	PROPUESTA: PROGRAMA GENERAL DE AUDITORIA COMPREHENSIVA	100
VII.	CARACTERISTICAS DE LOS INFORMES DE AUDITORIA.....	104
7.1	Memorándum de Planeación Inicial.....	104
7.2	Informe de Evaluación sobre el funcionamiento del Organó de Control Interno.....	105
7.3	Cuaderno de Dictamen, Estados Financieros y Notas.....	105
7.4	Cuaderno de Dictamen Presupuestal e Informe Ejecutivo.....	106
7.5	Carta de Sugerencias.....	107

7.6 Informe Complementario de Auditoría.....	109
7.7 Informe de Irregularidades.....	110
7.8 Dictamen o Informe Fiscal.....	111
CONCLUSIONES .....	113
BIBLIOGRAFIA .....	119

## INTRODUCCIÓN

El hombre, por su naturaleza sociable, requiere organizarse para satisfacer sus necesidades en el momento en que estas surgen, y poder subsistir a través de los años como la sociedad que se formó y se encuentra en continuo desarrollo. Así pues, en el transcurso de la historia han existido hombres que se han dedicado a fomentar el desarrollo de diferentes disciplinas para utilizarlas en la sociedad y resolver sus problemas favorablemente, tal es el caso de la Contabilidad y más específicamente de la Auditoría.

Dentro de los problemas que se presentan en la sociedad actualmente se encuentra falta de organización y cumplimiento efectivo de las obligaciones atribuidas al sector gobierno, y más específicamente en nuestro país por los sucesos de tipo político y económico surgidos en los últimos años. Por la importancia que tienen las funciones de administración pública, la complejidad y constantes cambios a que se ve sujeto el proceso operativo de las entidades públicas, surge la necesidad de implantar elementos de control que mantengan dentro de los niveles óptimos la estructura y organización del gobierno, que repercutirá en la producción de bienes y servicios, de la más alta calidad, a través del aprovechamiento eficaz y efectivo de los recursos públicos con que cuenta el Gobierno para cumplir sus funciones de administración, defensa y seguridad.

El presente es un trabajo de investigación teórica referente al tema de Auditoría Comprehensiva, cuyos orígenes se encuentran en países como Canadá y Estados Unidos en los cuales se empieza a aplicar con buenos resultados. En México se tienen los conocimientos sobre las bases en que se desarrolla este tipo de auditoría, más sin embargo aún se encuentra en su etapa inicial de desarrollo, por lo que su aplicación es mínima e incluso nula en el Gobierno.

Ante ello, y como una contribución a las funciones que debe cumplir el Licenciado en Contaduría dentro de la sociedad a la cual proporciona sus servicios profesionales, se plantean todas las condiciones que intervienen y justifican la aplicación de la Auditoría Comprehensiva en el Gobierno, como una herramienta que sirva de control para el buen manejo de los recursos públicos del país, tanto materiales como humanos, considerando cada elemento como integrante de un todo en el cual debe existir coordinación.

El objetivo primordial sobre el cual se basa el presente trabajo de investigación es conocer los lineamientos teóricos que al efecto rigen la Auditoría Comprehensiva, ya que la falta de aplicación práctica de este tema y el desconocimiento del mismo incluso por los profesionistas de la Contaduría, restringe lo que en un momento dado vendría a ser la investigación de campo. La importancia misma del tema para la



sociedad a la cual sirve el Lic. en Contaduría viene a justificar su elección para profundizar en el mismo y darlo a conocer, coadyuvando con ello al control de calidad que debe caracterizar toda profesión en cuanto a la actualización constante de conocimientos y su aplicación práctica.

## I.- GENERALIDADES

Desde los comienzos de la humanidad, el hombre se ha visto en la necesidad de trabajar en grupo, de mantener su naturaleza social dentro del ambiente al que pertenece, para lo cual se ha tenido que organizar y coordinar. En el desarrollo de sus actividades económicas es de suma importancia la existencia de patrones de medición y control para lograr una mejor organización, por lo que se ha auxiliado de técnicas y métodos que se han mantenido en continuo cambio. Derivado de dichas técnicas rudimentarias, surgió lo que actualmente denominamos Contabilidad, que no es otra cosa que la clasificación, registro y proceso de las operaciones económico-financieras con el objeto de obtener información financiera útil en la toma de decisiones.

La actividad profesional que el Lic. en Contaduría desarrolla dentro de los negocios es de vital importancia. Su campo de acción en los mismos va encaminada a la obtención de bases oportunas y confiables para que los directivos o en su caso el mismo Contador, tome las mejores decisiones aplicadas correctamente dentro de la empresa para el cumplimiento de los objetivos establecidos en la misma.

Las actividades típicas del Lic. en Contaduría son:

- a) Preparación de Estados Financieros (Contabilidad).
- b) Revisión (Auditoría) de Estados Financieros.
- c) Análisis e interpretación de los Estados Financieros.

La revisión o Auditoría de los Estados Financieros se presenta como una consecuencia inmediata a su preparación, pues surge la necesidad de ratificar la veracidad de la información presentada. Una vez presentada y revisada la información financiera, corresponde a los directivos llevar a cabo las funciones de administración y control financiero, cuyo objetivo primordial dentro de la entidad va encaminado a la planeación estratégica de inversiones, la implantación de diversas políticas en la empresa, la presupuestación de los resultados de operación de la entidad basado en información de ejercicios anteriores, etc..., buscando en todo momento sanear la empresa de problemas financieros que le impidan mantenerse en el nivel de competitividad óptimo dentro del mercado.

## **1.2 ANTECEDENTES SOBRE AUDITORIA**

La Auditoría, en términos generales, se define como la actividad profesional consistente en el examen crítico y constructivo de eventos individuales y colectivos, con el objeto de emitir una opinión respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas necesarias para mejorar su ejecución.

En México, el origen de la auditoría se remonta a la época prehispánica; era un método común para cobrar tributos y descubrir evasiones de los mismos. Se utilizaron técnicas como las siguientes:

- Los recaudadores de fondos (calpozqui) en los calpulli, aplicaban cinco garrotazos a quien mentía o argumentara múltiples préstamos para no pagar impuestos.
- La reina Xóchitl daba a tomar una pócima a su esposo Tecpancaltzin; si la cara de este tomaba un tono amarillento era prueba de "maiversación de fondos" en gastos de representación.
- El costo de las mercancías se comprobaba con la prueba del Tzempazúchitl, que consistía en rociar con polvos de esta flor a las

mercancías de los comerciantes; si estas adquirían un tono verdoso significaba que costaban menos del precio de mercado, por lo que había una ganancia más alta que debía ser declarada.

- A los comerciantes externos no les aplicaban ninguna prueba para fomentar las exportaciones, pero sí pagaban tributos y se les amenazaba religiosamente con apariciones que los perjudicarían si no declaraban todos sus acuerdos comerciales y todas sus utilidades.
- A los agricultores se les tenía en una especie de régimen más que simplificado, ya que antes como ahora no había mucho qué declarar.
- Los recaudadores en las ciudades hacían auditorías de lo declarado con lo que realmente se tenía: si coincidía no había problema, pero en caso contrario la persona debía ser voluntaria para recorrer el reino haciendo publicidad para que se pagaran impuestos o tributos en forma correcta y a tiempo.
- Si los latifundistas o industriales eran encontrados evadiendo impuestos se les aplicaba todo el peso de la ley.
- Los prisioneros formaban parte del inventario, y se les controlaba tatuándolos.

- Durante las batallas de la conquista fueron destruidos varios comercios que no pudieron cumplir con sus obligaciones, dando origen a las quiebras y suspensión de pagos.
- Antes de la conquista las clases de auditoría se impartían en el Calmec, colegio para los hijos de guerreros y sacerdotes, y en el Tepochcalli, colegio de plebeyos.
- Hernán Cortés llegó con sus métodos "civilizados" como la quema de pies, que le aplicó sin resultados satisfactorios a Cuauhtémoc.

Para que la Auditoría evolucione deben existir contadores. El primer contador en México fue don Alfonso de Ávila en el año de 1519, y de igual manera la primera mujer con conocimientos de contabilidad en nuestro país fue Sor Juana Inés de la Cruz, contadora durante nueve años en el convento de San Jerónimo.

## 1.2 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

La Auditoría, como campo de acción del Lic. en Contaduría, la podemos clasificar de la siguiente manera:

- Auditoría:
- De Estados Financieros.
  - Administrativa.
  - Operacional.
  - Técnica.
  - Social.
  - Integral.
  - Fiscal.

Se clasifica en Interna o Externa por la relación de dependencia o independencia de criterio y económica que haya entre el cliente y el auditor.

Por el objeto de revisión, podemos clasificar a la Auditoría en:

⇒ - Administrativa: "Es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base en los niveles

jerárquicos de la empresa en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución" (Fernández Arena: La Auditoría Administrativa).

⇒ - Operacional: "Es el examen del flujo de las transacciones llevadas a cabo en una o varias áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad, con el propósito de incrementar la eficiencia y eficacia operativas a través de proponer las recomendaciones que se consideren necesarias" (Sánchez Curiel: Auditoría Operacional).

⇒ - Auditoría de Estados Financieros: "Es el examen de los Estados Financieros preparados por la administración de una entidad económica, con objeto de opinar respecto a si la información que incluye está preparada de acuerdo a los principios de contabilidad aplicables a las características de sus transacciones" (Sánchez Curiel: Auditoría Operacional).

En la clasificación planteada se pueden incluir toda una serie de nuevas modalidades desarrolladas por la profesión contable, dentro de las cuales encontramos a la "Auditoría Comprehensiva", considerada como un concepto innovador de la auditoría gubernamental. Este



término de Auditoría Comprehensiva es de reciente creación, y por lo mismo podemos afirmar que se encuentra en su etapa inicial de evolución; en países como Estados Unidos y Canadá ya se aplica con éxito y en México se encuentra en su etapa de estudio y aplicación práctica, por cumplir con los requisitos básicos de control del sector público.

En último término tenemos una serie de tipos de auditorías detalladas, determinadas por circunstancias especiales que hacen necesarios los exámenes específicos sobre las operaciones o información financiera en una entidad económica, entre las que destacan: compra-venta de una empresa, fusión de sociedades mercantiles, verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales o laborales, etc...

Sin embargo, la Auditoría Gubernamental y cualquier otra de reciente creación se basan en una metodología semejante a la auditoría administrativa, a la auditoría de Estados Financieros o a la Auditoría Operacional, y realmente lo que establece las variantes son las áreas a estudiar dentro de la entidad, con sus respectivas repercusiones en la elaboración de programas de auditoría y el uso de técnicas y procedimientos. El objetivo de los siguientes capítulos será analizar la Auditoría Comprehensiva en aplicación al sector gubernamental.

## **II.- LA ENTIDAD GUBERNAMENTAL Y SU CONTROL**

### **2.1 ESTRUCTURA GUBERNAMENTAL**

Definido previamente el enfoque que tiene la Auditoría Comprehensiva, es necesario delimitar el panorama en que se desarrolla este tipo de auditoría para tener un entendimiento más completo del tema y el por qué de la importancia de su aplicación.

El Gobierno Federal representa la institución jurídica de la nación, surgido del mismo pueblo el cual le otorga Poder Público para el desempeño de sus funciones. En el país, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como Ley máxima de la nación, determina que el Estado se integra por una Federación, Estados y Municipios, conformando los tres niveles gubernamentales.

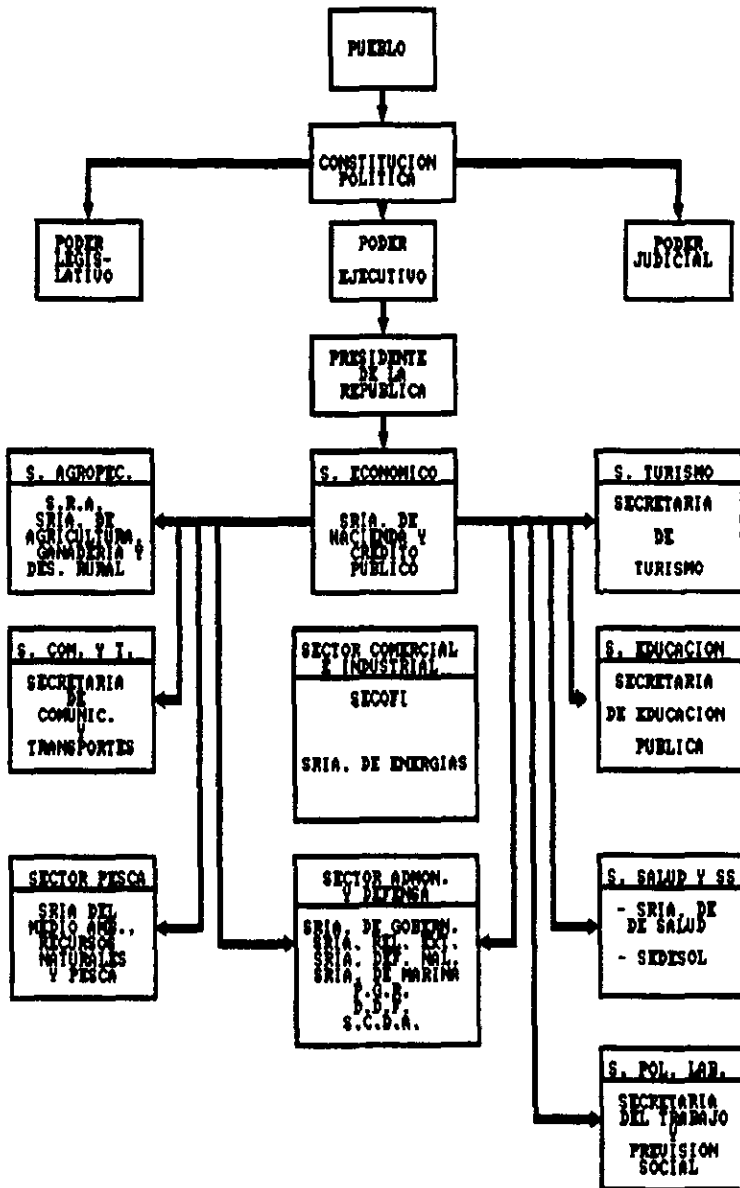
El poder de la Federación basa su estructura en la división de los siguientes poderes:

A) Poder Ejecutivo: Se deposita en un solo individuo, denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

B) Poder Legislativo: Este se deposita en un Congreso General, dividido en dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores. Durante los recesos de la Unión habrá una Comisión Permanente.

CUADRO # 1

DIAGRAMA DE LA  
ADMON. PUBLICA  
FEDERAL.



C) Poder Judicial: Se deposita en una suprema Corte de Justicia, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

Se denomina Administración Pública a la acción del gobierno tendiente al manejo de los recursos públicos, buscando la eficiencia en su obtención y aplicación a las necesidades colectivas.

La Administración Pública Federal se divide a su vez en Administración Pública Centralizada y Administración Pública Paraestatal.

Dentro de la Administración Pública Centralizada se ubica la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República, identificados como *dependencias* en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. (Ver cuadro No. 1)

La Administración Pública Paraestatal, según el art. 1o. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, está integrada por las siguientes instituciones:

a) Organismos Descentralizados: Son las entidades creadas por ley, con personalidad jurídica propia y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten. Se encuentran orientados a la

producción y explotación de los bienes y servicios que satisfagan necesidades y demandas de la comunidad.

- b) Empresas de Participación Estatal: Son aquellas en las cuales el gobierno tiene participación de más del 50%, teniendo la facultad de nombrar funcionarios responsables de su operación.
- c) Instituciones Nacionales de Crédito, Organizaciones auxiliares nacionales de crédito, instituciones nacionales de seguros y fianzas.
- d) Fideicomisos: Se constituyen con el propósito de auxiliar al Ejecutivo Federal en las atribuciones del Estado para impulsar las áreas prioritarias del desarrollo, que cuenten con una estructura análoga a las otras entidades y que tengan comités técnicos.

