

227
147
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

CONCEPTO MODERNO DE AUDITORIA:

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el Título de:

Licenciado en Contaduría Pública

P r e s e n t a:

ROGELIO PEREZ ARRIAGA

Director de Seminario: C.P. Fernando Aceves Galván

1 9 8 2



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

	<u>Página</u>
INTRODUCCION	
CAPITULO I - ANTECEDENTES:	1
a. Diversos tipos de auditoría	
b. La Auditoría Interna como elemento básico	
c. Auditoría Gubernamental	
d. Objetivos de la Auditoría Gubernamental	
e. Alcance de la Auditoría Gubernamental	
CAPITULO II - BASES JURIDICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL:	11
a. Ambito de la Auditoría Gubernamental	
b. Marco Legal	
CAPITULO III - ESTRUCTURA Y NORMAS GENERALES QUE RIGEN LA APLICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL:	32
a. Dependencia	
b. Normas de Auditoría	
CAPITULO IV - FUNCIONAMIENTO DEL ORGANO RESPONSABLE:	57
a. Organización Interna	
b. Desarrollo del Trabajo	
c. Administración del Organó de Auditoría	

Página

CAPITULO V - INFORMES:

73

- a. Importancia del informe de Auditoría
- b. Características del Informe
- c. Estructura del Informe
- d. Tipo de Informe
- e. Informes de Seguimiento
- f. Niveles de Información

CONCLUSIONES

102

BIBLIOGRAFIA

106

INTRODUCCION

Esta investigación pretende mostrar la importancia que dentro de la Administración Pública Federal, ha experimentado la actividad de auditoría como factor relevante en la promoción del cumplimiento de los objetivos asignados a las dependencias y entidades que la conforman.

Ello se debe en gran parte a la cada vez mayor participación del Sector Público en la vida económica del país, cuya presencia se manifiesta en todas las ramas productivas.

Si bien es cierto que la auditoría externa, a través de la práctica permanente de auditorías financieras a los diferentes organismos que estructuran la Administración Pública, cumple un papel destacado y con ello con los objetivos que le son inherentes, no alcanza ni con mucho a ser el mecanismo capaz de llevar a cabo una tarea más dinámica y participativa dentro del proceso operativo de los mismos.

Existen varias razones que limitan esta actividad destacando las siguientes:

- La naturaleza de las operaciones de los organismos que componen la Administración Pública Federal, tanto en el nivel central como en el paraestatal.

El volumen de operaciones que cada dependencia o entidad realiza.

De esta forma se hace necesario para el Ejecutivo Federal, como responsable de la gestión administrativa, contar con elementos de control, evaluación y vigilancia que coadyuven a su cumplimiento. Para ello es indispensable la integración de todo un sistema que permita a través del establecimiento de la infraestructura, lineamientos, recursos, etc., la unificación y la homogeneización de la práctica de la actividad de evaluación y control, susceptible de aplicarse en cualquier entidad y que por otro lado proporcione los resultados esperados.

A la fecha se han dado una serie de acciones que ya señalan el camino que ha de recorrerse en la consecución de estos objetivos.

Algunos de los medios que se presentan son producto de las experiencias vividas que al igual que todo proceso están sujetos a sufrir modificaciones y aún a ser cambiados radicalmente.

CAPITULO I

ANTECEDENTES:

La Auditoría es una actividad tan antigua como la propia historia del hombre. De ello se tienen antecedentes en las civilizaciones egipcia, romana o sumeria, por citar algunas.

Aún cuando la mayor parte de su existencia se enfocó hacia la detección de fraudes, a la verificación de la exactitud de los registros de contabilidad y la fidelidad de las actividades reflejadas en ellos, hoy en día tiende a satisfacer las necesidades de la alta gerencia. Así, su concepto y objetivos han evolucionado aceleradamente para dar respuesta al desarrollo social y económico, que implica entre otros aspectos, una serie interminable de delegación de funciones y responsabilidades en la secuencia delegacional, ya que el hombre retiene para sí lo importante y cede el detalle a otros. Este proceso implica la implantación de controles para su vigilancia estableciéndose así la auditoría.

El término "auditoría" se define como el exámen o revisión sistemática de una actividad o grupo de actividades. Aún cuando esta función puede darse en cualquier área, siempre se le relaciona con la ciencia contable por ser ésta quien la ha sistematizado, estructurado y clasificado.

a) Diversos tipos de Auditoría -

En el transcurso de nuestra vida profesional oímos hablar de auditoría de operaciones, de bancos, social, técnica, administrativa, de balance, de estados financieros, etc.; que diversos autores tratan y clasifican de manera distinta. Principalmente por lo que se refiere a las auditorías de operaciones, operativa, administrativa y operacional.

Para no abundar en temas que han sido tratados en forma amplia y clara, y para efectos de nuestra investigación, su clasificación puede reducirse a:

DE ACUERDO A SU AMBITO
DE APLICACION

AUDITORIA FINANCIERA

Comprende entre otras a la de bancos, ventas, de balance, etc.

AUDITORIA OPERACIONAL

Abarca a la operativa, de operaciones y administrativa

DE ACUERDO AL ORGANO
QUE LA PRACTICA

{ AUDITORIA EXTERNA
AUDITORIA INTERNA

AUDITORIA FINANCIERA

Es el examen de los libros, registros, documentos e información económica-financiera de una entidad, realizada por el contador público, cuyo objetivo es emitir su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros muestran la posición, los resultados, las modificaciones y los orígenes y aplicación de recursos financieros, a la fecha o durante el período a que los mismos se refieren, de conformidad a normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados.(1)

AUDITORIA OPERACIONAL

Es una técnica para evaluar sistemática y regularmente la efectividad de una función o una unidad con referencia a normas corporativas e industriales, utilizando personal no especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cumplen y determinar en qué condiciones se puede mejorar.(2)

(1) Gómez, C.P. Auditoría Interdisciplinaria. Revista Contaduría Pública. 1981. 16-17.

(2) Roy, A. L. Auditoría de Operaciones. México, D. F. E. Técnica 1975.

AUDITORIA EXTERNA

Es desarrollada por profesionistas independientes. Se refiere básicamente a auditorías de tipo financiero, con la finalidad de emitir su opinión (dictamen) sobre los estados financieros examinados a determinada fecha.

El auditor externo es responsable ante los directores, accionistas, gobierno (entidades hacendarias) y público en general. Su intervención generalmente no comprende la efectividad de los controles de las operaciones ni el grado de cumplimiento de las políticas de la empresa.

AUDITORIA INTERNA

Es aquella que se realiza por personal perteneciente a la misma entidad, pero es fundamentalmente, "una actividad de evaluación independiente en una organización, destinada a la revisión de operaciones contables, financieras y de otro tipo, con la finalidad de prestar servicios a la administración. Es un control administrativo que mide y evalúa la efectividad de otros controles. (3)

(3) Roy, A. L. Auditoría de Operaciones. México, D. F. E. Técnica. 1975.

b) La Auditoría Interna como Elemento Básico

Cada día es mayor el auge que cobra la Auditoría Interna en la estructura organizacional de las empresas como consecuencia de la constante evolución de los negocios que requieren de cambios e innovaciones para subsistir. Los métodos mecanizados han venido a sustituir a los métodos manuales. Las actividades financieras y administrativas esenciales dependen cada vez más del uso de sistemas de procesamiento de datos. El control interno ha ido más allá de las funciones financieras y abarca ya controles presupuestales, análisis estadísticos y de programación, etc.

Esta evolución requirió por otra parte, empresas con estructuras más complejas y desarrolladas.

En estas condiciones la gerencia necesita tomar decisiones basadas en información no sólo de carácter financiero sino también administrativo y operacional, reconociendo que con frecuencia los informes de operación no contienen un solo signo de pesos, sino que se expresan en términos de factores de operación (existencias de accesorios en corta cantidad, adhesión a programas, calidad de productos, logro de metas, etc.).

Surgió así la necesidad de contar dentro de la misma estructura con un órgano que contribuyera con la alta dirección al logro de sus objetivos.

OBJETIVO

Acorde con los conceptos ya citados se puede inferir que el objetivo principal de la Auditoría Interna es apoyar a la gerencia de primera línea en el desempeño de sus labores y responsabilidades, proporcionándole análisis objetivos, valuaciones, e información clara y objetiva y sus correspondientes comentarios y sugerencias para la implantación de las medidas correctivas apropiadas.

Adicionalmente como objetivos específicos son otorgar un servicio de protección, promover la eficiencia de la empresa y ser un área autofinanciable.

ALCANCE -

A efecto de lograr sus objetivos esta área debe tener ingerencia en todas las fases y actividades de la organización a la que pertenece, lo que adicionalmente permite, un conocimiento amplio de operaciones, funciones, productos y personal de la empresa; mismos que no obtiene cuando menos en ese grado, el auditor externo.

De todo lo anterior se desprende la importancia de la Auditoría Interna como actividad y como órgano de evaluación en toda empresa.

c) Auditoría Gubernamental -

Por la importancia y características que tiene la auditoría interna en el ámbito del sector gubernamental, la administración pública diseñó el proceso de evaluación denominado Auditoría Gubernamental cuya definición es:

"Aquella que comprende el examen de las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades de la administración pública federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas han sido efectivamente alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables". (1)

En la definición anterior se advierten dos objetivos que no se habían presentado de manera tan clara y específica en las auditorías interna y operacional. Ellos son:

(1) Manual de Auditoría Gubernamental. 1981.

- a. "Si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados" y,
- b. "Si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables".

Tales objetivos se precisan como una consecuencia de la importancia que en el sector gubernamental tienen los presupuestos por programa y la diversidad de disposiciones legales para regular cada función.