Para llevar a cabo las funciones que cada entidad gubernamental tiene asignada ya sea centralizada o descentralizada, es necesario presupuestar los gastos con que dicha entidad llevará a cabo dichas funciones, para posteriormente el poder legislativo a través del organismo designado para tal fin elabore el Presupuesto anual de la Federación. Determinados los presupuestos autorizados para cada dependencia, es necesario formular la Ley de Ingresos mediante la cual se asignan las fuentes de donde provendrán los recursos que serán

aplicados en cada presupuesto. Debido a esto, y si hablamos de la importancia que tienen los recursos públicos y su manejo dentro del país, es necesario establecer procedimientos de control que aseguren su máximo rendimiento dentro de los programas presupuestarios, de tal manera que las funciones gubernamentales se cumplan de la mejor manera posible. Es necesario aclarar que si mencionamos en primer término el uso de recursos públicos, es porque es la base del funcionamiento de la estructura gubernamental y por cuestiones lógicas se derivan toda una serie de aspectos a estudiar y controlar, entre los que destacan el proceso operativo, administrativo, de información, etc... evaluando a las entidades como un sistema en el cual todos estos elementos se entrelazan para cumplir los objetivos establecidos. A continuación se define más ampliamente la importancia y conceptos de control dentro de la administración pública.

## **2.2 EL CONTROL INTERNO Y SU EVALUACION**

Por control se entiende la comparación de los resultados obtenidos y lo que se tenía previsto realizar, al objeto de analizar las causas posibles de las desviaciones, introducir las correcciones que proceda y exigir, en su caso, las responsabilidades a que haya lugar.

Nace como consecuencia de la planeación, en la cual se delimita qué debe hacerse, cómo debe hacerse, quién debe hacerlo y cuándo debe hacerse.

El control en cualquier empresa es de suma importancia para verificar que los objetivos se cumplan de acuerdo con los planes establecidos. Dentro del proceso administrativo de cualquier organización, el control es vital en la toma de decisiones de los dirigentes de la empresa.

Para poder realizar un estudio correcto del control interno existente en la entidad a evaluar, el Auditor deberá realizar la división de las operaciones de la empresa por ciclos de transacciones, logrando con ello un estudio más sistematizado y eficaz. Los Cuatro ciclos de transacciones en que se dividen las operaciones de una entidad son:

A) Ingresos: Incluye todas aquellas operaciones que se realizan dentro de la empresa, y que tienen que ver con la entrada de recursos líquidos a la misma para financiar sus operaciones.

B) Egresos: Contrario al ciclo anterior, se refiere a la salida de recursos líquidos de la entidad, como pago por las operaciones de erogación que se realizan en la misma.



C) Tesorería: Se refiere a aquellas operaciones mediante las cuales los niveles directivos se enfocan a la administración y control de los recursos existentes en la entidad, y que tiene que ver con inversiones tanto en activos fijos como en circulantes, con el propósito de obtener el mejor provecho de los mismos. Las operaciones realizadas en este ciclo implican la utilización de los recursos obtenidos y su distribución en los demás ciclos, como puede ser al ciclo de nóminas o de egresos.

D) Nóminas: La empresa, en el manejo de sus operaciones necesita de personal que se encargue de las mismas, y por la importancia que esto concierne, se agrupan las funciones relativas a contrataciones, capacitación, pagos de sueldos y salarios, etc...

E) Información: Agrupa todas aquellas operaciones relativas al procesamiento de datos tanto electrónico como manual, que va desde la obtención de datos, hasta su registro y proceso, así como la distribución de información dentro de la entidad, lo que se denomina con otras palabras "Sistemas de Información".

Es importante señalar que la existencia de diferentes ciclos no significa que tengan independencia unos de otros, sino que por el contrario, también se deben determinar los nexos que unen cada uno de los ciclos para un examen más completo.

## **2.2.1 TIPOS DE CONTROL**

Existen diferentes fases de aplicación del control, las cuales son:

- a) Control previo: Se lleva a cabo en el momento de la planificación o programación, es decir, al iniciarse los preparativos de la acción.
- b) Control concomitante o de ejecución: Se lleva a cabo mientras dura el proceso de realización de la obra, tarea o propósito públicos, para que la ejecución discorra conforme a lo programado o previsto.
- c) Control Consuntivo: Tiene su aplicación una vez que ha sido ejecutado el trabajo, al objeto de comparar realizaciones con previsiones, objetivos o prescripciones.

Según el grado de dependencia del órgano controlador respecto del órgano controlado tenemos:

- Control interno: El titular del control es la propia institución o entidad controlada, tal es el caso de las oficinas de control y departamentos de auditoría interna existentes en muchas empresas públicas.
- Control Externo: Cuando el titular del control es una institución completamente independiente de la entidad controlada.

considerando que no existe ningún tipo de subordinación jerárquica ni de dependencia económica de la primera con respecto a la segunda.

Según el tipo de pruebas o procedimientos utilizados, podemos distinguir:

- Control formal: Cuando se limita el examen a la corrección formal de los documentos, las cuentas y sus justificantes.
- Control material: Además de llevar el control formal, se efectúan comprobaciones en el sitio, con el objeto de comprobar sobre el terreno la realidad física o material de determinadas operaciones económicas.

Para poder hacer un examen efectivo de los estados financieros de una empresa, el Lic. en Contaduría necesita darse una idea o formarse una opinión sobre el control interno establecido en la empresa, para fijar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que utilizará en dicha auditoría, y en el caso específico de las entidades gubernamentales, se deben establecer lineamientos, políticas, técnicas y

procedimientos que aseguren el logro eficiente y eficaz de los objetivos previamente definidos.

Los objetivos del control interno relativos a protección de los activos, promoción de la eficiencia, adhesión de las operaciones a las políticas de la empresa y obtención de información veraz, confiable y oportuna, engloban los requerimientos de la auditoría gubernamental en los términos de economía, eficiencia y eficacia, de ahí la importancia de que el auditor verifique la existencia de un buen sistema de control dentro de la entidad pública auditada; es parte fundamental del sistema de administración de la empresa, sin cuya existencia el sistema contable no podría proporcionar a quien toma las decisiones una información con un mínimo de veracidad. No son suficientes los esfuerzos y acciones ejercidas por la organización en su conjunto, puesto que se considera que el elemento humano es sujeto de errores e irregularidades, por lo que se deben tomar medidas tanto preventivas como correctivas que eliminen o disminuyan en un buen porcentaje las deficiencias organizacionales.

Para tal efecto, se debe realizar un análisis cualitativo y cuantitativo de las operaciones llevadas a cabo dentro de la empresa, el cual incluirá los siguientes aspectos:

- Comparar objetivos y metas propuestas con los resultados realmente obtenidos.
- Revisar la relación existente entre los recursos asignados, políticas implementadas y la congruencia entre acciones e instrumentos llevados a cabo para el logro de los objetivos.
- Favorecer el proceso de retroalimentación. Esto significa que dentro de la entidad auditada exista un ciclo de información y control de todos los niveles jerárquicos, dentro del marco de una organización perfectamente coordinada.

El control implica la prevención de situaciones desagradables, mientras que la evaluación realiza un análisis de lo programado y lo realizado, debiendo para ello tener el auditor un amplio criterio en el análisis y determinación de las causas que ocasionaron las desviaciones de los planes, y emitir un informe de sugerencias a la entidad para la oportuna corrección de dichas fallas.

La puesta en práctica de un control de eficiencia y eficacia es un gran reto y también un gran sueño en el sector público. La acción desmedida de controlarlo todo puede llevar a la creación de grandes

burocracias de control, cuyos costos sean superiores a los beneficios que el mismo reporta. El control del sector público deberá realizarse en forma selectiva, fiscalizando en primer término aquellos aspectos o instituciones más relevantes; debe existir también coordinación y un buen entendimiento entre las instituciones públicas que tienen a su cargo la responsabilidad del control, procurando evitar la duplicidad de funciones, al efecto de aprovechar de modo más eficiente los escasos recursos humanos y materiales.

## **2.2 ORGANISMO CONTROLADOR**

### **2.3.1 Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo**

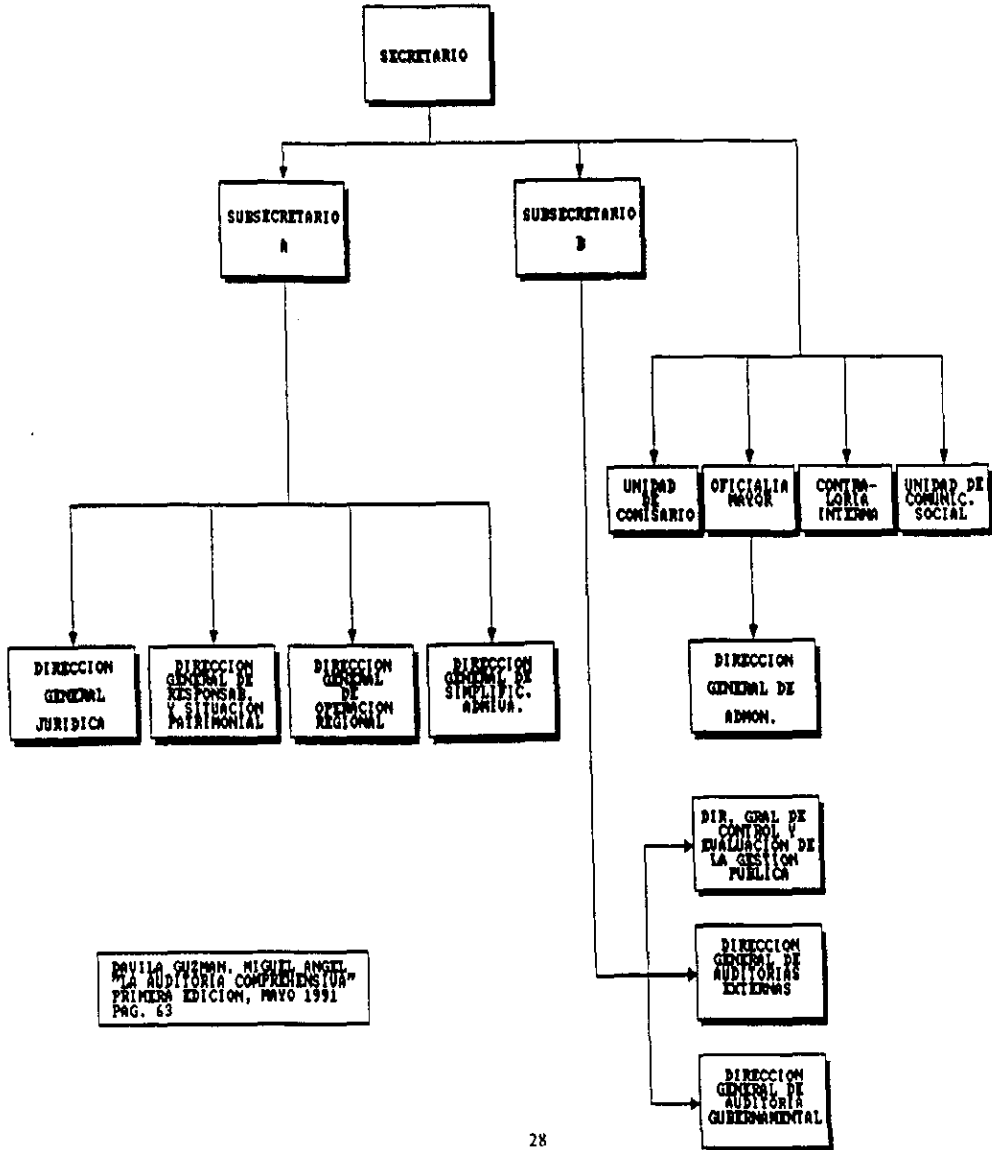
En la década de los 80's, las autoridades gubernamentales se ven en la necesidad de insertar reformas a la legislación de la Administración Pública, y crear un organismo que mejore los sistemas de control y evaluación gubernamental existente en ese entonces, relativo a las responsabilidades y atributos de los servidores públicos y al Contralor Administrativo y Financiero. Estos cambios se dan por la necesidad inmediata de un pueblo exigente, que solicita la existencia de un organismo controlador que se encargue de la revisión de las cuentas

resultantes en la administración de los recursos de que dispone el país, así como el honesto desempeño de los servidores públicos.

En 1982 la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que las dependencias y entidades de la Administración Pública Centralizada y Paraestatal llevarán a cabo sus actividades con base a las políticas para el logro de sus objetivos y prioridades de la Planeación Nacional de Desarrollo establecida por el Ejecutivo Federal. Además de agregar un nuevo control a los ya existentes para llevar una mayor vigilancia por parte del sector central, crea la Secretaría de la Contraloría, que asume las funciones de control y fiscalización; estas funciones atañen tanto al sector centralizado como al Paraestatal.

ORGANIGRAMA

SECRETARIA DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA FEDERACION



DAVILA GUZMAN, MIGUEL ANGEL  
"LA AUDITORIA COMPREHENSIVA"  
PRIMERA EDICION, MAYO 1991  
PAG. 63



Como resultado de lo anterior surge la SECOGEF (Secretaría de la Contraloría General de la Federación), actualmente denominada S.C.D.A. (Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo) por reforma de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal del día 28 de Diciembre de 1994, de la cual se mencionan sus objetivos a continuación (Art. 37 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal):

- \* Fiscalización del ejercicio del gasto público federal.
- \* Designación de auditores externos a las entidades paraestatales, así como normar y controlar sus actividades.
- \* Proponer la designación de comisarios en los órganos de vigilancia de las entidades.
- \* La planeación, organización y coordinación del sistema integral de control y evaluación gubernamental.
- \* La expedición de normas para regular el funcionamiento de los instrumentos de control de la Administración Pública.
- \* Notificar anualmente al ejecutivo federal sobre la evaluación de las entidades de la Administración Pública.

La Secretaría de la Contraloría es la única facultada para ejercer las funciones de auditoría dentro de la administración pública federal, por lo cual debe cuidar al máximo la instrumentación de lineamientos y objetivos de las auditorías externas que se practiquen, la designación de firmas de auditores independientes, el análisis de la información resultante de auditorías financieras, el seguimiento de medidas correctivas adoptadas en el seno de las propias entidades, y la evaluación de los trabajos realizados por los auditores externos. Sus actividades implican además la planeación, organización y coordinación del sistema integral de control y evaluación gubernamental (SICEG). Las funciones de control están encausadas a la supervisión del trabajo de los órganos de control de cada secretaría y entidad Paraestatal; las funciones de fiscalización se dan en tres enfoques: por un lado el seguimiento de la utilización de fondos federales entregados a los gobiernos estatales y municipales para financiar diversos proyectos de desarrollo regional; luego la fiscalización se extiende hacia el ámbito financiero de las empresas paraestatales para lo cual se reúnen firmas de auditores externos independientes que dictaminan los estados financieros que cada entidad Paraestatal prepara al cierre de su ejercicio contable; por último, se ejercen

funciones de fiscalización directa por el equipo de auditores con que cuenta la S.C.D.A., además de supervisar los procedimientos de adquisiciones de importación de las empresas públicas.

Bajo un esquema de coordinación de actividades, las labores de auditoría interna, auditoría independiente, auditoría gubernamental directa y evaluación de la gestión, conforman una red de control a la cual se sujetan las dependencias y entidades del sector público.

Ante la gran necesidad de aumentar el campo de acción de la auditoría gubernamental además del financiero, la SCDA (anteriormente SECOGEF), se vio en la necesidad de integrar un grupo multidisciplinario conformado por administradores, contadores públicos, ingenieros, arquitectos y consultores, a los cuales coordina para determinar el concepto de AUDITORIA INTEGRAL O COMPREHENSIVA, cuyo fin último es el de ratificar la razón de ser que justifica la existencia de las entidades a través de la evaluación del grado de cumplimiento de sus objetivos sociales. De igual manera se podría realizar una auditoría de obra pública con enfoque específico, en el que solo se revisara la cuestión técnica, legal, financiera o administrativa, que no solo siguen vigentes, sino hasta cierto grado indispensables.