Derivado de lo anterior podemos afirmar que la auditoría gubernamental comprende el examen de aspectos financieros, operacionales, de cumplimiento de programas (en ellos se establecen las metas) y de legalidad. El examen así practicado se le denomina Auditoría Gubernamental y constituye el enfoque básico que se ha de dar a las revisiones.

d) Objetivos de la auditoría gubernamental

Reagrupando los objetivos de las disciplinas antes citadas tenemos que los objetivos que persigue la Auditoría Gubernamental son:

1. Analizar si el control interno coadyuva a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
2. Analizar si la dependencia o entidad, con los recursos asignados, han cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en sus programas.
3. Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia en la asignación y utilización de los recursos.
4. Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia.
5. Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la dependencia, así como para corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
6. Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

e) Alcance de la auditoría gubernamental

La magnitud, complejidad y diversidad de los programas y actividades de la administración pública federal, han

rebasado la capacidad y alcance que tradicionalmente ha tenido la auditoría financiera, para aportar elementos de juicio que permitan tener un conocimiento de la situación que guardan las dependencias y entidades. Por lo tanto ha sido necesario realizar un examen de los instrumentos, mecanismos, medios y recursos técnicos disponibles para fortalecer el concepto y aplicación de esta disciplina en el sector público.

La Auditoría Gubernamental permitirá a través de la revisión y análisis de las operaciones de las dependencias y entidades, coadyuvar con los responsables de la ejecución de los programas, proporcionándoles información sobre la eficiencia, eficacia y congruencia con la que han utilizado los recursos en el logro de los objetivos y metas establecidos.

CAPITULO II

BASES JURIDICAS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

a) Ambito de la Auditoría Gubernamental

A efecto de una mejor comprensión de la importancia que reviste la Auditoría Gubernamental; resulta imprescindible definir de manera breve la estructura de la Administración Pública Federal.

La Administración Pública Federal comprende dos sectores, el Central y el Paraestatal (Cuadro No. 1).

De conformidad con el artículo 1, párrafo segundo de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, las entidades que integran el Sector Central son:

- . La Presidencia de la República
- . Las Secretarías de Estado
- . Departamentos Administrativos
- . La Procuraduría General de la República

El Sector Paraestatal, según se señala en el tercer párrafo del mismo artículo, se integra por:

- . Organismos Descentralizados
- . Empresas de Participación Estatal
- . Instituciones Nacional de Crédito
- . Organizaciones Auxiliares de Crédito
- . Instituciones Nacionales de Seguros y Fianzas
- . Fideicomisos

En todas las entidades enunciadas deben existir unidades de supervisión y vigilancia (auditoría) de las actividades que le son propias, así como del cumplimiento de metas y objetivos que les han sido asignados.

Cuadro No. 1 - Administración Pública -

SECTOR CENTRAL

{
Presidencia de la República
Secretarías de Estado
Procuraduría General de la República
Departamento del Distrito Federal

SECTOR PARAESTATAL	{	Organismos Descentralizados
		Empresas de Participación Estatal
		Instituciones Nacionales de Crédito
		Organizaciones Auxiliares de Crédito
		Instituciones Nacionales de Seguros y Fianzas
		Fideicomisos

b) Marco legal -

Todo gobierno requiere contar con elementos de control que le permitan cumplir con las funciones y objetivos que le han sido encomendados.

Por una parte, necesita vigilar la adecuada percepción de ingresos, a través de su principal fuente que son los impuestos cualesquiera que sea su característica o denominación. Por otra parte, responsabilidad de la aplicación de esos recursos con la finalidad de proporcionar bienes y servicios cualitativa y cuantitativamente mejores, a la sociedad que representa.

Los esfuerzos realizados en ese sentido datan desde 1921 y se hallan implícitos en las acciones que se citan:

<u>Año</u>	<u>Reglamentación o Acción</u>	<u>Comentario</u>
1921	Reglamento de Gobierno	Recopilar sugerencias de reformas y mejoras
1927	Creación del Departamento de Contraloría	Una de sus funciones es la Auditoría
1930	Ley sobre Planificación General de la República	Su propósito era "coordinar y encauzar las actividades de las entidades del sector público para la consecución del desarrollo material y constructivo del país.
1932	Oficina Técnica Fiscal y Presupuestal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	Se le facultó para organizar las actividades y sistemas de trabajo para lograr la eficiencia en los servicios públicos
1943	Se creó la Comisión Intersecretarial	Formular y llevar a cabo un plan de mejoramiento de la organización pública a fin de <u>suprimir servicios no indispensables, mejorar el rendimiento del personal, hacer más expeditos los trámites con el menor costo para el erario y obtener así un mejor aprovechamiento de los fondos públicos</u>
1965	Creación de la Comisión de Administración Pública	Su objetivo era dictaminación de las estructuras organizacionales de la administración pública, así como las modificaciones que debían hacerse para que resultaran acordes con los fines establecidos.
1971	Unidades de Programación y Organización y Métodos en dependencias del Ejecutivo	Fueron el resultado de las acciones de la Comisión de Administración Pública. Sus actividades eran coordinadas por la Dirección de Estudios Económicos y Administrativos de la Secretaría de la Presidencia.

Los antecedentes mencionados aunque no hablan concretamente de la función auditoría, implican siempre una evaluación de lo realizado.

Así, a partir de 1976 se emiten una serie de ordenamientos y disposiciones legales que fundamentan a la Reforma Administrativa, en los que se conforman la estructura y regulan la actividad de auditoría en el sector gubernamental.

Los principales ordenamientos son:

- . Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- . Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.
- . Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
- . Ley para el Control, por parte del Gobierno Federal de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal.
- . Ley General de Deuda Pública.
- . Ley de Obras Públicas.
- . Ley de Servicios de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación
- . Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

A continuación se presentan en forma sucinta los artículos que de una manera directa se relacionan con la actividad en cuestión.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal -

Legislación vigente a partir del primero de enero de 1977.
Otorga a la Secretaría de Programación y Presupuesto las siguientes facultades:

Artículo 32 - A la Secretaría de Programación y Presupuesto corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

VI. Planear, autorizar, coordinar, vigilar y evaluar los programas de inversión pública de las dependencias de la administración pública centralizada y las de las entidades de la administración paraestatal;

VII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control y la vigilancia y la evaluación del ejercicio del gasto público y de los presupuestos de egresos de la Federación y del Distrito Federal, de acuerdo con las leyes respectivas;

XII. Controlar y vigilar financiera y administrativamente la operación de los organismos descentralizados, instituciones, corporaciones y empresas que manejen, posean o exploten bienes y recursos naturales de la nación, o las sociedades e instituciones en que la administración pública federal posea acciones o intereses patrimoniales, y que no estén expresamente encomendados o subordinados a otra dependencia.

XIII. Disponer la práctica de auditorías externas a las entidades de la administración pública federal, en los casos que señale el Presidente de la República.

XVII. Intervenir en la inversión de los subsidios que concede la Federación a los gobiernos de los Estados, municipios, instituciones o particulares, cualesquiera que sean los fines a que se destine, con objeto de comprobar que se efectúa en los términos establecidos.

Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda -

Emitida en 1978. Establece que personal de la Contaduría en el desarrollo de sus labores podrá realizar visitas, inspecciones, practicar Auditorías... y en general todo tipo de investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones. Por otra parte, deberá establecer en los términos de esta ley, coordinación con la Secretaría de Programación y Presupuesto, a fin de uniformar las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y las normas de Auditoría Gubernamental, debiendo dicha Secretaría hacer del conocimiento de la Contaduría, los "programas mínimos" de auditoría que se fijen a las dependencias y entidades.

Artículo 11 - La Secretaría de Programación y Presupuesto dará a conocer con oportunidad a la Contaduría Mayor de Hacienda los programas mínimos de auditoría que fije para las entidades .

Artículo 19 - La Contaduría Mayor de Hacienda goza de facultades para revisar toda clase de libros, instrumentos, documentos y objetos, practicar visitas, inspecciones y auditorías, utilizando para tal efecto técnicas y procedimientos de auditoría.

Artículo 20 - La revisión no solo comprenderá la conformidad de las partidas de ingresos y de egresos, sino que se extenderá a una revisión legal, económica y contable del egreso y del gasto público y verificará la exactitud y la justificación de los cobros y pagos hechos, de acuerdo con los precios y tarifas autorizadas o de mercado, y las cantidades erogadas.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal -

Inició su vigencia en enero de 1977. Se precisa de manera clara el establecimiento de órganos de auditoría en las entidades de la administración pública.

Artículo 5 - Las actividades de programación, presupuestación, control y evaluación del gasto público federal, estarán a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto la que dictará las disposiciones procedentes para el eficaz cumplimiento de sus funciones.

Artículo 7 - Cada entidad contará con una unidad encargada de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público.

Artículo 37 - Quienes efectúen gasto público federal estarán obligados a proporcionar a la Secretaría de Programación y Presupuesto, la información que les solicite y permitirle a su personal la práctica de visitas y auditorías para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta ley y de las disposiciones expedidas con base en ella.

Artículo 44 - En las dependencias del Ejecutivo Federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la administración pública paraestatal se establecerán órganos de auditoría interna, que dependerán del titular respectivo y cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto.

El ejecutivo federal por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, podrá acordar que no se establezcan dichos órganos en aquellas entidades paraestatales que por la naturaleza de sus funciones o por la magnitud de sus operaciones no se justifique.

Lo más trascendente dentro de la institucionalización de la Auditoría Gubernamental, ha sido que estos órganos deberán depender del nivel jerárquico superior de las instituciones, llámense secretarías de estado, departamentos administrativos, organismos descentralizados, empresas de participación estatal o fideicomisos; apuntalando con esto

la naturaleza del trabajo del auditor, ya que necesita y debe actuar con independencia, además de poseer la suficiente autoridad y libertad para poder intervenir en todas las áreas de la entidad, aunado a que por los resultados que presenta comunmente la auditoría, se requiere de la implementación de medidas correctivas, que únicamente con la intervención de la más alta autoridad podrían llevarse a cabo, quedando plasmado de esta manera la importancia y el desarrollo que la auditoría está alcanzando dentro del sector público.

Ley para el Control, por parte del Gobierno Federal, de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal -

Emitida en 1970. Establece el ámbito de control gubernamental de las entidades del sector paraestatal, exceptuando a las instituciones nacionales de crédito, a las organizaciones nacionales de crédito, a las instituciones nacionales de seguros y de finanzas y a las instituciones docentes y culturales, pero no a las empresas en las que estas instituciones nacionales de crédito, hayan suscrito la mayoría del capital social.

Las atribuciones que esta Ley de Control establecía para la entonces Secretaría del Patrimonio Nacional, son aplicables ahora por la Secretaría de Programación y Presupuesto con base en el artículo 5o. transitorio de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Las disposiciones vigentes, relacionadas con el aspecto de auditoría, se encuentran contenidas en los artículos:

Artículo 5o. - La Secretaría de Patrimonio Nacional controlará y vigilará la operación de los organismos y empresas a que alude este capítulo, por medio de la auditoría permanente y de la inspección técnica, para informar de su marcha administrativa; procurar su eficiente funcionamiento económico y correcta operación; verificar el cumplimiento de las disposiciones que dicte la Secretaría de la Presidencia en materia de vigilancia de las inversiones y con las normas que para el ejercicio de sus presupuestos señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El control y vigilancia que ejerza la Secretaría de Patrimonio Nacional serán independientes de los que correspondan a las Secretarías de la Presidencia y de Hacienda y Crédito Público en el ejercicio de las facultades que sobre inversiones y presupuesto, respectivamente, les confieren otras disposiciones legales.

Artículo 7o. - La Secretaría del Patrimonio Nacional deberá:

1. Revisar los sistemas de contabilidad, de control y de auditoría interna de cada organismo o empresa y dictar en su caso, las medidas que estime convenientes para mejorar dichos sistemas.

11. Revisar los estados financieros mensuales y los anuales, así como los dictámenes que respecto a estos últimos formule el auditor externo de cada organismo o empresa.

111. Fijar las normas conforme a las cuales el auditor externo debe presentar los informes que la Secretaría le solicite.

Artículo 10o. - La Secretaría del Patrimonio Nacional designará y removerá libremente al siguiente personal:

1. Al auditor externo de los organismos y empresas, sin perjuicio de lo que sobre el particular determine la ley, decreto o instrumento jurídico que los haya creado.

El auditor externo será invariablemente un contador público independiente respecto del organismo o empresa de que se trate y,

11. Al personal técnico necesario para llevar a cabo las labores de vigilancia, de asesoría y de inspección técnica.

Artículo 12o. - Los organismos y empresas publicarán cada año en el diario oficial de la Federación y dentro de los cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio social correspondiente, sus estados financieros, para lo que requerirán la autorización previa de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y del Patrimonio Nacional.

La Secretaría de Patrimonio Nacional publicará periódicamente en el Diario Oficial de la Federación, una lista de los organismos y empresas sujetas al control y vigilancia del Ejecutivo Federal, a que se refiere el artículo 10o.

Artículo 21o - Para cubrir los gastos de inspección y vigilancia que esta ley encomienda a la Secretaría del Patrimonio Nacional, los organismos y empresas pagarán la cuota que cada año señalen de común acuerdo las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y del Patrimonio Nacional.

Las cuotas a que se refiere este artículo se depositarán en la Tesorería de la Federación.

Artículo 25o. - Los fideicomisos constituidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como fideicomitente único del Gobierno Federal, que tengan por objeto la inversión; el manejo o administración de obras públicas, la presentación de servicios o la producción de bienes para el mercado, serán objeto de control y vigilancia por parte de un comisario que será designado por la Secretaría del Patrimonio Nacional.

Sin perjuicio de lo que determine la ley, decreto o instrumento jurídico que los haya creado, los fideicomisos deberán ajustarse a las prevenciones que establece la presente ley en todo lo que en cada caso les sea aplicable.

Ley General de Deuda Pública -

Entre las diversas disposiciones de esta ley, se encuentra la obligación que tienen los coordinadores de sector de vigilar la correcta utilización que den las entidades a los recursos que tuvieron como origen un financiamiento autorizado.

Artículo 26o. - Las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos encargados de la coordinación de los sectores correspondientes, en el desempeño de sus funciones, vigilarán la utilización de los recursos provenientes de financiamientos autorizados a las entidades de su sector.

Ley de Obras Públicas -

Vigente a partir de 1981, abrogó la Ley de Inspección de Contratos y Obras Públicas.

La obra pública está sujeta a las visitas, inspecciones y auditorías que se señalan en el artículo 65.

Artículo 65 - La Secretaría y las dependencias coordinadoras de sector, en el ejercicio de las facultades que les otorga la ley, podrán realizar las visitas, inspecciones y auditorías que estimen pertinentes a las dependencias y entidades que realicen obra pública, así como solicitar de los funcionarios y empleados de las mismas y de los contratistas, en su caso, todos los datos e informes relacionados con las obras.

Para los efectos de esta disposición, la Secretaría y dependencias coordinadoras de sector, establecerán conjuntamente los procedimientos de coordinación que se requieran.

Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación -

Vigente desde 1960. El servicio de vigilancia objeto de la ley está a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, quien lo efectúa a través de la Dirección del Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación. Por reformas del año de 1980, se establece la participación de la Secretaría de Programación y Presupuesto en los términos establecidos por la ley.

Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal -

Entró en vigor en enero de 1982. En su capítulo II "De las Auditorías" que comprende de los artículos 134 a 150, describe de manera clara las actividades a desarrollar por los órganos de auditoría, a partir de los objetivos de las revisiones hasta los requisitos para su realización.

Artículo 134 - Las auditorías al gasto público federal serán un mecanismo coadyuvante para controlar y evaluar las operaciones que realicen las entidades comprendidas en el artículo 2o., de la ley.

Artículo 135 - Define qué es la Auditoría Gubernamental.

Artículo 136 - Las auditorías al gasto público federal podrán ser de tipo financiero, operacional, de resultado de programas y de legalidad... Estas auditorías se realizarán de conformidad con las normas, lineamientos y demás disposiciones que dicte la Secretaría.

Artículo 137 - Para la realización de las auditorías al gasto público federal, los órganos internos de auditoría de las entidades se sujetarán a lo siguiente:

I. Los hechos, conclusiones, recomendaciones y en general los informes resultado de las auditorías practicadas, deberán facilitar la medición de la eficiencia en la administración de los recursos y el cumplimiento de metas, para apoyar las actividades de evaluación del gasto público, la determinación de las medidas correctivas que sean conducentes y, en su caso, las responsabilidades que procedan y,

II. La revisión y fiscalización que efectuen los órganos de auditoría interna y, en general las actividades propias de la auditoría no deberán formar parte de las labores operativas y trámites administrativos que en forma directa realicen las entidades, por lo que los mecanismos de verificación y control interno que formen parte de los sistemas y procedimientos propios de la competencia, funciones y programas de las entidades no podrán ser desarrollados por el personal de la misma auditoría interna.

Artículo 140 - Los programas mínimos que en su caso fije la Secretaría en los términos de la ley se harán del conocimiento de las entidades dentro de los primeros noventa días del

ejercicio fiscal y establecerán las revisiones que los órganos de auditoría interna realizarán de los aspectos prioritarios que a nivel global, sectorial e institucional apruebe el Ejecutivo Federal.

Artículo 141 - Los órganos de auditoría interna de las entidades elaborarán un programa anual de auditoría.

Artículo 144 - Los órganos de auditoría interna deberán elaborar y mantener actualizados los manuales de normas, políticas, guías y procedimientos de auditoría y los manuales y guías de revisión para la práctica de auditorías especiales así como el programa de capacitación permanente de auditorías, debiendo enviar a la Secretaría los documentos correspondientes y su actualización a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año.

Artículo 145 - Los órganos de auditoría interna, por cada una de las auditorías que se practiquen, elaborarán un informe, sobre el resultado de las mismas, de conformidad con las normas que dicte la Secretaría; estos informes se darán a conocer a los titulares de las entidades auditadas para que, en su caso, acuerden la adopción de medidas tendientes a mejorar su gestión y el control interno, así como a corre-

gir las desviaciones y deficiencias que se hubieran encontrado.

Artículo 146 - Los órganos de auditoría interna deberá llevar un control de las observaciones y recomendaciones derivadas de la auditoría, debiendo efectuar el seguimiento sobre el cumplimiento de las medidas correctivas que se hubieren acordado.

Artículo 147 - Las entidades, a través de sus órganos internos de auditoría, deberán enviar a la Secretaría en la forma y términos que ésta indique, los siguientes documentos:

1. Bimestralmente un informe sobre el avance del cumplimiento de su programa anual de auditoría.

11. En los casos en que lo solicite específicamente:
 - a. Informes de las auditorías practicadas.
 - b. Papeles de trabajo que hayan sido elaborados en la realización de las auditorías y,
 - c. Informes de las observaciones derivadas de las auditorías.
 - d. Informes sobre el seguimiento de las medidas correctivas aprobadas por el titular de la entidad.

Artículo 148 - La Secretaría podrá realizar en los términos del artículo 37 de la ley visitas y auditorías a las entidades, con objeto de vigilar el adecuado cumplimiento de las normas, lineamientos, informes y programas mínimos que hayan sido establecidos; así como para analizar el funcionamiento de los órganos de auditoría interna.

Las entidades coordinadoras de sector, en el ejercicio de las atribuciones que les confiere el artículo 6 de la ley, podrán realizar visitas a sus entidades coordinadas para los mismos efectos.

Artículo 149 - Las entidades comprendidas en las fracciones VI a VIII del artículo 2 de la ley, deberán proporcionar en los términos del artículo 41 de la misma, los informes, documentos y en general, todos aquellos datos que permitan la realización de las visitas y auditorías que determine efectuar la Secretaría, así como de las visitas que ordene la entidad coordinadora de sector respectiva.

Las disposiciones mencionadas constituyen el fundamento legal que soporta la estructura necesaria para el desarrollo de las actividades de control y evaluación del sector público. A la cabeza de esa estructura se encuentra la Secretaría de Programación y Presupuesto como el organismo globalizador del Ejecutivo Federal, y dentro de esa la Dirección General de

Control de Auditoría Gubernamental es la responsable directa del aspecto normativo.

Existen otros entes responsables de la supervisión, orientación, coordinación y vigilancia de las entidades comprendidas bajo su coordinación. Dichos entes son las Secretarías de Estado consideradas como cabezas de sector.