Con todas las condiciones y funciones de la S.C.D.A. aquí presentadas, se afirma que esta ha logrado quedar completamente consolidada dentro del esquema de la administración pública federal, como Sistema Nacional de Control y Vigilancia de la Gestión Pública, teniendo la obligación de encausar sus acciones hacia el logro del objetivo básico de propiciar eficiencia y productividad dentro del ámbito gubernamental, lo cual conlleva a una práctica transparente y honesta de la administración pública. Para justificar el por qué es necesario la aplicación práctica de la Auditoría Comprehensiva en el sistema gubernamental, se transcribe íntegramente la fracción VI y VII del art. 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, reformado el día 28 de Dic. de 1994, para quedar como sigue:

"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 Pública Federal."

"VII.- Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditoría 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."

Así tenemos que dentro del campo de investigación y estudio del área de auditoría de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ubicamos la adecuación de nuevas técnicas e instrumentos de evaluación mediante los cuales se cumplan con las funciones establecida en las anteriores fracciones. Estas nuevas modalidades abarcan la implantación de la Auditoría Comprehensiva en el sistema gubernamental mexicano, pues cumple con los requisitos básicos anteriormente definidos.

### **2.3.2 La Contaduría Mayor de Hacienda**

En la Constitución Política (Art. 74 fracc. IV) se encuentran asentadas las bases por las cuales se asignan las funciones de fiscalización del Poder Ejecutivo por parte del Poder Legislativo, más específicamente la revisión de la cuenta pública y comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos establecidos en los programas autorizados.

Esta función de fiscalización comienza desde el momento en que se pasa a la Cámara de Diputados la aprobación del Presupuesto Público (Egresos) de cada una de las Secretarías de Estado y el Distrito Federal, y la correspondiente Ley de Ingresos emitida con el propósito de cumplir con dichos presupuestos. Posteriormente, resulta necesario que existan controles para evaluar los resultados finales que se obtuvieron de los presupuestos autorizados, función mediante la cual se cumple con el principio democrático que la sociedad tiene a través de su representación nacional (Cámara de Diputados y Senadores) respecto al derecho de ser informada tanto de la legalidad de los ingresos, impuestos, derechos, productos y aprovechamientos como de la honrada y eficiente aprobación de los egresos a los programas de desarrollo del país y la prestación de servicios públicos.

La función de fiscalización por parte del Poder Legislativo se refleja en su órgano técnico establecido para tal fin denominado Contaduría Mayor de Hacienda, el cual ejerce control externo en la Administración Pública. Hablamos de control externo cuando se ejercen funciones como el análisis y aprobación de Leyes de Ingresos por parte

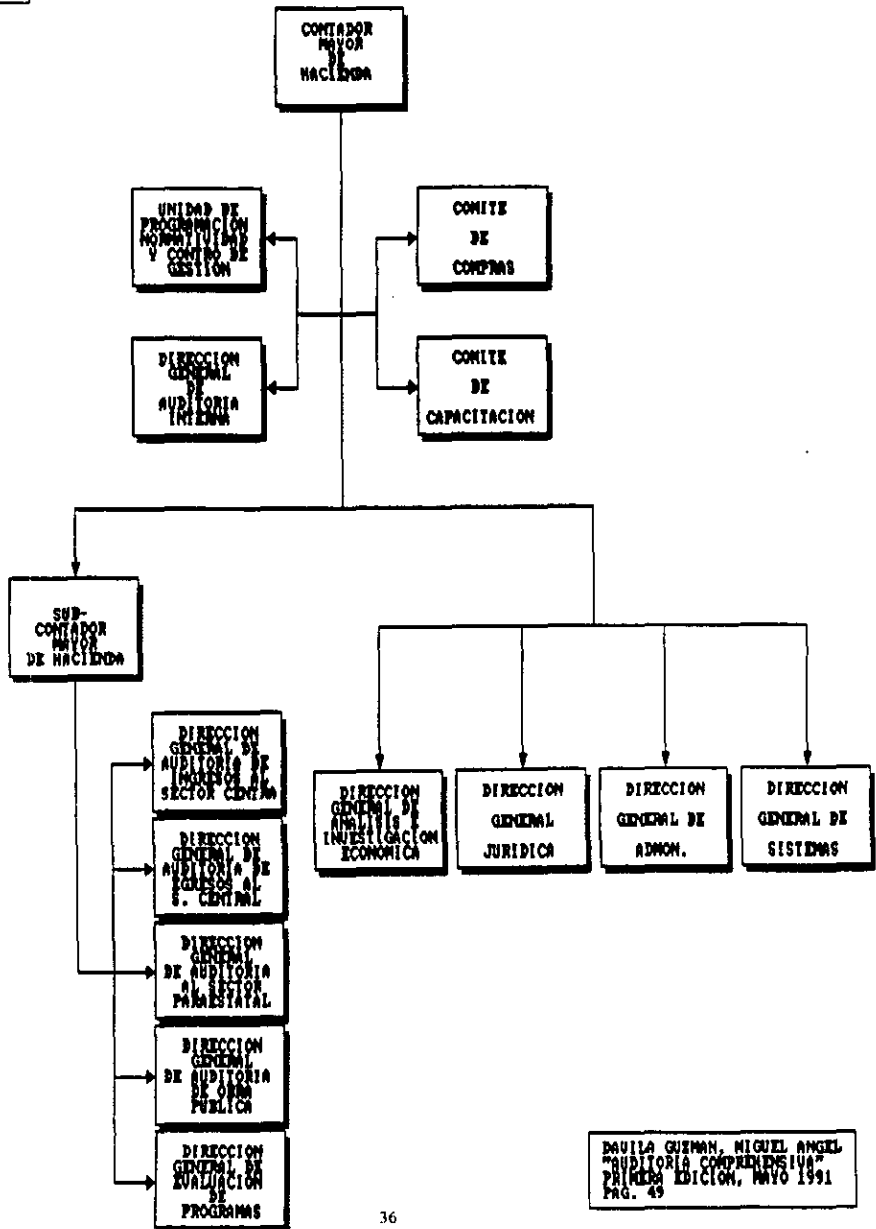
del Congreso de la Unión, los Presupuestos de Egresos que autoriza la Cámara de Diputados, y las comparecencias, definida esta última como la obligación constitucional que tienen los secretarios de estado o los responsables de entidades y organismos públicos para informar sobre sus ramos o actividades previa cita específica de cualquiera de las cámaras.

Como ya se hizo mención con anterioridad, la Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano técnico que tiene a su cargo la revisión de la cuenta pública y haciendo funciones de contraloría; sin embargo, el punto de arranque de dichas funciones parte de la rendición de cuentas que hace el Ejecutivo al Legislativo, y que se encuentran fundamentadas en la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Dicha información que proporciona el Ejecutivo se encuentra compuesta por los estados contables y financieros y demás documentación que muestre el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, así como las incidencias ocurridas a las mismas operaciones. (Ver estructura en el cuadro No. 3)

En los términos del artículo 19 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda encontramos las facultades que tiene dicho organismo para hacer las revisiones o auditorías a los organismos públicos, y define que "La Contaduría Mayor de Hacienda está facultada para revisar toda clase de libros, instrumentos, documentos y objetos, practicar visitas, inspecciones y auditorías y, en general, recabar los elementos de información necesarios para cumplir con sus funciones".

CUADRO No. 3

# ORGANIGRAMA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA



DAUILA GUZMAN, MIGUEL ANGEL  
"AUDITORIA COMPREHENSIVA"  
PRIMERA EDICION, MAYO 1991  
PAG. 49



De acuerdo con lo anterior, el art. 21 del mismo ordenamiento establece las bases sobre las cuales se desarrollará el trabajo de Auditoría de la Contaduría Mayor de Hacienda, las cuales son las siguientes:

- ⇒ I.- Verificar si las operaciones se efectuaron correctamente y si los estados financieros se presentaron en tiempo oportuno, en forma veraz y en términos accesibles, de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental;
- ⇒ II.- Determinar si las entidades auditadas cumplieron en la recaudación de los ingresos y en la aplicación de sus presupuestos con las Leyes de Ingresos y los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y demás leyes fiscales, especiales y reglamentos que rigen en la materia, y
- ⇒ III.- Revisar si las entidades alcanzaron con eficiencia los objetivos y metas fijados en los programas y subprogramas, en relación a los recursos humanos, materiales y financieros aplicados conforme a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal ejercidos."

De acuerdo con los atributos que deben caracterizar las funciones de auditoría de la Secretaría, se dice que dicha revisión se aplica desde dos enfoques: De Regularidad y Operacional. El enfoque de Regularidad se refiere al grado en que las operaciones financieras y la información se apegan a la legislación y normatividad aplicables; en cambio, el enfoque Operacional se refiere a la revisión de los resultados

de la gestión administrativa gubernamental, evaluando la economía, eficiencia y eficacia con que dichos resultados se obtuvieron, comparando los recursos invertidos para su obtención y la cantidad y calidad de los productos resultantes, así como el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos en los programas aprobados. Con esto podemos establecer la relación que tienen las funciones de la Contaduría Mayor de Hacienda con la Auditoría Comprehensiva, ya que los preceptos básicos que marcan la pauta de la Auditoría practicada por este órgano se cumplen al 100% en la Auditoría Comprehensiva, de ahí la necesidad inmediata de aplicación en el sector público.

La Contaduría Mayor de Hacienda emite dos informes anuales relacionados con el desarrollo de la auditoría los cuales son: Informe Previo e Informe de Resultados. El Informe Previo se refiere al examen preliminar de la información contable, financiera, presupuestaria y económica contenida en la Cuentas Públicas del Gobierno Federal. De acuerdo con el art. 3o. fracc. II inciso a) de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, dicho informe debe contener comentarios sobre:

1. - Si la Cuenta Pública se ha presentado de acuerdo con los principios de Contabilidad aplicables.
2. - Los resultados de la gestión financiera y su evaluación.
3. - La comprobación de si las operaciones realizadas por el gobierno federal se ajustaron a los lineamientos legales que rigen en dichos organismos.

4. - El grado de cumplimiento de los objetivos establecidos en los programas y subprogramas autorizados.
5. - El análisis sobre las desviaciones presupuestarias.

El informe previo se presenta anualmente en los primeros diez días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la Cuenta Pública, ante la Comisión de Programación, Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Vigilancia, la cual tiene la obligación de analizarlo y emitir un dictamen al respecto. Dicho dictamen se somete a aprobación de la Cámara de Diputados, y aprobado el dictamen, las conclusiones de la revisión se formalizan en un decreto promulgado en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre.

El Informe de Resultados, de acuerdo con el art. 3o. Fracc. II inciso b) de la Ley Orgánica, debe exponer los resultados finales de la revisión hecha, cuyo objetivo final es enfatizar sobre las irregularidades que haya detectado en el curso de las auditorías.

### III.- LA AUDITORIA COMPREHENSIVA

#### 3.1 CONCEPTO:

Actualmente vivimos en un mundo en el cual todos los factores circundantes se mantienen en constante cambio, tanto por situaciones de tipo social, económico, científico y hasta del orden natural, lo cual conlleva a la adecuación de nuevas prácticas de comportamiento de los individuos para enfrentar estos cambios con absoluta capacidad, y así mantener su ciclo de sobrevivencia en los estándares apropiados. Las entidades gubernamentales tanto en el sector centralizado como el descentralizado, no son la excepción a la afirmación hecha anteriormente; los cambios en el orden político y sistemas de administración gubernamental exigen una práctica más eficiente de auditorías en sus operaciones respecto del manejo de los recursos públicos, y es por ello que la profesión contable ha desarrollado la técnica de "Auditoría Comprehensiva", aplicable a entidades gubernamentales, que aunque aún se encuentra en su etapa de difusión, tiene grandes expectativas a futuro dentro del sistema administrativo gubernamental.

La Auditoría Comprehensiva, según la define la Fundación Canadiense, "es el examen que proporciona una evaluación objetiva y constructiva del grado en que los recursos financieros, humanos y materiales son manejados con la debida economía, eficiencia y eficacia; del grado en que las relaciones de rendición de cuentas son razonablemente cumplidas. La Auditoría Comprehensiva examina los controles financieros y administrativos, incluyendo los sistemas de información y las prácticas para informar, y recomienda mejoras cuando es apropiado". (Dávila Guzmán; La Auditoría Comprehensiva)

En la definición hecha con anterioridad, se definen en forma clara y concreta los puntos centrales a los que se debe centrar la atención: rendición de cuentas y valor-por-dinero. La "rendición de cuentas" se interpreta como la obligación de responder por una responsabilidad que ha sido conferida; incluye al menos dos elementos: aquella persona o personas que confieren la responsabilidad y aquella que la acepta, con la consecuente obligación de informar sobre la manera en que se ha ejercido. Valor-por-dinero o valor del dinero empleado, se refiere al grado en que los recursos públicos son aplicados

económica y eficientemente y al grado en que los programas relacionados son efectivos para el cumplimiento de sus objetivos.

Respecto a los términos de economía, eficiencia y eficacia, se entiende lo siguiente:

- ◇ - Economía: Términos y condiciones bajo los cuales el gobierno adquiere los recursos humanos, materiales y financieros, que cumplan con los requisitos de cantidad y calidad al precio más bajo.
- ◇ - Eficiencia: Se refiere a la inversión mínima de recursos aplicados por una cantidad dada de bienes y/o servicios proporcionados.
- ◇ - Eficacia: El grado en que un programa alcanza los objetivos planeados.

### **3.2 OBJETIVOS:**

La Auditoría Comprehensiva tiene como objetivos los siguientes:

1) Evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos de la entidad.

(Objetivo Principal)

- Verificar que los recursos humanos, materiales y financieros sean aplicados en los términos de economía, eficiencia y eficacia.
- Constatar en la realidad el grado en que la Entidad Pública cumple con los requerimientos legales que le sean aplicables.
- Revisar que la rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos se lleve a cabo de una forma oportuna y objetiva, de tal manera que los interesados en dicha información se mantengan enterados de la forma en que se han obtenido y aplicado los recursos o erario público.

Analizando los objetivos planteados anteriormente, nos podemos dar una idea de las necesidades de revisión en los programas de auditoría, implicando para ello evaluaciones de los controles financieros y administrativos con la finalidad de establecer las bases necesarias para

que las operaciones de la entidad se desarrollen dentro de las condiciones pertinentes. En el momento de cumplir con los objetivos mencionados, se incluye el análisis del desempeño y rendición de cuentas del elemento humano dentro de la organización de la entidad, como parte fundamental en el logro de los objetivos definidos por la misma.

### **3.3 CAUSAS DE SU ORIGEN Y APLICACIÓN**

El gobierno es concebido como el órgano jurídicamente representativo del pueblo, pues es elegido por el mismo, el cual le otorga el poder público necesario para cumplir con los requerimientos de administración, seguridad y protección para los que fue creado. Por lo tanto, las acciones del gobierno deben tender al desarrollo y perfeccionamiento de la misma sociedad, la cual tiene el derecho de exigirle cuentas y de vigilar su correcto desempeño.

Los cambios profundos en el orden social, político y económico, han originado demandas crecientes de servicios públicos nuevos y mejores, con variedad y alcance nunca antes logrados. La respuesta a



dichas demandas requiere de un proceso de adecuación de políticas y sistemas de administración que involucra, de una u otra manera a todas las organizaciones sociales. Se adiciona una creciente demanda de información acerca de los programas gubernamentales; los funcionarios públicos, los legisladores y la comunidad en general quieren saber si los recursos se manejan con transparencia, honestidad, eficacia y eficiencia.

El origen de la Auditoría Comprehensiva tiene sus bases de aplicación práctica, considerando que los recursos utilizados en las entidades públicas existentes en el país, son aportados por el pueblo, y por lo tanto propiedad de toda la nación, por lo que deben manejarse de tal manera que se obtenga el mejor beneficio de los mismos. Ante esta situación, los funcionarios públicos deben tomar las decisiones dentro de los requerimientos éticos y legales, cuidando la obtención de recursos en la cantidad y calidad demandada, de tal manera que se obtenga la mejor aplicación de los mismos en su función de administración pública. Por otra parte, los funcionarios públicos desde el momento en que fueron elegidos y asignados a su cargo, tienen la obligación mínima de informar sobre el desempeño de sus actividades dentro del gobierno, y demostrando que la administración de los recursos ha seguido prácticas adecuadas.

La auditoría gubernamental busca una evaluación objetiva que determine si se están obteniendo y aplicando los recursos públicos con criterios de economía, eficiencia y eficacia.

En todos los casos influirán preponderantemente los siguientes aspectos: los recursos disponibles para su ejecución, la oportunidad con que se esperan los resultados, la complejidad del ente a auditar y los atributos del grupo de auditores.

### **3.4 DIFERENTES NOMENCLATURAS:**

Existen otros dos términos utilizados por los profesionistas en el área, y que con frecuencia tienden a confundirse con la Auditoría Comprehensiva y son:

- "Auditoría Integral": Para poder evaluar el grado de cumplimiento en el que una dependencia o entidad cumple con el objetivo social o económico que tiene encomendado, se requiere enfocar la auditoría desde todos los puntos de vista posibles. Hay que analizar lo

administrativo, operativo, técnico, legal y financiero; en general, es necesario revisar todas las áreas de la empresa.

- "De Amplio Alcance": Como su nombre lo indica, se refiere a una auditoría aplicada al total de las áreas existentes en una entidad, por lo que implica una revisión completa de los elementos bajo los cuales funciona dicha entidad.

Por la generalización y enfoque excesivamente global que manejan las definiciones anteriores, se concluye que el concepto de Auditoría Comprehensiva es el más atinado al respecto, pues define las bases sobre las cuales se desarrolla su revisión. Al hablar de una auditoría global o integral sería prácticamente imposible fijarle estándares, criterios y procedimientos uniformes, dada la gran diversidad de áreas auditables, enfoques y objetivos, y en último término, la auditoría Comprehensiva llega a formar parte de la Auditoría Integral.

Los anteriores son términos hasta cierto grado sinónimos, pero lo importante no es cómo se le nombre, sino estar consciente de los objetivos que debe cumplir dicha auditoría.

## **IV.- REQUISITOS DE LA AUDITORIA COMPREHENSIVA**

### **4.1 ÁREAS QUE CUBRE**

#### **4.1.1 Financiera y de Cumplimiento**

La base sobre la cual se desarrolla este tipo de auditoría la conforman los Estados Financieros presentados por la dependencia, y se refiere básicamente a verificar la razonabilidad o veracidad de los datos presentados en dichos informes. El auditor debe emitir una opinión objetiva, profesional e independiente sobre el trabajo desarrollado, además de verificar si los estados financieros fueron preparados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, o en su caso, de acuerdo al reglamento, leyes o políticas vigentes en la entidad auditada. El trabajo que se realiza en esta área de la Auditoría Comprehensiva es el que se realiza en una Auditoría de Estados Financieros, y que se refiere a verificar la razonabilidad y veracidad con que son presentados los rubros que integran dicha información, debiendo para ello realizar las pruebas necesarias en cada partida a través de las técnicas de auditoría que se mencionan en los capítulos

siguientes. No consideré conveniente saturar el presente trabajo de información respecto a la revisión en cuanto a los Estados Financieros se refiere, ya que por ser el área de mayor enfoque por parte de los Lic. en Contaduría dedicados a la Auditoría, estaríamos hablando de un tema cotidiano y que es por la mayoría conocido; en cambio, se analiza posteriormente aspectos que tienen importante relevancia dentro de la Auditoría Comprehensiva para su mejor entendimiento.

#### **4.1.2 De Desempeño**

Tiene una gran importancia esta área de la auditoría, pues busca verificar si los recursos públicos son manejados en términos de economía, eficiencia y eficacia, determinando las causas de desperdicio, gastos excesivo o aplicación no productiva, con el propósito de proporcionar sugerencias que ayuden a su solución. En este aspecto no solamente hablamos de recursos materiales, ya que las entidades generalmente se componen de los elementos material, humano, técnicos y financieros, a pesar de que en algunos casos resulta difícil su evaluación. Como ejemplo de lo mencionado con anterioridad, podemos establecer que la técnica de administración por objetivos y la correspondiente evaluación en cuanto a desempeño que tienen los funcionarios y en

general el personal que labora en las dependencias de gobierno, requiere de una gran aplicación de criterio profesional por parte de los responsables de la Auditoría, y que en algunos casos se pueden caer en contradicciones en cuanto a la valoración de dichos criterios.

#### **4.1.3 De Efectividad de Programas**

Se dice que un agente económico se comporta eficientemente cuando con determinados presupuestos de gastos cumple al máximo con los objetivos planeados.

El auditor deberá evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos planeados por la administración, incluyendo los métodos y procedimientos utilizados para la consecución de dichos objetivos. También debe determinar las causas que originaron el incumplimiento de dichos objetivos y emitir sugerencias para su oportuna corrección.

Si se tuvieran los recursos suficientes para el cumplimiento de los objetivos, no importando el costo que los mismos representen para la administración pública, no tendría importancia el elemento eficiencia en las finanzas públicas. Sin embargo, el gobierno tiene la obligación de manejar los recursos en forma eficiente y eficaz, por lo que deberá mantener una combinación aceptable de ambos elementos en sus

funciones administrativas. Se refiere básicamente a lograr los objetivos al 100% con el mínimo de costos y sin dejar de cumplir con los requisitos mínimos de calidad, relación entre el producto y los insumos y/o actividades.

Ante esto, se afirma que la eficiencia de las Administraciones Públicas depende básicamente de:

- a) Una eficiente política de adquisiciones y contratación de obras y servicios, adquiriendo en cada momento los bienes que se necesitan del exterior, en cantidad y calidad apropiadas y al más bajo precio.
- b) Una eficiente utilización de los recursos humanos o personal a su servicio, en función de los servicios públicos o cometidos de interés general que ha de prestar.

Para evaluar la eficiencia de una institución pública o gubernamental se necesita hacer un estudio de la racionalidad administrativa de todos los sistemas operativos, teniendo en cuenta la carga de trabajo o servicio público a prestar y los medios o recursos materiales y humanos de que dispone.

En el análisis de los programas debemos considerar la amplitud de componentes, actividades y elementos humanos, que

conjuntamente se unen para lograr objetivos previamente definidos. A su vez, cada componente del programa se debe analizar de acuerdo a los productos y efectos que implica su intervención en el proceso del programa, es decir, analizar la relación causa-efecto entre los productos y objetivos del programa. Sin embargo, hay casos en los que es necesario que el auditor evalúe si de verdad los objetivos determinados se adecúan al mandato de la organización, o dicho de otra manera, si los subobjetivos van acorde con el objetivo general. Así tenemos por ejemplo que en la Administración Municipal de Uruapan los objetivos establecidos dentro de Urbanismo Municipal, las dependencias de CAPASU y cualquier otra subordinada a la autoridad municipal, deberán apegarse a los objetivos y políticas generales implantados por la Presidencia Municipal y sus dirigentes.

Para analizar los productos de los programas, el auditor deberá previamente evaluar los sistemas de información utilizados para tal fin, ya que podría existir la posibilidad de que no concuerden con la realidad y objetividad de los programas, afectando en gran medida los resultados de la auditoría.



Para un entendimiento más claro de lo que son los programas y sus resultados, se da a continuación una pequeña definición de cada uno de sus elementos:

- Componentes: Actividades predefinidas y coordinadas para el logro de los objetivos del programa, susceptibles de ser cambiadas.
- Salidas: Productos o servicios producidos por la entidad como resultado de la aplicación de programas.
- Objetivos: La intención de producir bienes y servicios, tanto a corto como a largo plazo.
- Efectos: Todas las consecuencias tanto positivas como negativas derivadas de la ejecución del programa.
- Ligas Lógicas: Enlaces o supuestos en el desarrollo de actividades para la producción de bienes o servicios.

Esta área de la auditoría es de suma importancia, y se presta a la utilización de diferentes criterios para evaluación de la eficiencia, por lo que el auditor deberá evaluar todos los factores de influencia tanto interna como externa, directa e indirecta, que delimiten la eficiencia y eficacia del cumplimiento de los objetivos preestablecidos, y con estas bases aplicar su criterio profesional correctamente. Los objetivos

generales siempre se podrán descomponer en subobjetivos y objetivos operativos más fácilmente cuantificables, aunque sólo sea de forma aproximada.

Por otra parte, en la gran mayoría de las oficinas, instituciones y entidades del sector público se prestan servicios o producen bienes que no son susceptibles de cuantificarse en el mercado. Al no poder disponer de unos precios objetivos del mercado, la valoración y evaluación de dichos bienes y servicios se dificulta considerablemente. Ante este problema, no queda más remedio que utilizar alguna variable o indicador directo para estimar el valor de los bienes y servicios producidos por la entidad pública y que no se cuantifican en el mercado.

#### **4.2 *NORMATIVIDAD DE LA AUDITORIA COMPREHENSIVA***

Como ya se definió en puntos anteriores, se concibe a la auditoría gubernamental como la revisión que comprende el examen de las operaciones, cualesquiera que sea la naturaleza de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la

situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

Dentro de lo que respecta a la teoría contable de la auditoría, se tienen en el ámbito de la iniciativa privada los siguientes lineamientos:

- a) Pronunciamientos normativos y lineamientos en materia de auditoría
- b) Declaraciones sobre normas de auditoría.
- c) Boletines en materia de auditoría operacional.
- d) Guías internacionales de auditoría.
- e) Código de Ética Profesional.
- f) Guías internacionales de ética para la profesión contable.
- g) Declaraciones de Auditoría.

Existen normas elaboradas con el propósito de regular la conducta del profesional que realiza la auditoría, impresas en reglamentos o códigos. A nivel nacional existe el llamado Código de Ética Profesional, el cual es emitido por el I.M.C.P. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), el cual incluye los siguientes 5 capítulos: Generalidades, Asesoría Externa, Actividad dentro de la Iniciativa Privada, Actividad en el Sector Público y Actividad Docente.

Esta actividad de Auditoría Comprehensiva de tal relevancia reclama normatividad. Las Normas Básicas de Auditoría Gubernamental establecen las cualidades que deben reunir los auditores gubernamentales, así como los requisitos que deben observar en el desarrollo de sus actividades y trabajar bien en la presentación de sus informes. La observancia de estas normas es moralmente obligatoria para todos los auditores gubernamentales, entendiéndose por auditor gubernamental todo aquel profesionista que examine operaciones del sector público persiguiendo cualesquiera de los objetivos de la auditoría gubernamental; esas normas, de manera general, son:

#### **4.2.1 Referentes a la Personalidad del Auditor**

##### **A) TIPO Y ALCANCE DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL:**

La Auditoría Gubernamental comprende la realización de Auditorías Financieras, Operacionales, de Resultados de Programas y de Legalidad a las Unidades, Programas y Actividades de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Es necesario considerar que para la determinación del tipo o tipos de auditoría que se requiere efectuar, es necesario tomar en cuenta la naturaleza, magnitud y complejidad del

área y operaciones a examinar, así como la importancia que tiene en relación con la propia dependencia o entidad, su sector y en general con la Admón. Pública Federal. El tema que nos ocupa implica un alcance mayor de la Auditoría, por lo que hablamos de un grupo multidisciplinario que integre programas de trabajo cuyo objetivos finales persigan evaluación financiera, de cumplimiento, y de efectividad de programas, por lo que el alcance de la Auditoría Comprehensiva se debe delimitar correctamente para alcanzar las metas establecidas.

#### B) CONOCIMIENTO TÉCNICO Y DESARROLLO PROFESIONAL:

El personal encargado de realizar la auditoría debe poseer en conjunto la disposición, preparación técnica, experiencia y capacitación necesaria para el desarrollo de sus actividades. La diversidad de funciones que deben realizarse para lograr los objetivos y metas de los programas del sector público, requiere que los auditores gubernamentales cuenten en conjunto con los conocimientos multidisciplinarios necesarios y por lo tanto, el equipo de auditoría debe contar con profesionales especialistas en las áreas y actividades a examinarse, por lo que no solamente la profesión contable tendrá cabida en la Auditoría Comprehensiva, sino

que debe auxiliarse de otros especialistas en diferentes áreas. El auditor debe tener la disposición necesaria, debe contar con la iniciativa, dinamismo y motivación que le permita desarrollar su trabajo. La preparación técnica implica los estudios profesionales de la Contaduría y Áreas Auxiliares, pero con ello no se cumple completamente, sino que es necesaria una capacitación continua como norma de calidad para cumplir con las necesidades tan cambiantes de la comunidad.

### C) OBJETIVIDAD Y AUTONOMÍA:

El órgano de auditoría y cada auditor en lo particular, mantendrá una actitud objetiva y de absoluta independencia en relación a las operaciones de la dependencia o entidad examinada. Al hablar de independencia debemos entender que el auditor se forma su criterio libre de presiones o juicios de cualquier naturaleza, de tal manera que sus opiniones se acerquen más a la realidad. Se puede decir que la independencia es la columna vertebral del trabajo del auditor externo, pues de ella depende el grado de confianza que depositarán terceras personas en la información resultante del trabajo de auditoría.

#### D) ESmero PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR:

El auditor es responsable por las opiniones que emita como resultado de la ejecución de sus labores, las cuales debe realizar con el debido cuidado y diligencia profesional, es decir, que desarrolle su trabajo con los requerimientos de calidad necesarios en la profesión contable, lo que implica un alto sentido de responsabilidad.

#### E) HONESTIDAD Y CONFIDENCIALIDAD:

En cualquier trabajo de auditoría, el auditor debe laborar con probidad; se debe abstener de utilizar información obtenida para beneficio propio o de terceros y conservar el carácter confidencial de su actividad.

### **3.2.2 Relativas a la Ejecución del Trabajo**

#### F) PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA:

Previamente a la ejecución de la Auditoría se debe planear cada fase del trabajo a desarrollar, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se van a emplear, los papeles de trabajo que se van a utilizar y el personal que

intervendrá en la revisión. El trabajo profesional no debe ser hecho a la aventura en las empresas. No todas las dependencias gubernamentales tienen las mismas características; la información, los controles y las metas a vigilar tienen distinto grado de importancia o tienen el mismo riesgo probado, por lo que para tener éxito hay que planear en base a niveles de importancia de los diferentes elementos que integran la entidad, identificando aspectos potencialmente significativos.

#### G) SUPERVISIÓN DE AUDITORIA.

El trabajo realizado por el personal de auditoría debe ser dirigido, orientado y revisado en la ejecución de sus labores, por los inmediatos superiores. Por sus características, el trabajo de auditoría no puede ser hecho por una sola persona, ni es lógico ni necesario que todas las personas que intervengan tengan el mismo grado de experiencia y escolaridad; el trabajo de auditoría permite y exige delegar, de lo contrario sería absolutamente incosteable. Es necesario aclarar que hablamos de una delegación con responsabilidad, una delegación profesional, y la norma es que si delegas debes supervisar. Cabe recordar que la supervisión en trabajos de auditoría va en proporción inversa al grado de experiencia del



personal, es decir, mientras mayor experiencia tenga el personal menor supervisión requerirá y mientras menor sea su experiencia será mayor su grado de supervisión.

#### H) EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO:

Se debe examinar el sistema de control interno de la dependencia o entidad, para determinar el tipo, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos a utilizar. Por el hecho de que no todo tiene el mismo grado de importancia y no todo es igual, las características del control nos van a decir qué procedimientos usar, cuándo usarlos y con qué alcance, lo que nos va a permitir utilizar las llamadas pruebas selectivas, en base al grado de confianza que se va a depositar en dicho control interno.