El siguiente nivel es el más profundo de la estructura organizacional y se integra por los órganos de auditoría interna de cada una de las entidades y son los responsables directos del control y vigilancia del gasto público, apego a las disposiciones legales y promotores de la eficacia y eficiencia de dichas entidades.

Finalmente se encuentran la auditoría externa como último basamento, cuyo objetivo primordial será la opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

En abril de 1981, la Secretaría de Programación y Presupuesto emite el Manual de Auditoría Gubernamental con objeto de institucionalizar la práctica de la Auditoría Gubernamental así como homogeneizar alcance, concepto, procedimientos, normas, guías y técnicas aplicables.

CAPITULO III

ESTRUCTURA Y NORMAS GENERALES QUE RIGEN LA APLICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

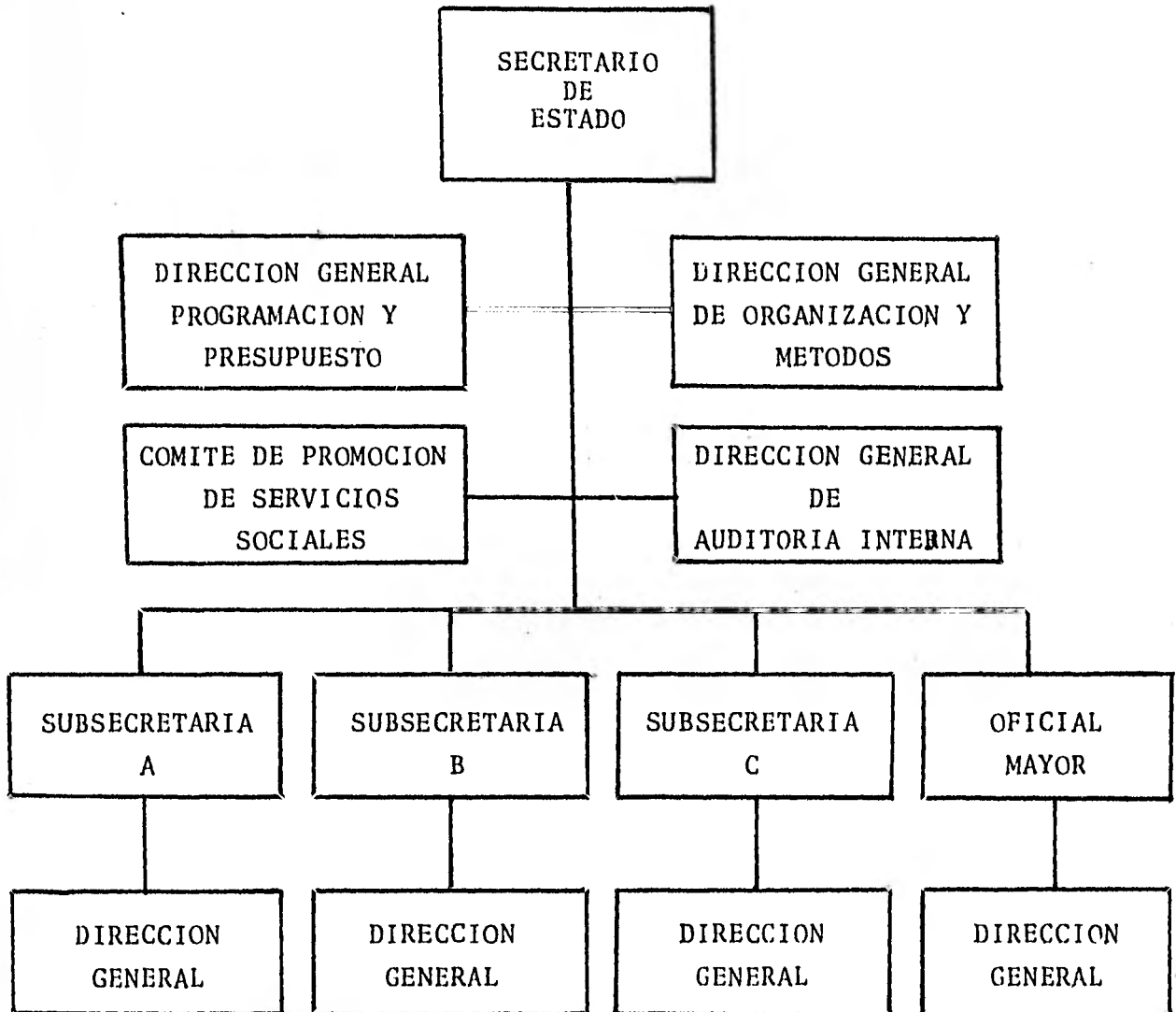
a) Dependencia -

Después de la obligación de crear órganos de auditoría interna en la Administración Pública Federal, el otro aspecto más importante dentro de la institucionalización de la Auditoría Gubernamental, lo conforma la instrucción que señala que deberán depender del titular, que es el más alto nivel jerárquico (Cuadro 2).

Esta afirmación se basa en la importancia que tiene la auditoría como instrumento de control y que requiere para su mejor desempeño contar con la suficiente autoridad para la máxima independencia en todas las áreas. Por otra parte, los resultados que proporciona la auditoría requieren ser aceptados y realizadas las acciones correctivas que sólo

contando con el respaldo de la máxima autoridad podrán llevarse a cabo.

De la definición de Auditoría Interna, cuya síntesis podría ser: "Es un control administrativo que evalúa la efectividad de otros controles con la finalidad de apoyar a la alta gerencia...", se puede concluir que esta función tiene su justificación por el servicio que proporciona a la Dirección.



Auditoría Interna depende directamente del titular de la Secretaría de Estado.

De ahí la importancia y fluidez que deben mantener las relaciones entre la auditoría interna y la Dirección.

Esta relación implica:

- 1.- Una adecuada delegación de autoridad y un apoyo efectivo y permanente de la Dirección.
- 2.- Un equipo humano capacitado, que piense como la Dirección y que mantenga en todo momento buenas relaciones humanas.

Delegación de autoridad y apoyo de la dirección -

Por un lado los resultados de las revisiones practicadas serán trascendentes en la medida que estos sean apoyados totalmente por la Dirección.

Ese apoyo será más necesario en la medida que los resultados afecten la susceptibilidad de funcionarios o ejecutivos que se encuentren por encima del auditor.

Igualmente, el área de trabajo de la auditoría se verá afectado directamente por la clase de autoridad del ejecutivo de quien depende.

Si la delegación es de un nivel jerárquico elevado mantendrá un alto grado de independencia, esencial para un efectivo programa de actividades, un vasto campo de actividades y calidad y valor de los servicios que las autoridades obtengan de la auditoría interna.

El apoyo de la Dirección debe complementarse haciendo que las áreas auditables reconozcan los objetivos que persigue la auditoría como instrumento promotor de eficacia y eficiencia, por lo que es indispensable dar las mayores facilidades a los auditores para su examen así como para llevar a cabo las medidas correctivas sugeridas.

Por contra si el nivel jerárquico no es adecuado o la delegación de autoridad no es clara el campo de acción se ve seriamente restringido, se está en mayores posibilidades de realizar trabajos rutinarios u operativos (clásico apaga fuegos) y no podrá esperarse mucho de los resultados que se obtengan.

Es común observar al órgano de auditoría interna depender del área de Finanzas o Contraloría, sin embargo, los nombres nada significan, lo que será definitivo es su ubicación en la organización.

Es necesario aclarar que la independencia que requiere la auditoría interna comprende:

- a. La independencia de programación, es decir, que sólo ella sea la responsable del volumen de actividades a realizar, carente de presiones o controles en ese sentido. Es responsable asimismo de las técnicas o procedimientos a aplicar y de su alcance.

Lo anterior no significa que el programa no deba ser autorizado por la Dirección de la entidad.

- b. Independencia de investigación, sin influencia para determinar áreas o unidades y sin limitar sus fuentes de información.
- c. Independencia en la presentación de sus resultados. En razón de la importancia de la objetividad en la auditoría, esta no deberá desarrollar cualquier otra actividad que más tarde deba ser revisada por ella misma.

Equipo humano capacitado que piense como la dirección y que mantenga en todo momento buenas relaciones humanas -

Independientemente del nivel jerárquico que mantenga el órgano de auditoría interna, de la delegación de autoridad y apoyo de la máxima autoridad; los resultados no serán realmente efectivos si el equipo humano que integra dicho órgano no reúne ciertas características propias del auditor interno actual.

El proceso se inicia como toda actividad de recursos humanos con una selección del personal adecuado.

El auditor debe estar preparado técnicamente, contar con conocimientos generales de contabilidad y administración, de técnicas y procedimientos de auditoría. Es importante la combinación de conocimientos y experiencias, ya que se debe reconocer que el auditor interno no es un "sabelotodo" pero sí debe ser un experto en controles administrativos, sobre todo debe contar con un criterio que le permita visualizar los aspectos sobresalientes que merezcan su atención, evaluar antes de emitir cualquier juicio. Habilidad para expresarse oralmente o por escrito. Probablemente este sea el atributo más importante del auditor.

Básico resulta el pensar en términos administrativos; colocarse en el lugar del directivo responsable de tal o cual función. Esta posición se logra a través de la experiencia.

Independientemente de los conocimientos que ya posea el auditor interno, se le debe otorgar capacitación permanente para lo cual deben establecerse programas anuales que fomenten el desarrollo profesional individual y de grupo. Para ello, se deben considerar tres aspectos que son:

1. Cursos de conocimientos generales de la entidad.
2. Cursos especializados sobre temas apropiados con el tipo de organización o entidad y,
3. Cursos externos impartidos por instituciones de reconocido prestigio.

Por último, sin que por ello sea menos importante, el auditor debe mantener buenas relaciones con sus compañeros así como con el personal del área examinada. De su actuación personal (presencia, amabilidad y sentido de comprensión hacia los demás) dependerá en mucho los resultados que obtenga.

El auditor en el desempeño de su labor ha de observar una actividad positiva entendiendo como tal la que desarrolle con afán de creatividad que genere beneficios tanto individuales como colectivos.

b) Normas de auditoría -

Al igual que el hombre requiere observar ciertas reglas de conducta para convivir en sociedad, el desarrollo de cualquier actividad profesional exige del cumplimiento de determinados principios para alcanzar los objetivos planeados.

La auditoría como actividad no podía estar ajena a tal condición, y en razón de ello fue necesario establecer la normatividad que regulará su actuación y que por otra parte generará el reconocimiento de quien recibe el servicio, a través de resultados de calidad.

En el párrafo del dictamen se aclara que "nuestro examen se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y por lo tanto incluyó pruebas de los registros de contabilidad y de aquellos otros procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias".

Tal afirmación representa el compromiso adquirido por el auditor frente a la sociedad, de haber observado en el ejercicio de su trabajo, los requisitos mínimos que garantizan la calidad de los resultados. De la observación constante de esas normas depende que se mantenga el reconocimiento y prestigio de la profesión.

Las normas de auditoría que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha expedido para llevar a cabo las revisiones financieras poseen un carácter universal y generalmente reconocido, estas normas han sido modificadas y adecuadas a cada una de las diversas "clases" de auditoría en

función a su enfoque particular. Fundamentalmente por lo que a las disposiciones relativas a la información y dictamen se refiere.

Por su parte la auditoría gubernamental ha desarrollado con base en esas mismas normas las aplicables en su medio.

Las normas de auditoría en el sector público buscan la unificación de criterio de los auditores gubernamentales, además de dictar los requisitos en cuanto a las cualidades personales de los auditores, alcance y naturaleza de la información y contenido y naturaleza del informe.

La implantación a nivel nacional de las normas de auditoría gubernamental buscan:

1. Incorporar, ampliar o clarificar las normas de auditoría generalmente aceptadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
2. Incluir normas que amplían el ámbito de la auditoría al considerar la auditoría interna y externa, la operacional y la financiera.

3. Aplicación a cualquier auditoría que se efectúe en el sector público por el órgano propio de la auditoría interna, por las unidades de auditoría interna de las entidades públicas o por firmas independientes de auditoría.
4. Enfatizar el cumplimiento de los aspectos legales, como característica básica de la auditoría gubernamental.

Es importante mencionar que el enfoque y alcance de la auditoría en el sector público en México se ha nutrido del intercambio de experiencias con organismos de otros países por medio del Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras y de la Organización Internacional de Instituciones Supervisoras de Auditoría (INTOSAI), lo que le permite una actualización en este campo a nivel mundial.

El Manual de Auditoría Gubernamental emitido el 10. de abril de 1981, por la Dirección de Control y Auditoría Gubernamental dependiente de la Secretaría de Programación y Presupuesto, contempla precisamente las normas, metodología y lineamientos indispensables a que deberán apegarse los órganos de auditoría interna en el desempeño de sus funciones.

La observancia de estas normas es obligatoria para todos los auditores gubernamentales.

Adicionalmente a estas normas, las dependencias y entidades podrán elaborar reglas particulares de aplicación práctica, que permitan dar atención a los problemas específicos de cada una de ellas.

Este tipo de reglas deben ser desarrolladas en forma conjunta y coordinada por las dependencias designadas como cabezas de sector y por las entidades que ellas agrupan.

Las normas básicas de auditoría gubernamental en relación con las de la auditoría tradicional, generalmente aceptadas a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se clasifican según se muestra en el siguiente cuadro:

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS
POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

1. Normas Personales -

- a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- b. Cuidado y diligencia profesionales
- c. Independencia mental

2. Relativas a la ejecución del trabajo -

- a. Planeación y supervisión
- b. Estudio y evaluación del control interno
- c. Obtención de evidencia suficiente y competente

3. Relativas a la información y dictamen -

- a. Aclaración de la relación con los estados financieros
- b. Aplicación de principios de contabilidad
- c. Consistencia en su aplicación
- d. Suficiencia de la información
- e. Salvedades
- f. Negación de opinión

NORMAS BASICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

I. Normas Generales -

1. Tipo y alcance de la auditoría
2. Conocimiento técnico y desarrollo profesional
3. Objetividad y autonomía
4. Esmero profesional y responsabilidad
5. Honestidad y confidencialidad

II. Relativas a la realización de un trabajo -

6. Planeación de la auditoría
7. Supervisión de la auditoría
8. Evaluación del control interno
9. Obtención de evidencia

III. Relativas al informe -

10. Discusión previa
11. Contenido del informe
12. Oportunidad y comunicación de los resultados
13. Seguimiento de las observaciones de auditoría

I. Normas Generales -

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

Norma 1 - Tipo y alcance de la auditoría 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".

Por la relevancia que tiene en este campo la introducción de mejoras no sólo de tipo financiero sino también operacional, en este precepto se destaca la importancia de la realización de auditorías con enfoque integral. Sin embargo para su determinación 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 la administración pública federal.

Norma 2 - 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".

El auditor gubernamental debe poseer la preparación técnica, obtenida de las instituciones educativas, que ha de mantener actualizadas a través del estudio y capacitación personales.

La experiencia la adquiere mediante la práctica de sus actividades profesionales, misma que a través del tiempo proporciona al auditor el juicio y la madurez necesaria que requiere el ejercicio de sus actividades.

Los atributos citados han de ser utilizados para formular las opiniones, conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Las actividades y características de la entidad pueden requerir que el órgano de auditoría incluya dentro de su estructura, profesionales de otras disciplinas o especialidades (vgr. ingenieros, arquitectos, licenciados, etc.).

Norma 3 - Objetividad y autonomía -

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

La independencia del auditor se entiende como la cualidad que le permite emitir juicios objetivos con absoluta libertad de criterio, sin ser influenciado por terceros.

La independencia es tal vez el atributo más importante del auditor.

De ahí se desprende la importancia de depender directamente del más alto nivel de la entidad.

Es ante todo una actitud mental por lo que se requiere que el auditor no esté o se haya relacionado con las actividades y operaciones que examine; no debe existir relación de parentesco consanguíneo o civil en línea directa sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto grado y afín dentro del segundo, con funcionarios de la dependencia o entidad. Tampoco debe tener ninguna relación de negocio que se considere compatible con la actividad que desarrolle.

Norma 4 - Esmero profesional y responsabilidad del auditor -

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

Norma 5 - Honestidad y confidencialidad -

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

El auditor está obligado a poner todo su empeño y habilidad en el ejercicio de su trabajo, asumiendo en todo momento la responsabilidad que como profesionista tiene.

Las conclusiones y opiniones que emita en cualquier tiempo de su examen serán de su estricta responsabilidad, por lo que habrán de ser resultado de su trabajo y de la aplicación de su criterio y juicio profesionales. No debe manifestar opiniones que dañen el prestigio o imagen de las personas a menos que le resulte indispensable y cuente con las pruebas necesarias.

Respecto de la confidencialidad es un aspecto que de manera clara se señala en el código de ética del contador público y se resume en la necesidad de mantener absoluta reserva y confidencialidad respecto a las informes, datos y hechos obtenidos como consecuencia de sus labores.

II. Normas para la realización del trabajo -

Determinan las bases sobre las que deben actuar los auditores en la ejecución del trabajo.

Norma 6 - Planeación de la auditoría -

"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 van a emplear; los papeles de trabajo que se van a utilizar y el personal que intervendrá en la revisión".

La planeación es una fase primordial del proceso de auditoría de la que mucho dependerá el éxito del trabajo y su eficiente desarrollo.

Para llevar a cabo una adecuada planeación, debe conocerse previamente el objetivo, características y operaciones de la dependencia o entidad a examinar.

De acuerdo con el Manual de Auditoría Gubernamental, la planeación debe incluir básicamente:

1. La naturaleza y alcance del examen.
2. Los procedimientos y técnicas a utilizar.
3. La oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de auditoría.
4. Período a cubrirse.
5. Asignación y utilización del personal.
6. La aplicación del trabajo a realizar.
7. Determinar los papeles de trabajo que se requieren.
8. Fechas estimativas del inicio y término de la fase.
9. La presentación y contenido del informe.
10. Coordinación con otras áreas revisoras.

Norma 7 - Supervisión de la auditoría -

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

La supervisión es una función básica que ha de llevarse a cabo en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo para garantizar resultados de calidad.

Debe realizarse en todos los trabajos y a todos los niveles de experiencia.

La supervisión representa además una forma de entrenamiento técnico.

Según se afirma en el propio manual, la supervisión comprende entre otros, los siguientes puntos:

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

Norma 8 - Evaluación del control interno -

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

La evaluación del sistema de control interno de la dependencia o entidad, determina el grado de confianza de los métodos y medidas adoptadas, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información contable y la eficiencia y efectividad de las operaciones, lo que permite establecer que áreas requieren mayor atención, alcance y profundidad de las pruebas.

Por otra parte, en las entidades del sector público, la magnitud de las operaciones ocasiona que la auditoría deba realizarse generalmente en base a pruebas selectivas, lo que significa que la opinión profesional del auditor con respecto al universo, está basada en los resultados obtenidos en la revisión de la muestra, la cual debe ser representativa.

La evaluación del control interno será la base para la formulación de las recomendaciones conducentes a su fortalecimiento.

Norma 9 - Obtención de evidencia -

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

La evidencia es la constancia que permite soportar objetivamente los resultados de la auditoría.

Se dice que la evidencia es suficiente cuando el resultado de las pruebas permite opinar con un riesgo mínimo, sobre la totalidad del universo. Es competente cuando las pruebas realizadas son significativas para soportar los hechos verdaderamente importantes. La evidencia es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación lógica entre sí.

III. Normas relativas al informe de auditoría -

Definen los aspectos que debe observar el auditor para formular el informe en el que haga constar las observaciones, conclusiones y recomendaciones que resulten de su examen.