#### I) OBTENCIÓN DE EVIDENCIA:

El auditor debe acumular los hechos, documentos y pruebas suficientes, competentes y pertinentes, que demuestren la autenticidad y razonabilidad de las conclusiones a que se llegó.

#### **4.2.3 Relativas al Informe**

##### **J) DISCUSIÓN PREVIA:**

Antes de elaborar el informe definitivo, las conclusiones y recomendaciones deben ser discutidas con los funcionarios responsables, con el propósito de aclarar malos entendidos o confusiones en determinados asuntos.

##### **K) CONTENIDO DEL INFORME:**

Se refiere a las características que deben dotar a un buen informe, en cuanto a que debe ser claro, objetivo, conciso, preciso y constructivo, respaldado con la suficiente evidencia que permita la elaboración de conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades de la dependencia o entidad. El informe de auditoría es el resultado final de todo el proceso de auditoría a través del cual van a conocer los interesados el resultado del trabajo encomendado al grupo multidisciplinario de profesionistas, por lo cual dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas, así como las conclusiones y recomendaciones pertinentes. En el caso de la auditoría externa, el informe por excelencia es el dictamen, y

este documento tiene autonomía suficiente respecto al trabajo realizado.

L) OPORTUNIDAD Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS:

Los resultados significativos que se obtengan en el curso de la auditoría, deben presentarse oportunamente durante su ejecución y/o al final de la misma. El informe que se obtenga como resultado del trabajo debe hacerse del conocimiento de los funcionarios responsables. Un informe fuera de tiempo resulta por demás inútil, ya que no sirve a los niveles directivos para corregir a tiempo las deficiencias encontradas.

M) SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES DE AUDITORIA:

Es sumamente importante que la Secretaría de Hacienda a través de sus órganos internos establecidos para tal fin, lleve a cabo un control sobre las recomendaciones hechas en el informe de auditoría, de tal manera que busque su correcta y oportuna aplicación en las entidades examinadas, ya que de lo contrario el trabajo de la auditoría no tendría razón de ser.

Todas las normas mencionadas anteriormente señalan con claridad el ambicioso enfoque de la auditoría gubernamental moderna y nos permite vislumbrar con claridad que la ejecución de su aplicación puede tener en el manejo no solo eficiente sino también eficaz y congruente del gasto público, parece evidente puesto que la preocupación del Estado es fortalecer los instrumentos de seguimiento y control, existiendo en ellos evolución continua.

Antes se trataba solo de verificar que se cumpliera la norma jurídica y lineamientos de contabilidad gubernamental, pero ahora se advierte la preocupación de añadir a esta función de control la de prevenir situaciones antes que tener que corregirlas, o en su caso, corregirlas y no limitarse únicamente a buscar culpables e imponer sanciones; es decir, se le da sentido al examen al vincularlo con la evaluación. La evaluación es el medio de que dispone el gobierno para vincular los sistemas de control con el proceso de planeación, y nos referimos a sistemas de control cuando hablamos de contabilidad gubernamental, distintas formas de supervisión de obras y procedimientos, control interno, auditoría gubernamental, la función de fiscalización de fondos y valores públicos, todos ellos coadyuvando a realizar la actividad controladora en el sistema del Estado.

En México y otros países los organismos dedicados a la auditoría gubernamental están tratando de que ésta no solo se limite al control de legalidad, sino que se añada el control de eficiencia y evaluación del desempeño, por lo que surge la necesidad de crear un nuevo tipo de auditoría que incluya todos estos elementos, conformado por un grupo multidisciplinario de profesionistas con la capacidad necesaria para desarrollar este trabajo.

## V.- ETAPAS DE LA AUDITORIA COMPREHENSIVA

Los trabajos profesionales bien desarrollados no son producto de la improvisación, son resultado de una planificación estructurada y organizada, dividida en fases para su mejor desarrollo. Asimismo, el trabajo de una auditoría no es la excepción a estas reglas de calidad profesional.

De manera general, los pasos a seguir para la secuencia de la Auditoría Comprehensiva, son los siguientes:

- Identificar los aspectos a evaluar.
- Analizar las funciones y controles establecidos.
- Ejecutar el programa elaborado de acuerdo al análisis anterior.
- Comparar los aspectos analizados con lo establecido.
- Elaborar informe tanto reducido como detallado, analizarlo, discutirlo y presentarlo finalmente.
- Aplicar y controlar las recomendaciones hechas.

Para el desarrollo de cualquier actividad se requiere la utilización de determinado procedimiento, el cual en nuestro caso podemos

llamarlo como proceso contable de la Auditoría, que incluye las siguientes fases:

1. **Sistematización:** Se planea todo el sistema a seguir para el desarrollo de la auditoría.
2. **Valuación:** Se basa en la medición del control interno por medio de unidades de medida convencionales, dicho en otras palabras, es la "cuantificación del control interno".
3. **Procesamiento:** Se procede a clasificar y registrar la información obtenida dentro de los papeles de trabajo.
4. **Evaluación:** Consiste en el análisis de la información obtenida para emitir un juicio objetivo de la situación en que se encuentra la empresa o entidad auditada.
5. **Información:** Se define como la expresión tanto verbal como escrita de los resultados obtenidos en el desarrollo de la auditoría en un documento denominado dictamen.

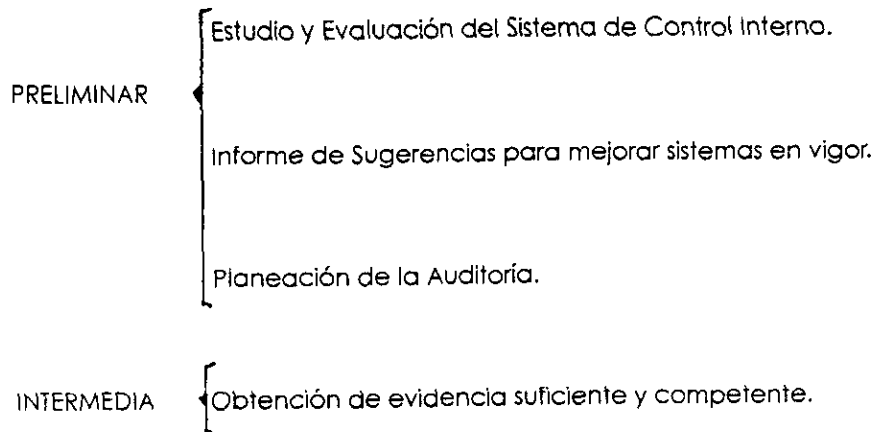
La Auditoría es un trabajo profesional en el cual no se pueden hacer cosas con bases que no sean firmes ni congruentes al desarrollo de ella misma, y es por ello que las etapas deben coordinarse de acuerdo con su orden lógico, el cual se marca de conformidad con la

experiencia del auditor, las características de la empresa y el medio ambiente empresarial existente en el momento.

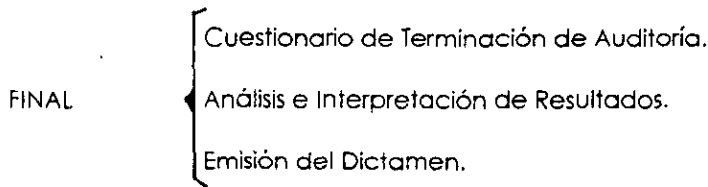
Respecto al tema de referencia, por la complejidad que la Auditoría Comprehensiva representa, el auditor deberá ser sumamente cuidadoso de estructurar correctamente el trabajo a realizar de tal manera que cubra con los tres elementos de la auditoría comprehensiva: evaluación financiera y de cumplimiento, de desempeño y de efectividad de programas.

### 5.1 CLASIFICACIÓN GENERAL

Las etapas en que generalmente se divide el trabajo de Auditoría son las siguientes:







#### Estudio y evaluación del sistema de control interno:

Se refiere al análisis y valoración de las metodologías generales y rutinas mediante las cuales se lleva a cabo la administración de la entidad. De lo adecuado y oportuno de dicho análisis dependerá el grado de confianza que depositará el auditor en el control interno de la entidad, y así definir el grado, naturaleza, extensión y oportunidad que le dará a sus pruebas de Auditoría.

#### Informe con Sugerencias:

Después de que el auditor ha analizado y evaluado el sistema de control interno de la empresa, tiene la capacidad necesaria para detectar la existencia de errores e irregularidades, o la posibilidad de que aparezcan en un futuro por la falta de control. Tiene suma importancia dicho informe, ya que con el conocimiento de estos, la parte directiva de la empresa cuenta con información confiable para corregir los puntos débiles de la entidad, y proceder a corregirlos de manera preventiva y no correctiva.

### Planeación de la Auditoría:

En esta fase se determinan las bases sobre las cuales se desarrollará la auditoría, y en la cual se responden las preguntas ¿qué se va a hacer?, ¿cuándo se va a hacer?, ¿cómo se va a hacer? y ¿quién lo va a hacer?. También se deben delimitar los procedimientos, técnicas y programas de auditoría, así como el tipo y alcance que se dará a dichas pruebas, fundamentadas en la evaluación del control interno hecha con anterioridad.

### Obtención de evidencia suficiente y competente:

Es la principal fase de la actividad de auditoría, pues en ella se obtiene la documentación comprobatoria, de la calidad y cantidad necesaria para respaldar las afirmaciones hechas por la dirección de la entidad a auditar.

### Cuestionario de terminación de Auditoría:

Es un tipo de control de la misma auditoría, mediante la cual el "gerente" de la auditoría se da cuenta de si los elementos clave de la revisión están completos y adecuadamente documentados.

### Análisis e Interpretación de Resultados:

Después de que el auditor está seguro de que cuenta con toda la documentación necesaria y de que se ha cumplido con cada paso de los programas de auditoría establecidos, su función en esta etapa será la de analizar detalladamente cada elemento de su información para comenzar a emitir sus conclusiones al respecto.

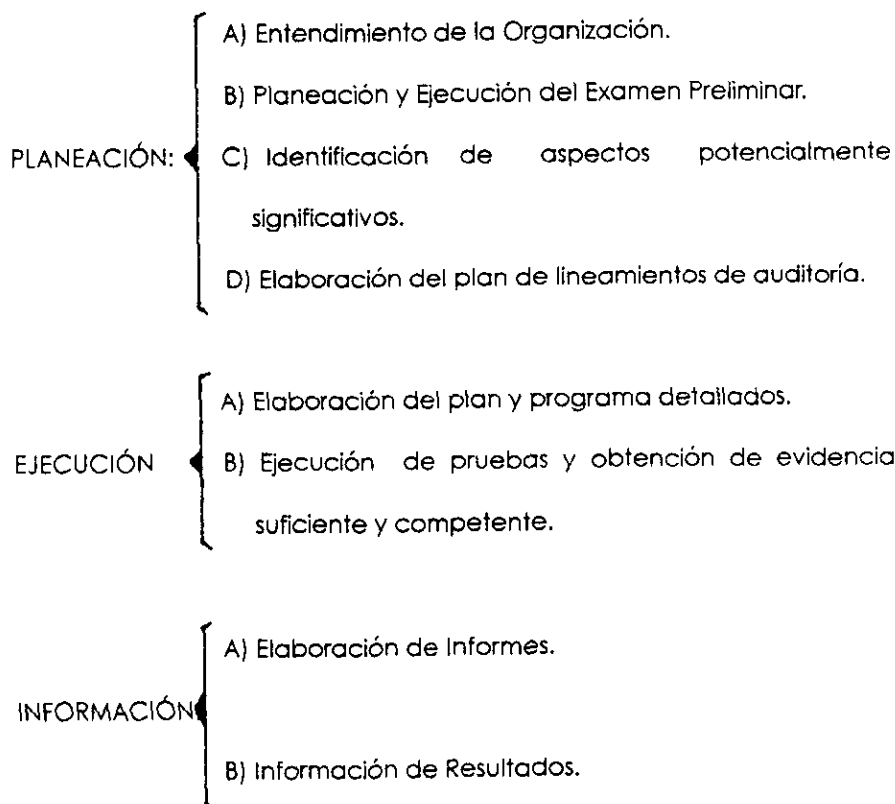
### Emisión del Dictamen:

Es la emisión de la opinión del contador como Auditor de la entidad, con el objeto de definir sobre la razonabilidad con que la información financiera es presentada. Existen varios tipos de Dictamen de acuerdo a la opinión profesional que el auditor se ha formado y son: positivo, negativo, con salvedad, con abstención de opinión y con excepción.

## **5.2 CLASIFICACIÓN ESPECIFICA**

Sin embargo, y como ya se mencionó anteriormente debido a la complejidad que representa la Auditoría Comprehensiva, el C.P. Miguel Ángel Dávila Guzmán en su libro "Auditoría Comprehensiva, un moderno

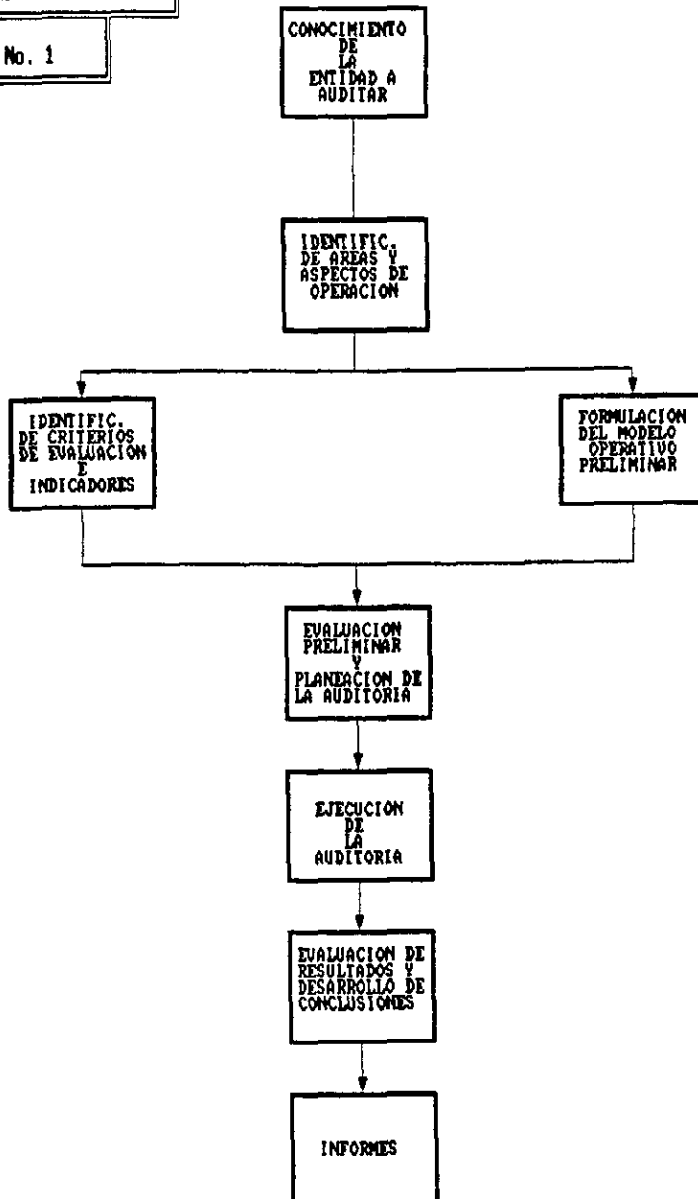
concepto de auditoría gubernamental", define la estructura de dicha auditoría en las siguientes etapas: (Ver Diagrama No. 1)