Norma 10 - Discusión previa -

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

Como parte del proceso de auditoría, debe presentarse a los funcionarios responsables un "informe previo" sobre las observaciones del auditor, con objeto de obtener su conformidad

acerca de las mismas así como de las conclusiones y recomendaciones pertinentes. Se define además un aspecto muy importante que es el establecer fechas límite para llevar a cabo las acciones tendientes a su corrección. En algunos casos para que dichos funcionarios proporcionen documentación o información que no haya sido presentada al auditor en el desarrollo de su trabajo.

Así este procedimiento se torna en un filtro para que el informe definitivo cuente con conclusiones y recomendaciones importantes debidamente soportadas.

Norma 11 - Contenido del informe -

"El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, conciso, preciso y constructivo, respaldado con la suficiente evidencia que permita la elaboración de conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades de la dependencia o entidad".

El informe de auditoría es el resultado final de todo el proceso de auditoría y normalmente el único documento que llega a los interesados. Por tal motivo, dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas, así como las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

En su preparación deberán observarse:

1. Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, es decir, imparcial y profesionalmente sin ocultar o desvirtuar información que puede conducir a error o la toma de decisiones inadecuadas.
2. Los informes deben ser concisos y precisos, es decir, deben incluir únicamente la información necesaria sin hacer uso de detalles excesivos que sólo confunden al lector.
3. El enfoque del informe debe ser lo más positivo y constructivo que sea posible, dándole mayor relevancia a las sugerencias o recomendaciones que a los aspectos negativos que se observaron.

Norma 12 - Oportunidad y comunicación de los resultados -

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

Normalmente el informe de auditoría se debe presentar al término de la revisión. Sin embargo, cuando se determinen hechos

importantes que requieran de corrección inmediata, estos deben ser dados a conocer a los funcionarios responsables, con objeto de que tomen las acciones correctivas que procedan.

Norma 13 - Seguimiento de las observaciones de auditoría -

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

Con objeto de verificar que las recomendaciones del auditor hayan sido atendidas y tengan el efecto deseado, es necesario que tomando en cuenta las fechas de solución, el auditor realice el seguimiento, con objeto de vigilar que éstas efectivamente se llevaron a la práctica en tiempo, y que los resultados que se obtuvieron fueron los deseados.

Estas normas señalan con claridad el ambicioso enfoque de la Auditoría Gubernamental moderna y nos permite vislumbrar con claridad, la repercusión que su aplicación puede tener en el manejo no sólo eficiente, sino también eficaz y congruente del gasto público.

CAPITULO IV

FUNCIONAMIENTO DEL ORGANO RESPONSABLE:

a. Organización Interna -

Acorde a la enorme responsabilidad que recae sobre los órganos de auditoría interna y con objeto de alcanzar los objetivos que la auditoría gubernamental pretende, su estructura funcional ha de ser la más adecuada.

Obvio es decir que en mucho dependerá dicha estructura, de las características de las actividades, de la magnitud y del nivel del organismo a que pertenezca.

ESTRUCTURA FUNCIONAL -

A continuación se describe cada una de las partes que integran la unidad de auditoría; aclarando que su denominación en cada caso puede ser muy variada y depende directamente de la organización de la entidad a que pertenezca.

Auditor General -

Puede llamarse también Dirección, Jefatura, Departamento, Subdirección, etc.

Se considera al contador público como el profesional idóneo para ocupar el cargo por sus conocimientos y experiencias en administración de los recursos humanos y del trabajo.

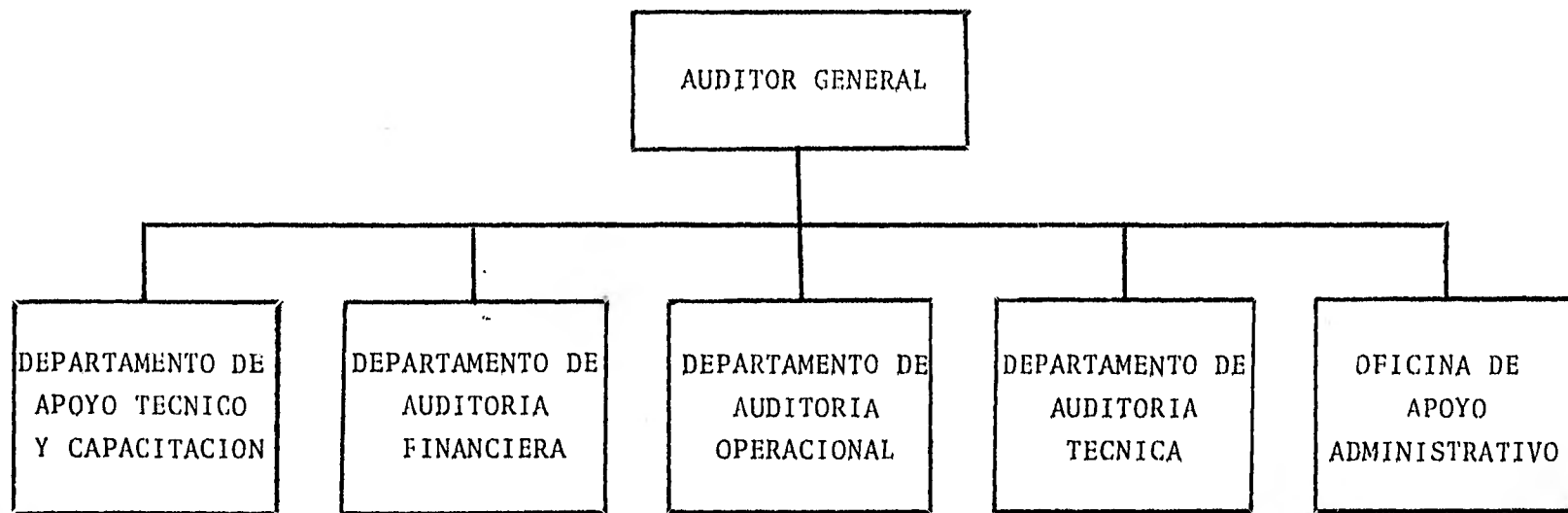
Subdirector(es) General(es) -

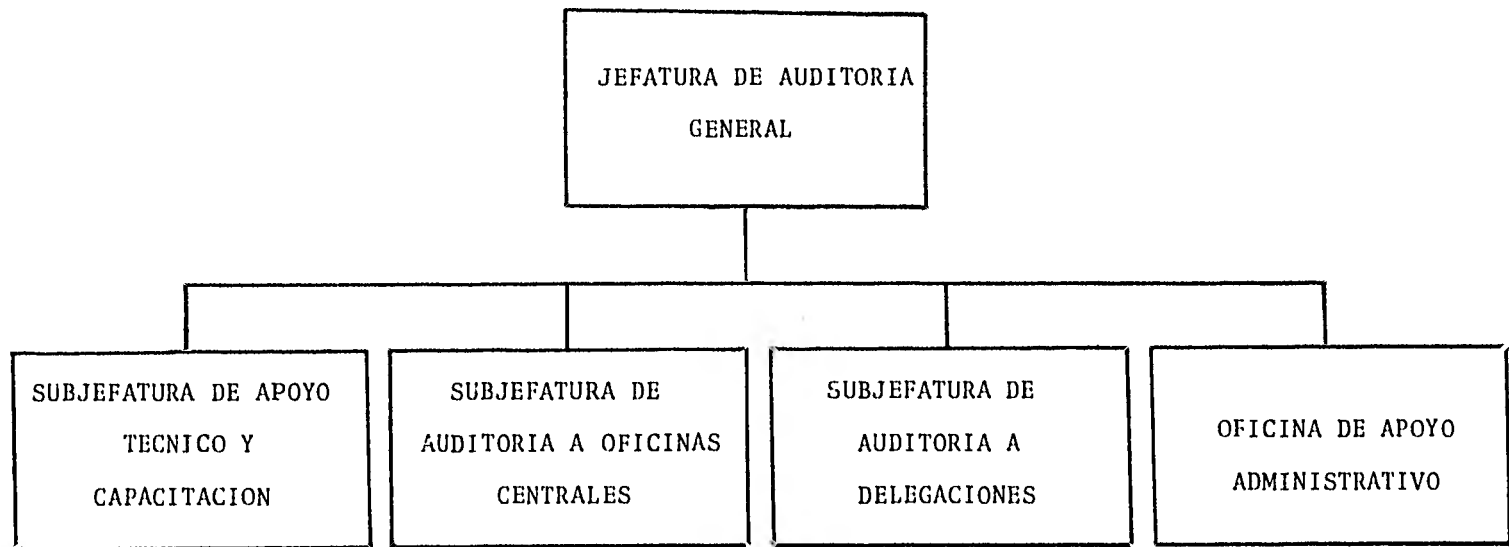
En función al nombre del titular será Subdirección, Subjefatura, etc. responsable de la coordinación de los trabajos y funciones de jefes de menor jerarquía. Es a su vez el conducto y filtro entre estos y la cabeza del órgano de auditoría.

Puede ser una o más en razón a las necesidades y número de miembros de la unidad de auditoría.

Su carácter puede ser general o atender áreas específicas como son: Auditoría financiera, auditoría operacional ó técnica.

(Cuadro No. 4).





También son susceptibles de organizarse en razón de los niveles de atención. A este respecto es conveniente aclarar que uno de los objetivos institucionales de la Reforma Administrativa es la desconcentración de los organismos públicos a efecto de atender en mejores condiciones los asuntos de su competencia, en razón de ello las entidades públicas tienen oficinas, representaciones o delegaciones en los estados que conforman el territorio nacional.

Tal desconcentración incluye los órganos mismos de auditoría. En esas condiciones sería posible suponer la existencia de una Subdirección o Subjefatura que atiende las entidades ubicadas en la localidad donde se hallan las oficinas centrales (vg. Instituto Mexicano del Seguro Social) y otras subdirección que se responsabilice de las unidades de auditoría que se encuentren en las delegaciones foráneas (Cuadro No. 5).

En este caso es importante señalar que las unidades estatales o regionales deben depender directamente del nivel central con objeto de mantener su independencia y garantizar así la posibilidad de no ser utilizados para trabajos operativos, los que prohíbe expresamente en el Artículo No. 137 Fracc. 11, del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.