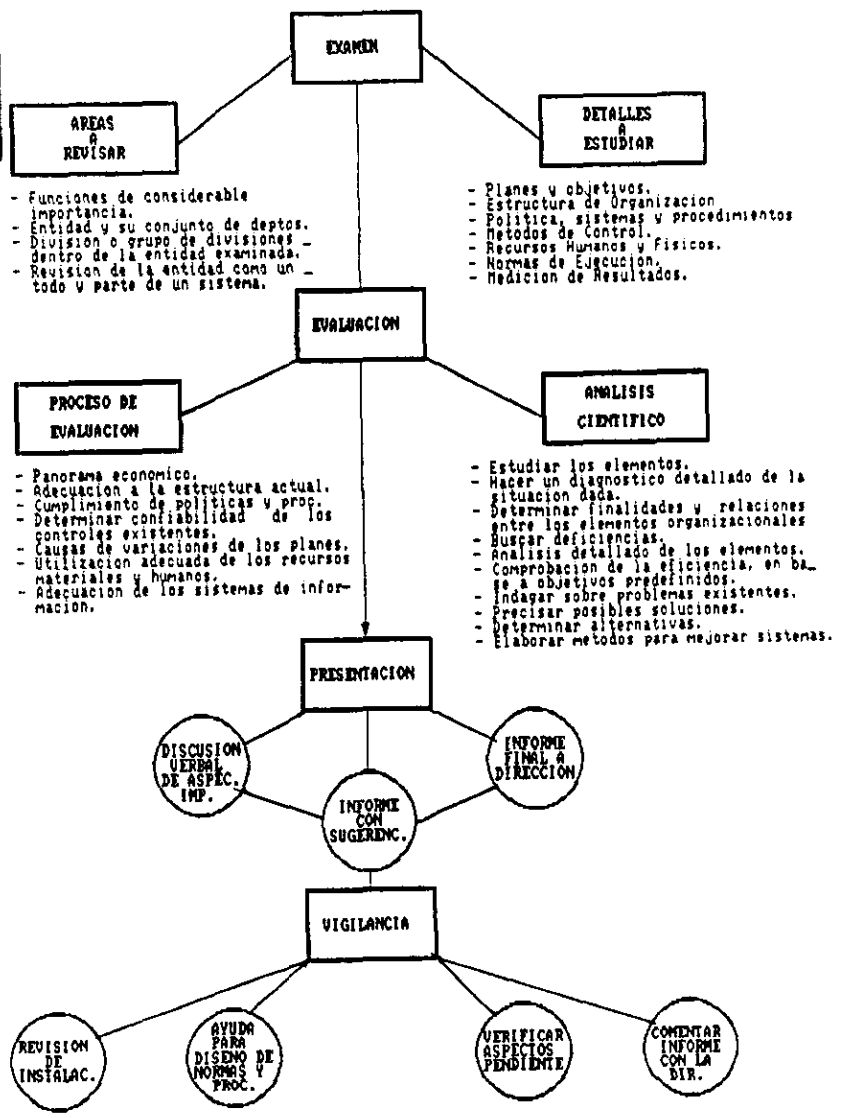
A continuación se da una pequeña descripción de cada paso a desarrollar: (Ver también Diagrama No. 2)

ESQUEMA GENERAL DE LA METODOLOGIA  
REQUERIDA PARA DESARROLLO DE LA  
AUDITORIA COMPREHENSIVA.

DIAGRAMA No. 1



**DIAGRAMA # 2**  
**EXAMEN PRELIMINAR**  
**DE ORGANIZACION -**



- Funciones de considerable importancia.
- Entidad y su conjunto de deptos.
- Division o grupo de divisiones dentro de la entidad examinada.
- Revisión de la entidad como un todo y parte de un sistema.

- Planes y objetivos.
- Estructura de Organización
- Política, sistemas y procedimientos
- Métodos de Control.
- Recursos Humanos y Físicos.
- Normas de Educación.
- Medición de Resultados.

- Panorama económico.
- Adecuación a la estructura actual.
- Cumplimiento de políticas y prog.
- Determinar confiabilidad de los controles existentes.
- Causas de variaciones de los planes.
- Utilización adecuada de los recursos materiales y humanos.
- Adecuación de los sistemas de información.

- Estudiar los elementos.
- Hacer un diagnóstico detallado de la situación dada.
- Determinar finalidades y relaciones entre los elementos organizacionales
- Buscar deficiencias.
- Análisis detallado de los elementos.
- Comprobación de la eficiencia, en base a objetivos predefinidos.
- Indagar sobre problemas existentes.
- Precisar posibles soluciones.
- Determinar alternativas.
- Elaborar métodos para mejorar sistemas.

### **5.2.1 Planeación**

Entendimiento de la Organización:

Se refiere al conocimiento de la estructura, organización, objetivos, políticas sistemas y procedimientos de la entidad en términos generales.

En esta etapa el auditor debe estudiar los objetivos establecidos dentro de la entidad, la estructura existente para el cumplimiento de los mismos y el entorno en que se desarrollan las operaciones mismas de la entidad, así como el marco normativo jurídico en el cual desarrolla sus actividades, con lo cual tendrá el conocimiento relativo a la auditoría financiera y de cumplimiento. Para el Área de auditoría relativa al Desempeño, se debe realizar un análisis funcional de las operaciones llevadas a cabo por el elemento humano dentro de la organización. Por último y no menos importante, se deberá hacer una revisión preliminar relativa al análisis de la información financiera, compararla con la presupuestal y operacional, de tal manera que se tengan las bases para el desarrollo de la fase de Auditoría de Efectividad de Programas.

### Formulación del Modelo Operativo Preliminar:

Se refiere a elaborar el modelo que contenga el sistema o conjunto de sistemas operativos utilizados dentro de la entidad, que nos sirvan para desarrollar la planeación de la auditoría. Dentro de dicha formulación del modelo operativo preliminar, se deberán considerar los siguientes elementos:

- \* Definir objetivos generales y específicos de la entidad.
- \* Determinar las actividades que realiza la entidad para cumplir con los objetivos establecidos.
- \* Después de obtenidos los objetivos y actividades necesarias para su consecución, el auditor deberá obtener o elaborar un programa funcional, para determinar con que capacidad de recursos humanos se cuenta para cumplir con los objetivos y actividades, relacionando ampliamente cada actividad o funciones con las áreas del organigrama encargadas de su ejecución.
- \* Cuantificar en lo mejor posible los objetivos, recursos humanos y materiales, para tener una base un tanto más realista de evaluación.
- \* En base a la información obtenida con los pasos anteriores, se deberán hacer anotaciones respecto de las características y



necesidades existentes en cada departamento o área de la entidad, que nos sirva como preámbulo para la planeación de la auditoría.

- \* Identificar oportunamente las áreas y aspectos críticos de operación, considerándolos sobremanera en la planeación de la auditoría.
- \* Determinar las conclusiones a que llegó el grupo de auditores para la planeación de la auditoría.

El análisis funcional de la operación debe cubrir todas aquellas actividades básicas mediante las cuales se obtenga información de todo el ciclo de operaciones de la entidad para que el auditor tenga conocimiento exacto de los mismos y tome las decisiones pertinentes. Dentro de estos aspectos básicos de estudio, se encuentran como los más importantes: operaciones, estructura, diagramas de flujo, recursos, controles, sistema de contabilidad, sistema de información, estadísticas de operación, controles presupuestales, análisis financiero / operativo, procesamiento electrónico de información; ya en base a la información obtenida, determinar que cantidad y tipo de esta es utilizada para cumplir con la responsabilidad de rendir cuentas y evaluar en forma preliminar la suficiencia de esta.

### Planeación y Ejecución del Examen Preliminar:

Es necesario un estudio superficial de las áreas de la entidad a auditar, con el fin de obtener información básica que nos permita tener una idea del trabajo a realizar.

### Identificación de aspectos potencialmente significativos:

Posteriormente al examen preliminar y obtención de información global, el auditor debe identificar cada una de las áreas clave hacia las cuales deberá enfocar su trabajo con el fin de tener un mayor acierto en su decisión. A esto se le llama "revisión por excepción", ya que solamente toma aquellos puntos básicos que son necesario revisar, y que constituyen la esencia misma del funcionamiento de la entidad.

### Identificación de Áreas y Aspectos de Operación.

En esta fase de la metodología se deben determinar las funciones de considerable importancia, la entidad y su conjunto departamental, planes y objetivos, estructura de la organización, políticas, sistemas y procedimientos, métodos de control, recursos humanos y físicos, ya que en estas áreas se basará el auditor para aplicar sus métodos de revisión considerando solo los aspectos o áreas de mayor importancia, y tomando una muestra representativa de las mismas para hacer la revisión.

Elaboración del plan de lineamientos de auditoría:

Posterior al examen preliminar, el auditor debe determinar el alcance y objetivos generales que se persiguen con el desarrollo de la auditoría. Dentro de dicho plan de lineamientos deberá definir los recursos, tiempo, proyectos, puntos de control y fechas límite para desarrollar la auditoría.

### **5.2.2 Ejecución**

Elaboración del Plan Detallado de Auditoría:

El auditor deberá definir de acuerdo a su criterio profesional y al examen preliminar previamente realizado, cuáles serán sus objetivos específicos de auditoría y las tareas y/o actividades necesarias para cumplir con dichos objetivos. Cada proyecto o programa elaborado deberá contener todos los elementos necesarios para obtener la evidencia comprobatoria suficiente y competente. Para cumplir satisfactoriamente con los puntos anteriores, los lineamientos y planes se deben elaborar en base a un análisis profundo de las operaciones y de la efectividad de los sistemas, controles e informes operativos. Para elaborar el diagnóstico preliminar y la planeación de la auditoría, el auditor debe tener cubiertos los siguientes aspectos:

- ◆ **Determinación de áreas y aspectos críticos de operación:** Se refiere a que una vez determinadas todas las áreas sobre las cuales se desarrollará la auditoría, el responsable de la misma deberá identificar claramente aquellos aspectos de suma importancia dentro de la organización, que por su magnitud de operaciones y complejidad en las mismas se entiendan como "aspectos críticos". Para ello, el auditor deberá considerar el principio de "importancia relativa", el cual nos indica que se deberá hacer la revisión de acuerdo al grado de participación o importancia que tenga determinado rubro en la entidad, debiendo cuantificarlos previamente en la mejor medida.
- ◆ **Diagnóstico de la situación operativa de la entidad:** Una vez analizados todos los aspectos que intervienen de manera directa en el curso de la entidad, resulta indispensable que el auditor se forme un criterio inicial sobre las condiciones en que se encuentra la misma, con el objeto que tenga conciencia de la magnitud del trabajo a realizar.
- ◆ **Elaboración de los criterios y patrones de medición evaluatorios:** Como ya se mencionó anteriormente, este tipo de auditoría no cuenta con criterios para evaluar los resultados de operación y cuantificar los objetivos logrados por la entidad en su conjunto, por lo

que el grupo de auditores deberán elaborar los lineamientos y criterios a los cuales deberán apegarse los resultados de las operaciones de la entidad, de acuerdo a sus características y situación particular, haciendo uso para ello del criterio profesional con que cuentan los especialistas en la materia.

- ◆ Obtención de los indicadores de gestión predeterminados: Algunas entidades poseen lineamientos preestablecidos que sirven de base para analizar la entidad, los cuales deberán ser proporcionados al auditor para que le sirvan de base en su trabajo.
- ◆ Elaboración del modelo operativo preliminar.
- ◆ Memorándum de la planeación de la auditoría, en forma detallada.
- ◆ Áreas sujetas a revisión.

#### **Ejecución de Pruebas y obtención de evidencia suficiente y competente**

La ejecución de pruebas se refiere a la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias para la obtención de evidencia. El problema principal en este punto es que no se cuenta con patrones de medición de la eficiencia en el desarrollo de funciones y operaciones en general, debido a la inexistencia de "principios de administración", por lo que el auditor deberá hacer el

máximo uso de su criterio profesional, y adecuarse a la información que sean capaces de proporcionarle los integrantes de la entidad auditada. Cada auditor en lo particular deberá tener la capacidad de crear los principios aplicables a la entidad y el área auditada, según las condiciones de operación tanto internas como externas.

Como una aportación adicional a lo que deberían ser los principios de Administración Pública Federal, se mencionan los siguientes:

- ◆ Los funcionarios deberán realizar sus actividades conforme a la mejor aplicación de recursos.
- ◆ Los funcionarios son responsables de la aplicación de los recursos conforme a los principios de ética y los lineamientos legales que sean aplicables.
- ◆ Los servicios resultantes de las decisiones tomadas por los directivos deberán cumplir las siguientes características, atendiendo a los criterios de economía, eficiencia y eficacia:
  - Bienes y servicios de la calidad, cantidad y oportunidad, adquiridos al mejor precio.
  - Deberá obtenerse la mejor productividad de los recursos aplicados.

- Los programas en los cuales se utilicen los recursos del erario público deben cuantificarse mediante objetivos, por lo cual estos deben lograrse en la mejor manera posible.
- ◆ Los Funcionarios tienen la obligación de informar o responder por el manejo que se le ha dado a los recursos públicos, demostrando que se ha hecho un manejo prudente y efectivo de los mismos.

Las principales técnicas para la obtención de evidencia son: estudio general, análisis, entrevistas, observación física, documentación y confirmación.

A) Estudio General: Es una apreciación de las características generales de la empresa, sus estados financieros y el medio ambiente en el que se desenvuelven sus operaciones.

B) Análisis: Desglose de los elementos principales que conforman una cuenta o partida determinada. Tenemos por ejemplo los análisis de saldos y análisis de movimientos.

C) Inspección: Se refiere al examen físico con la finalidad de constatar la existencia real de un activo o una operación registrada en la contabilidad.

- D) Confirmación: Es la obtención de comunicación escrita de terceras personas fuera de la empresa, en la cual confirman la veracidad de existencia o saldo de determinada cuenta en un periodo dado. Como ejemplo tenemos la confirmación de proveedores, a los cuales se les hace girar una circular en la que deben afirmar si el saldo presentado concuerda con los registros que de la entidad tienen en su contabilidad. Las respuestas generalmente tienden a ser ya sea positivas o negativas, incluyendo algún comentario por parte de la persona que confirma la cuenta.
- E) Investigación: Conocimiento más profundo de la organización a través de la obtención de datos, informes, comentarios, documentos, y todo lo relativo al aspecto a investigar que nos ayude a tener una base más sólida de apreciación.
- F) Declaración: Afirmación hecha por escrito de algún aspecto investigado con anterioridad. Implica la firma escrita de la persona que dio respuestas para aclarar determinadas circunstancias.
- G) Certificación: Uso de las facultades con que están investidas algunas autoridades para certificar o confirmar legalmente determinados documentos que tienen relación con la entidad. Como



ejemplo tenemos la certificación de juicios, actas de asamblea, actas de constitución, etc...

H) Observación: Apremiar físicamente sobre la forma en que se llevan en la realidad algunas de las actividades más importantes que se llevan a cabo dentro de la entidad, comparando los resultados de la observación con la información escrita proporcionada por la entidad, básicamente a través de flujogramas.

I) Cálculo: Se refiere a una simple aplicación de las matemáticas dentro de las partidas utilizadas por la entidad, para constatar lo correctos de dichos cálculos.

Los métodos de prueba varían de acuerdo al tipo de operación a verificar, el objetivo de la prueba y el tipo de prueba disponible, teniendo para ello mucho cuidado en la determinación de las muestras a analizar, de tal manera que realmente sean representativas. Después de determinada la muestra, el auditor en base a su criterio determinará qué clase de procedimiento utilizará para hacer su revisión, entendiendo como procedimiento al conjunto de técnicas utilizadas para el análisis de determinada partida, mediante las cuales el auditor obtendrá las bases para fundamentar su opinión.

En el desarrollo del trabajo de la Auditoría Comprehensiva, el Lic. en Contaduría puede considerar las técnicas que menciona Michael Armstrong, y que se refieren a la Auditoría Gerencial, de los cuales se hace referencia a continuación:

Se considera Auditoría Gerencial al examen periódico de los sistemas, procedimientos y procesos de manejo de la organización para determinar el grado en que efectivamente se están logrando los objetivos de dicha organización.

Se deben analizar los siguientes elementos dependiendo de la entidad gubernamental a auditar:

- ◇ Concepto de la función de los altos niveles: Es el grado en que los funcionarios están conscientes de su rol y lo cumplen efectivamente.
- ◇ Objetivos: verificar si son apropiados y se encuentran claramente definidos y comprendidos.
- ◇ Planes: Verificar si son realistas y de acuerdo a los objetivos definidos.
- ◇ Organización: Si se encuentra estructurada de tal manera que se obtenga el mejor provecho de cada elemento material y humano, facilitando el proceso de comunicación, coordinación y control.

- ◇ Finanzas: Una revisión sobre la solidez de la base financiera de la entidad, el grado hasta el cual alcanzan sus metas financieras, el control de caja, capital de trabajo y la efectividad de los procedimientos de control presupuestal.
- ◇ Innovación: El grado en el cual los funcionarios hacen uso de ella como medio de efectividad para prevenir el estancamiento y promover los objetivos establecidos.
- ◇ Servicios: Verificar los niveles de calidad y cantidad de servicios a la población que se alcanzan, y el grado en que aún existen prácticas antieconómicas e ineficientes.
- ◇ Ciencia Gerencial: El correcto uso que se le da a la investigación de operaciones y otros métodos cuantitativos para aumentar la efectividad con que se planean y controlan las operaciones de la entidad.
- ◇ Tecnología Informática: Analizar la eficiencia y efectividad de los computadores y otros sistemas de tecnología informática para procesar información y suministrar los datos que necesite la entidad.
- ◇ Gerencia de Personal: El grado en el cual se atrae, mantiene y motiva la calidad y cantidad de la gente necesaria para lograr sus funciones.

- ◊ Relaciones de los empleados: Indagar sobre la influencia que tiene en la entidad el sindicato de trabajadores, de tal manera que la entidad conceda solamente lo necesario y así logre ahorro en el uso de recursos monetarios.
- ◊ Clima Organizacional: Determinar el medio ambiente en el cual los empleados desarrollan sus actividades, comparándolo con las condiciones ideales para lograr el mejor rendimiento de cada persona.
- ◊ Estilo Gerencial: Revisar la propiedad del estilo gerencial adoptado por el director y/o funcionario encargado, haciendo énfasis a las condiciones de liderazgo y comunicación a todos los niveles para escuchar lo que la gente quiere decir.
- ◊ Control: La efectividad de los procedimientos de control para evaluar los resultados frente a presupuestos y metas, identificar varianzas e indicar dónde se requieren correcciones.

Algunas técnicas de que puede hacer uso el auditor son las siguientes:

- Listas de Verificación: Son una serie de preguntas que permiten un enfoque sistemático para la identificación de los puntos débiles. Un ejemplo es el siguiente:
  - \* ¿Se llevan a cabo todas las actividades requeridas para cumplir adecuadamente con los objetivos?
  - \* ¿Se lleva a cabo alguna actividad innecesaria?
  - \* ¿Existe alguna duplicación de actividades susceptible de evitar?
  - \* ¿La agrupación de actividades ha creado problemas divisorios que dificultan la comunicación?
- Diagramas de Flujo: Se utilizan para seguir la secuencia de acontecimientos, a fin de garantizar que es lógica y que se desarrollan todas las actividades necesarias. Se verifica la situación real frente al diagrama de flujo teórico para detectar cualquier discrepancia.
- Examen Crítico: Se basa en el principio de poner a prueba la hipótesis. Se toma alguna actividad de considerable importancia cuestionando

lo siguiente: ¿es absolutamente necesario hacerla?. Después se buscan mejores formas de realizarla, respondiendo a las siguientes preguntas:

- \* ¿Qué se hace? ¿por qué se hace?
- \* ¿Cómo se hace? ¿por qué se hace así?
- \* ¿Dónde se hace? ¿por qué se hace allí?
- \* ¿Cuándo se hace? ¿por qué se hace entonces?
- \* ¿Quién lo hace? ¿por que esa persona?

En una evaluación de trabajos de oficina se debe evaluar la cantidad de tiempo que se debe gastar en realizar el trabajo asignado a un solo funcionario o un grupo de funcionarios de oficina. Mediante la evaluación del trabajo de oficina se pretende:

- A) Control de costos: Basado en la relación de requerimientos de personal con la carga de trabajo.
- B) Control Operacional: Se consigue tras controlar la terminación de los programas de trabajo dentro de los niveles presupuestados de recursos humanos.

Además, en dicha evaluación se consideran los siguientes elementos:

⇒ Evaluación del trabajo: Analiza el tiempo actual realmente gastado por la persona o grupo para completar una tarea, y se pone como patrón de medición en posteriores operaciones.

⇒ Presupuesto de Personal: Se obtiene de la relación existente entre las horas estándar requeridas y las horas disponibles por persona. Con ello se puede planear el tiempo extra y el empleo de personal temporal.

## Ejecución de la Auditoría

Se refiere a los procedimientos de revisión y obtención de evidencia de auditoría, mediante técnicas determinadas de común acuerdo por el grupo de auditores, y aplicadas consistente y adecuadamente con las características de la entidad auditada. En el desarrollo de la auditoría, se deberá elaborar un informe de avance, el cual deberá contener como mínimo:

- \* Alcance logrado en la revisión.
- \* Comparación con el plan de auditoría.
- \* Limitaciones y problemas confrontados.
- \* Modificaciones importantes al plan de auditoría.
- \* Estimación de tiempos para la conclusión.
- \* Ajuste de las áreas sujetas a revisión, si fuera necesario.

## Supervisión de la Auditoría:

Dentro de los lineamientos éticos establecidos para la profesión contable y más específicamente en el campo de la auditoría, encontramos como una obligación del auditor hacerse responsable por el trabajo desarrollado bajo su mando, para lo cual el responsable de la auditoría deberá ejercer supervisión tanto directa como indirectamente de todo el personal a su cargo, logrando con ello un trabajo de la más



alta calidad digno de su profesión. Dicha supervisión como ya mencionamos requiere de una supervisión sistemática y formal que sea aplicada en todas y cada una de las fases de la Auditoría Comprehensiva; para tal efecto la supervisión se deberá ejercer de manera inversa a los conocimientos técnicos y experiencia que tenga el personal que lleva a cabo su trabajo dentro de la empresa auditada. Esto quiere decir, que a mayor grado de conocimientos y experiencia por parte del personal menor supervisión requerirá en su trabajo, y a menores conocimientos y experiencia del mismo en el área de auditoría implicará mayor supervisión.

La supervisión queda plasmada en los papeles de trabajo por medio de marcas o iniciales que reflejen que el contenido de dichos papeles ha sido supervisado: además, existen otros métodos de supervisión como los cuestionarios, la cédula de puntos pendientes y el memorándum de actividades.

#### Papeles de Trabajo:

Dentro del proceso de la Auditoría Comprehensiva es necesario que se tengan todos los registros útiles para el manejo correcto de la misma, en lo que se ha llamado "Papeles de Trabajo". Debido a que los

papeles de trabajo son el soporte de la opinión que ha de emitir el auditor, los mismos deben contener:

- El plan de auditoría, incluyendo todos los programas y procedimientos utilizados, así como las modificaciones que en el transcurso de la auditoría se hicieron, definiendo el alcance y la extensión de la auditoría.
- Toda la documentación proporcionada por la entidad, excepto aquella que carezca de relativa importancia para realizar el trabajo.
- Los objetivos, políticas, programas y procedimientos que sirvieron de base para que el auditor desarrollara su trabajo.
- Toda la documentación relativa a información escrita por parte de los auditores y la administración de la entidad, la cual deberá estar firmada por ambos en la certeza de que fue recibida dicha información.

Toda la información obtenida por los auditores deberá estar evaluada de acuerdo a su importancia, organizada y acomodada en los archivos correspondientes, y en su caso revisada y cruzada correctamente.

### **5.2.3 Información**

#### **Análisis de Resultados y Desarrollo de Conclusiones:**

En base al trabajo realizado, se deben evaluar los resultados, identificando los problemas localizados y las oportunidades de mejora que pudieran existir. No solo consiste en determinar los problemas, sino que conlleva la evaluación de riesgos y efectos que provocan dichos problemas, así como el análisis de las causas y sus posibles soluciones.

Concluidos los puntos anteriores, se deberán desarrollar las observaciones y recomendaciones específicas, llegando en último término a la Conclusión respecto al trabajo de auditoría hecho. Dicha conclusión final debe incluir la ampliación de los criterios y parámetros evaluatorios (sustentado en la base de que el auditor conoce más la entidad y tiene mayor grado de evaluación), determinación de los indicadores de gestión, y la reformulación del modelo operativo de la empresa. En cuanto este último punto, el auditor a través del trabajo desarrollado, deberá ser capaz de proponer las medidas necesarias que ayuden a una mejora considerable de las condiciones de operación de la empresa, fungiendo solamente como asesor externo y no

propiamente como ejecutor de dichas recomendaciones, ya que de lo contrario se perdería la independencia de criterio que tanto identifica el trabajo de Auditoría.

#### Informe Final:

Como último paso en el desarrollo de la auditoría, se deberá elaborar el informe corto y detallado de los resultados de la auditoría, en el cual se informa a las autoridades competentes o funcionarios que contrataron la auditoría, la situación que guarda la entidad en cuanto al cumplimiento de sus objetivos organizacionales, grado de efectividad y eficiencia de sus programas, si existe o no transparencia en el manejo de los recursos públicos, en resumen, si los recursos se están obteniendo y aplicando en los términos de economía, eficiencia y eficacia, y el grado en que los altos funcionarios y planta de recursos humanos contribuyen al logro de los objetivos, aportando para ello la información comprobatoria que respalde dichas aseveraciones. Es necesario aclarar que el auditor deberá realizar una discusión previa de los resultados de la auditoría con la administración de la organización, de tal manera que esta pueda opinar si los hallazgos y conclusiones son apropiados, y si las recomendaciones del auditor son entendidas, aceptables y capaces de ser implantadas oportunamente.

El informe resultante del trabajo de Auditoría Comprehensiva se divide en dos partes: informe corto o resumen, que incluye los principales resultados de la auditoría, y una segunda parte denominado informe largo en el cual se desglosan a detalle cada uno de los elementos que influyeron en el desarrollo de la auditoría, permitiendo alcanzar los resultados obtenidos.

Las partes en que regularmente se compone un informe son:

- ◆ **Introducción:** Incluye las referencias básicas e instrucciones mediante las cuales se planea el trabajo de auditoría.
- ◆ **Alcance de la Revisión:** Se muestran aspectos tales como el periodo auditado, las áreas de revisión, profundidad del análisis, aspectos evaluados, procedimientos y técnicas utilizados, muestras y personal utilizado, entre otros aspectos más.
- ◆ **Limitaciones:** El informe debe definir todos aquellos obstáculos que se presentaron para el desarrollo de su trabajo, incluyendo aquellas peticiones que se le hicieron a la entidad auditada y que la misma no cumplió.
- ◆ **Resultados:** Es la opinión final lograda por el auditor después de evaluada la información obtenida, los cuales deberán estar

respaldados por la documentación y demás elementos comprobatorios, utilizando para ello los anexos al informe.

- ◆ **Sugerencias:** Como una contribución valiosa a la entidad, el auditor debe proponer las medidas que considere pertinentes de ser útil a la entidad para corregir los errores o irregularidades localizados en el trabajo desarrollado; sin embargo, es necesario aclarar que el trabajo del auditor en este aspecto es solamente como un asesor más de la entidad, procurando de no intervenir propiamente en el proceso operativo de la entidad, ya que pasaría a formar parte de esta y perdería su independencia de criterio para evaluar con objetividad.
- ◆ **Cierre del Informe:** Es una última parte donde se hace referencia a la fecha y lugar de elaboración del informe, así como el nombre y firma del responsable o responsables de la auditoría ejercida.

## **VI.- PROPUESTA: PROGRAMA GENERAL DE AUDITORIA COMPREHENSIVA**

Algunos de los aspectos de vital importancia que se deben de considerar para la elaboración de un programa general completo que influya en un buen resultado durante el desarrollo de la Auditoría Comprehensiva, en mi opinión son los que se mencionan a continuación:

- Obtener información general de la empresa y/o entidad gubernamental.
- Determinar el régimen jurídico de la empresa a auditar.
- Obtención del organigrama general de la entidad a auditar, así como la ubicación de la misma en la estructura gubernamental (de ser este el caso).
- Obtención de los objetivos tanto generales como específicos de la Entidad, que nos ayude a tener en claro el fin último que justifique la existencia de la Entidad.
- Desglose de las funciones que cumple la Entidad en su entorno, lo cual incluye el tipo de operaciones que realiza, y que pueden ser entre otros: otorgamiento de servicios, la producción de bienes y servicios,

construcción de infraestructura, administración de los recursos del Estado, etc...)

- Obtener información del flujo operativo dentro de la Entidad, como lo son los manuales de organización y procedimientos.
- Lineamientos administrativos y/o contables que rigen la preparación y/o formulación de la información financiera.
- Obtención de los Estados Financieros del ejercicio a auditar y la realización de la auditoría financiera. Debe tenerse en cuenta que esta es una parte de la Auditoría Comprehensiva, y que por lo tal debe analizarse en conjunto con otras áreas a revisar dentro de la entidad, para poder así tener una visión global de la Entidad auditada.
- Una vez obtenida la información general de la empresa, analizar la necesidad del apoyo de diversos profesionistas en el desarrollo de la auditoría, todo ello de acuerdo al tipo de empresa a auditar.
- Verificar el funcionamiento y/o existencia del departamento de Auditoría Interna, así como los lineamientos legales en los que se origina la auditoría.
- Realizar un estudio general del Control Interno para determinar el alcance y tipo de pruebas de auditoría a efectuar.



- Determinar el grado en que las operaciones que realiza la Entidad influyen en el bienestar de la población.
- Cuantificar en lo más posible el resultado de las funciones de los Directivos de la Entidad, apoyándose en entrevistas, encuestas, comparación de metas y objetivos.
- Verificar la existencia de las políticas en la asignación de funcionarios y/o personal de confianza, que incluyan las características técnicas y capacidad profesional que deben abarcar.
- Realizar un análisis con enfoque de tiempos y movimientos del personal que labora tanto en la Administración como en cualquier otra área de la Entidad, logrando con ello un análisis completo de la eficiencia con que se desempeña el elemento humano en la misma.
- Verificar la existencia de Presupuestos en cada una de las áreas y el correcto seguimiento que se le debe dar mediante el Control Presupuestal.
- Delimitar claramente la existencia de políticas de gastos e inversiones en cada rubro.
- Analizar detalladamente las desviaciones presupuestales, con la finalidad de incluir dicha información en el informe final.
- Analizar la calidad en los bienes y servicios producidos.

- Verificar la supervisión del programa y/o funciones de la Entidad no solamente con auditorías, sino con la intervención constante de un agente externo que abogue por los intereses generales y no particulares.
- Conjuntar el trabajo de los profesionistas auxiliares en el desarrollo de la auditoría, con la finalidad de determinar el grado de cumplimiento de cada uno de los programas de la Entidad.
- Elaborar diagramas comparativos de los objetivos propuestos con su grado de cumplimiento.
- Elaborar informe con sugerencias claro y conciso, en el cual se respalde cada una de las aseveraciones con su respectivo papel de trabajo.

## **VII.- CARACTERÍSTICAS DE LOS INFORMES DE AUDITORIA**

Una vez mencionados los aspectos críticos a tomar en cuenta para la elaboración del programa general de auditoría, es necesario determinar las características que deben cumplir los informes finales de la Auditoría Comprehensiva. A continuación se presenta una lista de las mismas, que de acuerdo a la SECODAM, son las mínimas con que deben contar dichos informes:

### **7.1 MEMORÁNDUM DE PLANEACIÓN INICIAL**

- A)** Seguimiento de salvedades, observaciones relevantes y omisiones e incumplimientos fiscales.
- B)** Estado que guarda la Contabilidad en cuanto a su oportunidad para la preparación de los Estados Financieros.
- C)** Áreas de Riesgo dentro de la Entidad, que ayude a la determinación de las pruebas de auditoría a efectuar.
- D)** Revisiones específicas que los organismos financieros internacionales efectúan en la Entidad.
- E)** Horas estimadas en la Revisión, así como el personal necesario para su ejecución incluyendo el auxilio de otras profesiones en la misma.
- F)** Hechos sobresalientes surgidos durante el desarrollo de la auditoría.