Por otra parte esa dependencia proporciona:

- . Un mayor apoyo y oportunidad para realizar sus evaluaciones.
- . Ampliación de puntos de vista para la realización de las auditorías.
- . Mayor y mejor coordinación en la realización de trabajos de carácter general que busquen un fin común.
- . Establecimiento de relaciones entre las diferentes unidades que promuevan el desarrollo de las mismas.

Igualmente en todos los casos, se hace necesario que el órgano de auditoría cuente dentro de su estructura con un área responsable de la capacitación permanente de sus miembros, a través de programación de cursos de carácter interno o externo, de la preparación o recopilación y difusión de material didáctico y técnico tendiente a mantener actualizado al personal de auditoría.

El auditor para estar en condiciones de efectuar trabajos profesionales a las diversas entidades y áreas, debe mantenerse informado de procedimientos contables, normas relativas a la entidad, políticas, programas, etc., independientemente de conocimientos generales propios de la profesión.

En aquellos casos en que no se cuente con esta área el titular deberá vigilar que el personal reciba capacitación a través de asistir a cursos, seminarios en instituciones profesionales y otros organismos.

En casos de entidades de consideración el área técnica puede ocuparse del control programático y de las funciones de archivo de informes así como del manejo y dotación de los recursos materiales.

GRUPOS INTERDISCIPLINARIOS:

Cada entidad del sector público tiene una actividad específica que cumplir de acuerdo con ciertos ordenamientos.

A su vez esa actividad implica una o varias especialidades que requieran la atención de especialistas en la materia, por lo que además de los contadores públicos, será necesario que la unidad de auditoría cuente entre sus elementos con profesionistas de otras disciplinas tales como arquitectos, ingenieros, abogados, médicos, ingenieros en sistemas, en electrónica, actuarios, etc., según sea el caso. En estas circunstancias, la responsabilidad del contador público es vital, por ser el profesionista técnicamente capacitado para dirigir, coordinar, integrar y supervisar su participación.

De esta forma la auditoría gubernamental demanda la coparticipación de "auditores interdisciplinarios".

Es necesario aclarar que no se trata simplemente de la participación de una gran cantidad de profesionistas sino de la conjugación del esfuerzo de varios profesionistas para la optimización de los resultados de sus evaluaciones.

A continuación se exponene algunas de las áreas que hacen necesaria la presencia de otros profesionales.

Profesionista

Actividad o Area

LICENCIADO EN ADMINISTRACION
DE EMPRESAS

Desarrollo de auditorías administrativas. Análisis y evaluación de estructuras organizacionales. Determinación de objetivos y fijación de funciones en dichas estructuras.

ARQUITECTOS E INGENIEROS

Desarrollo de auditorías técnicas a obras en construcción o terminadas, proyectos, maquinaria, equipos e instalaciones.

Profesionista

Actividad o Area

Asesoría en campos que le son propios, como distribución de áreas, capacidad de equipos, mantenimiento de los mismos.

INGENIEROS EN ELECTRONICA
Y COMUNICACIONES

Asesoría en el análisis de sistemas de procesamiento de datos y de la información emanada de equipos electrónicos.

MEDICOS

Participación en auditorías a áreas específicas en ese campo en las instituciones del sector salud.

Asesoría para determinar la razonabilidad de factores o índices de tipo médico.

ABOGADOS

La auditoría gubernamental comprende el examen del cumplimiento de diversas disposiciones de carácter legal.

Profesionista

Actividad o Area

ACTUARIOS

Para el análisis e interpretación de estadísticas y estudios actuariales.

La inclusión de otros profesionistas refuerza la aseveración de que el auditor no es un individuo que domine o conozca todas las áreas sujetas a examen, por lo que es importante la integración de grupos interdisciplinarios.

Es conveniente señalar que la presencia de uno o más grupos de profesionistas diferentes a los contadores públicos obedece al tipo de actividad de la entidad de que se trate. Así podríamos pensar si se trata de una institución del sector salud, que probablemente el órgano de auditoría requiera contar con un grupo de médicos; por el contrario si se trata de un organismo que incluya actividades relativas a la construcción, resultará conveniente contar con arquitectos o ingenieros.

Cabe señalar que dichos profesionistas pueden desarrollar revisiones en forma exclusiva o especial.

b) Desarrollo del trabajo -

Cualquiera que sea la estructura organizacional que adopte la unidad de auditoría, los objetivos que persiga serán:

- . Promover mejoras o reformas constructivas a las operaciones, en los sistemas administrativos y al control interno de las entidades públicas.
- . Verificar si se están llevando a cabo los programas y actividades autorizadas, de manera eficiente, efectiva y económica.
- . Verificar el apego a las disposiciones legales, normas y políticas aplicables.
- . Analizar si el control interno coadyuva a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
- . Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
- . Realizar el seguimiento de las recomendaciones aprobadas con objeto de cerciorarse de que efectivamente fueron implantadas.

El cumplimiento de los objetivos descritos implican la realización de auditorías integrales de cuyo resultado emanarán informes que contengan las proposiciones para alcanzar las mejoras ya enunciadas, coadyuvando de esta forma con los directivos de las entidades.

Los informes han de ser objetivos, claros, precisos y constructivos. Para ello se requiere que tales informes hayan sido el resultado de la aplicación de formas de acción denominadas "técnicas de auditoría".

Las técnicas de auditoría son los métodos que permiten al auditor allegarse de la evidencia suficiente, competente y congruente para emitir un juicio profesional.

Al igual que las normas de auditoría gubernamental, son el resultado de la adecuación de las técnicas de auditoría de carácter universal difundidas en México por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y las emitidas por los organismos de control gubernamental ya citados en el Capítulo III, relativo a las Normas de Auditoría, y que son el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF).

Es necesario hacer notar que entre ellas no existen diferencias de fondo, según puede apreciarse en el Cuadro No. 6.

Las técnicas de auditoría gubernamental se clasifican en:

Técnicas documentales -

Estudio General -

Es la consideración de los aspectos básicos de la entidad sujeta a examen, como son estructura, fundamento legal, políticas; y que son la base para determinar la aplicación de otras técnicas y la profundidad de su aplicación.

Análisis -

Descomposición de una actividad u operación, para examinar cada uno de los componentes y concluir respecto del todo. Susceptible de aplicarse a aspectos financieros, operacionales, legales y de resultados de programas.

TECNICAS DE AUDITORIA

MANUAL DE AUDITORIA EMITIDO
POR LA SECRETARIA DE
PROGRAMACION Y PRESUPUESTO

INSTITUTO MEXICANO DE
CONTADORES PUBLICOS

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE
CIENCIAS FISCALIZADORAS

=====

Técnicas documentales:

Estudio General

Estudio General

Análisis

Análisis

Análisis

Confirmación

Confirmación

Confirmación

Declaración o certificación

Declaraciones o certifi-
ficaciones

Conciliación

Conciliación

Revisión selectiva

Revisión selectiva

Comprobación

Comprobación

Cálculo

Cálculo

Computación

Técnicas verbales:

Entrevista

Investigación

Indagación

Técnicas visuales:

Inspección

Inspección

Inspección

Observación

Observación

Observación

Comparación

Comparación

Rastreo

Rastreo

Confirmación -

Ratificación por escrito obtenida de terceros respecto de una cifra, un hecho o una operación, en la que tuvieron una participación directa.

Declaración o certificación -

Es la aceptación por escrito del resultado de investigaciones, actas, resúmenes, etc., por parte de los involucrados de manera directa o indirecta.

Conciliación -

Es establecer la concordancia de dos datos a una fecha determinada, a través de fuentes diferentes.

Revisión selectiva -

Circunstancia derivada del volumen de operaciones y complejidad de las entidades del sector público. Generalmente son muestras tomadas al azar. Tiene como condición que la muestra se refiera a partidas homogéneas y debe ser representativa del universo examinado.

Comprobación -

La importancia que tiene en el sector público cerciorarse que una operación se encuentra respaldada y que cuenta con la suficiente autoridad, legalidad, propiedad, etc., otorgan mayor relevancia a esta técnica.

Cálculo -

Se refiere a la verificación de la exactitud de cifras u operaciones.

Técnicas Verbales -

Entrevistas -

Es un medio para obtener información. Sin embargo debe manejarse con extremo cuidado y limitación.

Técnicas Visuales -

Inspección -

Es el examen físico de bienes tales como activos, obras, documentos, etc.

Observación -

Es la forma más general de captar y comprobar una actividad u operación.

Comparación -

Permite establecer las similitudes o diferencias entre dos o más conceptos.

Rastreo -

Es dar seguimiento a una operación desde que se inicia hasta que concluye, a través de cada una de sus etapas.

La observancia de estas técnicas es de carácter general por los auditores gubernamentales. Su aplicación depende del buen juicio, experiencia y criterio profesional del auditor. De ahí la necesidad e importancia de enriquecer e incrementar dichas cualidades por medio de una adecuada capacitación y supervisión.

c) Administración del Organó de Auditoría -

No basta con observar normas y aplicar técnicas de auditoría gubernamental, ni contar con el personal idóneo, para asegurar el desarrollo de sus actividades con buen éxito.

Al igual que cualquier otra área en una organización, requiere de la instrumentación de elementos que le permitan plantear y regular el desarrollo de sus funciones.

Dichos instrumentos son:

Plan Básico	{	Manual de Auditoría
		Programa de Auditoría

PLAN BASICO:

En este documento se hace referencia al marco conceptual del órgano de auditoría, pudiendo concebirse dentro del mismo:

- . Objetivos del órgano de auditoría
- . Fundamento legal
- . Determinación de funciones propias
- . Estructura organizacional
- . Funciones específicas de cada uno de los niveles estructurales que componen la unidad de auditoría
- . Programas de acción, dentro de los cuales se encuentra el programa de auditoría.

MANUAL DE AUDITORIA -

Este título también exigible por el Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, en su artículo 144 debe formularse y posteriormente mantenerse actualizado un Manual de Auditoría. Este documento debe comprender los objetivos, políticas, alcance, normas, técnicas e informes que deben cumplirse con motivo del desarrollo de las revisiones del órgano de auditoría.