## **7.2. INFORME DE EVALUACIÓN SOBRE FUNCIONAMIENTO DEL ÓRGANO DE CONTROL INTERNO**

El auditor externo deberá emitir también un informe en el cual se comente sobre el funcionamiento de los Órganos de Control Interno existentes, el cuál deberá abarcar:

- A)** Estructura de la Entidad, la organización y adscripción del Órgano de Control Interno.
- B)** Capacitación (actualización) del Órgano de Control Interno.
- C)** Programa Anual de Control y Auditoría dentro de la Entidad.
- D)** Sistema Integral de Información con que se cuenta, detallando el seguimiento que se le da a los informes de resultados.
- E)** La forma en que se desarrolla la Ejecución de Auditorías.
- F)** El seguimiento de observaciones que efectúa dicho órgano.
- G)** La atención que se le da a las quejas, denuncias y responsabilidades.
- H)** Conclusión General, en la cual se deberá indicar en forma clara, concreta, objetiva y crítica la evaluación del auditor independiente sobre el funcionamiento del Órgano Interno de Control.

## **7.3 CUADERNO DE DICTAMEN, ESTADOS FINANCIEROS Y NOTAS**

La elaboración del informe deberá incluir el dictamen, los estados financieros básicos y las notas explicativas, considerando la normatividad

contable y de auditoría aplicable a la preparación de información financiera y a las bases de dictaminación.

**A)** Dictamen: Elaborado de acuerdo al tipo de Entidad evaluada y los requerimientos legales y funcionales que la rigen.

**B)** Estados Financieros y Notas: Dicha información se deberá presentar en forma comparativa con los del ejercicio inmediato anterior, teniendo cuidado en la reexpresión de los mismos en caso de ser aplicable. Deberán estar firmados por el titular responsable y por el servidor público de mayor jerarquía. La elaboración de los mismos es responsabilidad exclusiva del profesional que elabora el dictamen.

#### **7.4 CUADERNO DE DICTAMEN PRESUPUESTAL E INFORME EJECUTIVO**

Con base en la evaluación que el auditor externo haya hecho de la información presupuestal, deberá presentar un informe ejecutivo en el cual mencionen los siguientes aspectos:

**A)** Conciliación global entre las cifras financieras y las presupuestadas.

**B)** El flujo de la Calendarización Presupuestal, que debe estar congruente con la operación de la Entidad, especificando si durante el ejercicio del presupuesto las entregas del mismo se efectuaron a tiempo.

- C) Variaciones ocurridas en el ejercicio presupuestal, analizando las causas más relevantes en que ocurrieron y si hubo regularización de las mismas.
- D) Los Ahorros Presupuestales efectuados, sin llegar a confundir estos con el subejercicio o reducción de presupuesto. Análisis de las causas que los originaron.
- E) Cumplimiento Global de Metas por Programa: Análisis global del control de metas y variaciones para poder tener un panorama más razonable de los resultados de la Entidad.
- F) Políticas de Disciplina, Austeridad y Aplicación Racional de los Recursos Públicos, detallando los motivos de las variaciones y la influencia que tuvo en los mismos el Órgano de Control Interno.

### **7.5 CARTA DE SUGERENCIAS**

Al inicio de la Auditoría, el estudio del Control Interno ayuda a determinar la forma en que la Entidad está dando cumplimiento a las políticas y procedimientos establecidos por la administración y si el manejo de los recursos es eficaz, eficiente y acorde al concepto de economía. De dicho estudio deberán surgir una serie de observaciones y sugerencias que se deben hacer del conocimiento de la Secretaría de la Contraloría a través del documento denominado "Carta de

Sugerencias", emitido con el propósito de corregir dichas deficiencias, o minimizar el riesgo de que éstas pudieran aparecer. Deberá previamente ser comentado por el socio de la auditoría y los servidores públicos para llegar a un acuerdo y así poder enviar dicha carta de Sugerencias a la SECODAM. Se deben señalar las causas de observaciones y sus efectos, así como las soluciones propuestas, fecha de supervisión de las observaciones y el correcto seguimiento a las mismas. Todas las informaciones se deben presentar de acuerdo al siguiente orden:

- A) Resumen de Observaciones relevantes:** Se deberán incluir aquellas que tengan mayor impacto en la entidad, indicando las acciones que se llevarán a cabo así como las fechas compromiso para subsanar las diferencias observadas. En caso de no existir observaciones relevantes, se deberá indicar este hecho en el informe.
- B) Observaciones del Ejercicio Anterior:** Verificar el grado de cumplimiento o avance con respecto al seguimiento de las observaciones del ejercicio anterior.
- C) Observaciones del Ejercicio Actual:** Delimitar por rubros de los Estados Financieros cuál de estos implica un mayor número de observaciones y a su vez qué área de la empresa requiere reforzar su control interno.

- D) Observaciones por Incumplimientos Legales y Normativos:** Determinar el apego a la Ley de Obras Públicas y Adquisiciones y a las disposiciones normativas de la materia con el propósito de informar la existencia de irregularidades en la ejecución del presupuesto y la consecuente fuga de recursos públicos.
- E) Observaciones del Control Presupuestal:** Anotar aquellas observaciones determinadas, y cuyos efectos impactaron en los sistemas de registros e información, adicionando también las acciones que se llevarán a cabo para subsanar dichas deficiencias y las fechas en que éstas se efectuarán. Es adicional a los comentarios mostrados en el informe ejecutivo del cuaderno presupuestal, y no se deberán incluir aquellas fallas que durante el proceso de revisión se hubieran determinado y que durante el mismo periodo hayan sido atendidas y solventadas por la entidad.

#### **7.6 INFORME COMPLEMENTARIO DE AUDITORIA**

Este tipo de informes sólo se presenta para Entidades Paraestatales ejecutoras de proyectos y programas que reciben recursos de organismos financieros internacionales, con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones contractuales con los mismos.



## **7.7 INFORME DE IRREGULARIDADES**

Es de suma importancia la preparación de este informe, ya que mediante él se dan a conocer cada una de las irregularidades localizadas dentro de la Entidad, que sean comprobadas directamente y que impliquen un daño patrimonial para la Entidad auditada, no solamente derivado de la revisión de su contabilidad, sino también de aspectos administrativos y operativos que impliquen posibles responsabilidades de los servidores públicos. Se deberá hacer la integración del expediente con las copias fotostáticas de la documentación comprobatoria de los hechos y de los papeles de trabajo elaborados por el despacho de auditores. El informe de irregularidades deberá discutirse con los servidores públicos de mayor jerarquía y/o con el departamento de auditoría interna para evitar posibles interpretaciones erróneas, excepto en el caso que se sospeche o se tenga la certeza de la participación de alguno de éstos elementos en las irregularidades. En éste último caso, se deberá consultar y entregar el informe directamente a la Dirección General de Auditoría Gubernamental, evitando que el contenido de dicho informe se dé a conocer a la entidad auditada por la delicadeza y confidencialidad del mismo.

## **7.8 DICTAMEN O INFORME FISCAL**

El Dictamen fiscal se elabora para aquellas entidades paraestatales que se encuentren obligadas a dictaminarse para efectos fiscales, caso en el cual se deberá enviar información del mismo a la Dirección General de Auditoría Gubernamental.

En el caso de no encontrarse en los supuestos que obligan a dictaminarse fiscalmente, los auditores externos deberán emitir un informe fiscal que incluya el Dictamen sobre los Estados Financieros Básicos, así como los Anexos Fiscales determinados por la S.H.C.P. Y SECODAM de acuerdo con la situación particular de cada entidad y órgano desconcentrado, dentro de los cuales se deberán desglosar cada una de las obligaciones fiscales de la Entidad y su correcto cumplimiento.

## CONCLUSIONES

Como se afirmó en un principio la materia de estudio de este tipo de auditoría implica tal relevancia dentro de la sociedad a la que sirve el profesionista de la Contaduría Pública, ya que hablamos de revisiones sobre la calidad con que se administran los recursos que todos y cada uno de los ciudadanos aportamos ya sea a través de impuestos, aprovechamientos, servicios, etc... Derivado de esta circunstancia, todos somos conscientes de que existen autoridades encargadas de dicha función, además de dar seguridad y defensa a la población que los eligió para tal fin y es por ello que la población se respalda en los servicios de la profesión contable, que teniendo los conocimientos y capacidad necesaria para contribuir a la superación de la sociedad de la cual formamos parte, desarrolla nuevas técnicas de control.

Para tal efecto, la estructura gubernamental incluye organismos que se encargan del control de sus operaciones, tanto internamente por parte de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, como externamente por parte de la Contaduría Mayor de Hacienda. Sin embargo, las funciones de auditoría aplicadas por profesionistas independientes ajenos a dichas dependencias gubernamentales,

implica aún mayor independencia de criterio y una mejor objetividad en la emisión de los criterios evaluatorios, por lo que esta función externa debe mantenerse vigente en todo momento logrando con ello un mejor control externo; además, la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo como encargada de coordinar las auditorías externas debe tener mucho cuidado en los despachos de Auditores que contrata para desarrollar dichas auditorías, buscando en todo momento especialistas con conocimientos actualizados y capacidad profesional para adecuarse a las condiciones tan complejas de las entidades públicas. Por la característica que se atribuye a las auditorías de aplicarse por ciclos, es necesario la coordinación de este organismo con los despachos de auditores para obtener los conocimientos y antecedentes previos de la entidad a auditar.

A lo largo de los capítulos del presente trabajo se analizaron los requerimientos de control y evaluación de las funciones del gobierno, establecidos incluso en las leyes de los mismos organismos. Es una lástima que en la realidad, dichos requerimientos quedan de lado y solamente se hacen revisiones sobre los resultados de las operaciones (en ocasiones muy limitadas), es decir auditorías de estados financieros, lo cual es un grave error puesto que se están haciendo evaluaciones de

hechos pasados y solamente sobre números, pero no se analiza las causas que arrojan dichos resultados. Es muy cierto que con ello se toman diversas decisiones, solamente que estas decisiones tienen el carácter de correctivas y no preventivas como realmente deberían de ser para que cumplieran con su acometido. Para corregir esta situación, dentro del proceso de la Auditoría Comprehensiva se incluyen análisis de los siguientes elementos dentro de la entidad:

- ⇒ Procesos operativos.
- ⇒ Procesos de información.
- ⇒ Procesos contables.
- ⇒ Controles administrativos
- ⇒ Controles financieros.
- ⇒ Controles presupuestales.

Los anteriores son solamente ejemplos de lo que incluso puede alcanzar el trabajo de auditoría mediante los cuales analiza si existen las condiciones necesarias para obtener mejores resultados y en dado momento proponer medidas correctivas a dichos sistemas y procedimientos. Para realizar la revisión, es necesario la integración de un grupo de profesionistas de diferentes áreas con el propósito de ampliar el alcance de la misma; a pesar de esto, el Lic. en Contaduría

sigue actuando como el coordinador de la auditoría, ya que posee los conocimientos técnicos necesarios para dicha función.

Pudiera parecer un tanto complicado el trabajo con un grupo multidisciplinario de profesionistas, pero atendiendo a la calidad que debe caracterizar el desarrollo de la auditoría se necesitan especialistas en cada área a revisar ya que el Lic. en Contaduría no posee conocimientos universales, y no puede emitir un criterio integral y razonable. Como ejemplo de lo anterior, tenemos que una revisión a un programa de inversión en infraestructura como puede ser la construcción de un edificio o carretera federal, necesita el estudio por parte de ingenieros y arquitectos, profesiones de las que se auxilia el Lic. en Contaduría.

Por otra parte, los recursos que se invertirían en la aplicación de la Auditoría Comprehensiva pueden ser altos, pero si se compara con la desviación y malos manejos que se dan a los recursos, la inversión es una pequeña parte de estos últimos. Aplicando la auditoría se pueden disminuir en un gran porcentaje dichas desviaciones y desperdicios, y con los ahorros se paga la auditoría y se aprovecharían al máximo los recursos públicos captados.

He hablado en varias ocasiones de la necesidad de independencia de criterio en la información proporcionada, y ya que este es un trabajo profesional que debe estar dotado de la misma, es necesario delimitar las ventajas que a mi juicio particular implica la Auditoría Comprehensiva:

#### Ventajas:

- ◆ Una económica, eficiente y efectiva aplicación de los recursos a los programas del gobierno.
- ◆ Simplificación en las gestiones administrativas, basada en la optimización de los controles (eliminación de grandes burocracias).
- ◆ Mayor apego a la realidad de la información proporcionada por las autoridades gubernamentales.
- ◆ Gran beneficio a la sociedad, pues al optimizar los recursos, se obtienen del gobierno bienes y servicios de mejor calidad y cantidad a un precio razonable.
- ◆ Incremento en la capacidad operativa de las empresas paraestatales, provocando con ello mayor cantidad de empleos y participación activa en el crecimiento de la economía nacional.
- ◆ Disminución de la corrupción dentro del gobierno, a pesar de que esto suene como una utopía.

- ◆ El desempeño de los funcionarios gubernamentales que implica servir a la población que los eligió con características de honradez, eficiencia y conciencia de beneficio social.

Sin embargo, debemos estar conscientes de que hablamos de un tema de reciente creación, del que a nivel nacional no se tienen antecedentes sobre una completa aplicación de la Auditoría Comprehensiva, ni existe la estructura óptima dentro de los despachos dedicados a tal actividad tanto por la falta de conocimiento del tema como por la nula disposición por parte de las entidades gubernamentales. Hablamos de un tema que establece las áreas claves que se deben revisar en la auditoría gubernamental, pero que se pueden considerar como las ideales, y aunque a corto plazo y por las condiciones económicas y políticas en que se encuentra el país así como la falta de difusión del tema no se aplica, en un futuro representa una gran herramienta de control sobre la estructura gubernamental.



B I B L I O G R A F I A

"AUDITORIA ADMINISTRATIVA"

William P. Leonard  
Editorial DIANA  
Primera Edición, México 1972

"AUDITORIA OPERACIONAL"

Sánchez Curiel Gabriel  
Editorial ECASA  
Primera Edición, México 1987

"EL DERECHO CONSTITUCIONAL Y EL ESTADO"

Rodríguez Mejía Gregorio  
Editorial LIMUSA  
Primera Edición, México D.F. 1983

"EL ESTADO Y LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MEXICO"

Guerrero Omar  
Editorial Instituto Nacional de Administración Pública  
Primera Edición, México 1989

"LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA"

Fernández Arena, Jose Antonio.

Editorial DIANA

8a. Impresión, México D.F. 1981

"LA AUDITORIA INTERNA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL"

Adam Adam, Alfredo.

Becerril Lozada, Guillermo.

Editorial I.M.C.P.

Segunda Reimpresión, México D.F. 1989

"LA AUDITORIA INTERNA MODERNA: EVALUACION DE OPERACIONES Y  
CONTROLES"

Brink y Witt.

Editorial ECASA

Cuarta Edición, México, D.F. 1988

"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

Editorial I.M.C.P.

Décima Edición

México, D.F: 1975

"NUEVOS ENFOQUES DE AUDITORIA"

Ponte E. Ramón.

Hodgson, David.

Editorial I.M.C.P.

Primera Edición, México D.F. 1992

"AUDITORIA COMPREHENSIVA: UN MODERNO ENFOQUE DE LA  
AUDITORIA GUBERNAMENTAL"

Dávila Guzmán, Miguel Angel.

Editorial I.M.C.P.

Primera Edición,

México, D.F., Mayo de 1991

"CONTADURIA PUBLICA" (Revistas)

Nos. 259, 260, 265, 267 y 270

Edita: I.M.C.P.

México, D.F.