Tiene como objetivo fundamental homogeneizar los trabajos y unificar el criterio de los auditores. Su establecimiento resulta más útil y apreciado en los casos en que el órgano de auditoría es numeroso o se encuentra desconcentrado.

PROGRAMA DE AUDITORIA -

Documento en el que se plasman de acuerdo a un orden cronológico las revisiones que se han de llevar a cabo. Permite la sistematización de las actividades y racionalizar el recurso humano.

De conformidad con el artículo 141 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público debe referirse a un período anual y deberá indicar el tipo de revisión,

unidad o área sujeta a examen, tiempo estimado de revisión y días/hombre a utilizar.

El programa debe ser susceptible a cambios o modificaciones imprevistas de las actividades ya incluidas o considerar otras que no lo habían sido originalmente. En todo caso las modificaciones deben hacerse del conocimiento de la Secretaría de Programación y Presupuesto, según lo indicado en el artículo 143 del reglamento antes citado.

En su preparación se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- . Programa del año anterior, básicamente en lo que a revisiones no cumplidas se refiere.

- . Determinación de servicios, entidades o áreas críticas, con base en revisiones anteriores o señaladas por otros medios.

- . Gráficas organizacionales.

- . Experiencia profesional

- . Otras, señaladas de manera específica por instrucciones superiores.

- . Programas mínimos de auditoría señalados por la Secretaría de Programación y Presupuesto, en atención a lo dispuesto por los artículos 44 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y por los artículos 142 y 143 del multicitado reglamento.

Respecto de los "programas mínimos" cabe aclarar que no son sino aspectos básicos relacionados con las prioridades de carácter nacional, que la Secretaría de Programación y Presupuesto, en atención a los niveles global, sectorial o institucional, señala a cada entidad tomando en cuenta su participación en dichas prioridades.

Entre tales prioridades se encuentran:

- La vigilancia del manejo y ejercicio del presupuesto.
- Confiabilidad de la información financiera, contable y estadística rendida a la propia Secretaría de Programación y Presupuesto.
- Verificación del cumplimiento de diversas disposiciones legales (Ley para Promover la Inversión Mexicana y Regular la Inversión Extranjera), o programas específicos (programas de vacunación a nivel nacional), de acuerdo a las actividades de la entidad.

Cada entidad a través de su coordinadora deberá dirigir informes bimestrales del grado de cumplimiento y avance del programa anual, según lo dispone el artículo 147 del referido reglamento.

CAPITULO V

INFORMES

a. Importancia del Informe de Auditoría -

El informe es la fase culminante del proceso de auditoría. Usualmente es el único elemento que se proporciona a la administración y autoridades correspondientes en donde se muestran los hallazgos, el origen de los mismos, las recomendaciones y conclusiones del trabajo efectuado por el auditor.

La importancia del mismo radica entre otras consideraciones en:

- . Ser el documento base para que la administración tome decisiones
- . Es el auxiliar para el nivel operativo, para la generación de las acciones correctivas inmediatas
- . Proporciona información veraz y objetiva que permite el conocimiento de la entidad, a niveles superiores (Coordinadoras de sector o la propia Secretaría de Programación y Presupuesto)

Por otra parte a través del informe se dará a conocer la calidad profesional del cuerpo de auditoría, nivel de prepara-

ción del mismo, conocimiento que tiene de la unidad examinada y el grado de supervisión ejercida durante el proceso de revisión.

Un mal informe de auditoría puede dar al traste con el desarrollo del mejor de los trabajos.

En razón de lo antes mencionado la etapa de preparación del informe resulta crítica. El auditor deberá tener presente una serie de consideraciones en su formulación, algunas de las cuales se citan por el tercer grupo de las Normas de Auditoría Gubernamental. De hecho la preparación del informe se lleva a cabo en el transcurso de la revisión misma. En estas condiciones el riesgo de omitir hallazgos importantes disminuye considerablemente.

Por otra parte, en todo momento debe mantenerse una estrecha comunicación entre auditor y auditados, con objeto de que a juicio del primero se comenten tan pronto sean descubiertos los hallazgos más importantes, independientemente de que sean incluidos en el informe final.

Se promoverá realmente la eficiencia de la operación si las acciones correctivas son llevadas a la práctica en el menor tiempo posible.

La imagen de la unidad y del auditor no será la misma si dentro del informe se incluyen no solo las situaciones encontradas, sino también se comentan las acciones que ya se han generado por instrucciones de la administración, en lugar de presentar un conjunto de desviaciones.

La auditoría así desarrollada permitirá, una vez concluido el trabajo de campo que se esté en condiciones de preparar un "borrador de informe".

Con este documento el auditor lleva a cabo la entrevista final o con los funcionarios responsables de la entidad o servicio auditado.

Dentro de un marco de ambiente franco o cordial se presentan los resultados de la revisión practicada, se intercambiarán puntos de vista relativos tanto a las situaciones como a las causas y recomendaciones de éstos. Podrá también obtenerse información adicional. El auditor intentará dentro de lo posible lograr la aceptación de los resultados mostrados. No obstante en algunos casos podrá modificarse el planteamiento o enfoque de los aspectos ya citados por diversas razones. Una de ellas es el desconocimiento de los niveles operativos, de las verdaderas razones de algunos de los problemas planteados y que en esta etapa y en niveles superiores si son ampliamente conocidos.

En los casos en que proceda se deben incluir los comentarios de los funcionarios aún cuando estos difieran de los puntos de vista del auditor.

La importancia de este proceso es que se constituye en un filtro de la información que ha de contener el informe final, ya que las situaciones de menor importancia sólo serán puestas en conocimiento de las autoridades, verbalmente. Cabe también la posibilidad de que estas sean presentadas en forma por separado, haciendo uso del medio que el auditor juzgue conveniente. Lo más recomendable es hacerlo por escrito para contar con antecedentes y evitar malas interpretaciones.

Se acuerdan también en esta fase las fechas probables en que se espera dar solución a los problemas tratados y se precisan los funcionarios responsables de las acciones. Al determinar las fechas de solución, el auditor debe hacer uso de su buen juicio para evaluar la razonabilidad de las mismas y que no se difiera más de lo necesario la solución de los problemas planteados. Por otro lado esas fechas pueden ser la pauta para la realización del seguimiento.

Al término de la discusión se podrá jerarquizar las situaciones que aún prevalecen y planear la estructura que habrá de tener el informe definitivo.

b. Características del informe -

Dentro de las características que debe poseer un informe cualquiera que sea su naturaleza, se puede resumir que éste debe ser útil y oportuno.

Para considerar de utilidad un informe, éste deberá contener hechos que por su importancia merezcan la atención de los niveles a que se dirige. Obvio es decir que esos hechos han de estar respaldados efectivamente con evidencia suficiente y competente.

Los hechos deben ser mostrados lo más cercano a la realidad sin exageraciones o suposiciones que conduzcan a error. El lector debe entender plenamente el problema tratado (objetivo).

El lenguaje utilizado para la comunicación de los acontecimientos debe ser el más sencillo. Deben evitarse al máximo el uso de tecnicismos o abreviaturas.

Cuando se considera procedente debe recurrirse al uso de cuadros o anexos (claridad).

Debe poner mayor énfasis en las recomendaciones y en las mejoras que se obtendrán que en el señalamiento de las desvia-

ciones en tono desmesurado. Deben señalarse las acciones ya tomadas por la propia operación o administración independientemente de citar la situación (constructivo).

La oportunidad es la otra cualidad esencial de todo informe. La falta de oportunidad puede alterar radicalmente los resultados esperados de la implantación de las recomendaciones formuladas independientemente de que el costo de la revisión se traduzca en un gasto para la entidad.

Se hace necesario que desde la etapa de planeación del trabajo se asigne el tiempo necesario y el personal adecuado para realizar esta actividad.

En razón de su importancia, el Manual de Auditoría Gubernamental la incluye en las Norma No. 12 (Ver Capítulo 3).

Para cumplir satisfactoriamente con las características antes descritas se requiere contar con el personal experimentado. Que posea además, habilidad para expresarse tanto oral como escrito. Con conocimiento de las reglas propias de la redacción.

c. Estructura del informe -

Ya se mencionaba en párrafos anteriores que una vez concluida la discusión del "borrador del informe", se estaba en condiciones de planear sobre bases más concretas la estructura que se habrá de dar al informe final.

Aún cuando la organización de la información contenida en cada caso ha de responder a las características de los objetivos planteados y del tipo de unidad revisada; en su parte medular estará conformada por la serie de hallazgos determinados; además de lo dispuesto en la Norma No. 11 de la Auditoría Gubernamental. Esta norma establece que: "dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas, así como las conclusiones y recomendaciones pertinentes".

Con base en lo anterior, se han venido utilizando con resultados satisfactorios, por algunos organismos paraestatales los formatos que se muestran en los cuadros Números 7 y 8 para la preparación tanto de los informes de auditorías integrales o especiales como de los seguimientos de soluciones.

De acuerdo con dicho formato su presentación será:

SITUACION

Es la descripción de las deficiencias o desviaciones referidas a una actividad u operación, determinadas por el auditor con motivo de su examen.

Su redacción deberá ser comprensible y estará basada en la evidencia contenida en los papeles de trabajo.

Cabe señalar que de la forma de redactar un hecho depende la importancia que se le otorgue al mismo. Por ello resulta aconsejable que al citar los hallazgos, se muestre cuantitativamente el efecto que ellos mismos han producido o pueden producir, sin que esto signifique exagerar las proporciones del hecho.

CAUSA - (origen)

No sería congruente con los objetivos de la Auditoría Gubernamental, el producir informes que sólo incluyeran una serie de situaciones o desviaciones que sólo afectarían la imagen de la entidad y dejarían a esta en una posición difícil.

Ray Lindberg y Theodore Cohn, en su libro "Auditoría de Operaciones" afirman que el auditor no cuenta con la capacidad necesaria para formular recomendaciones y señalan que su labor es exclusivamente el presentar en la forma más objetiva los resultados de su examen. Dejan pues a la alta gerencia el plantear las soluciones idóneas para cada caso.

En nuestra opinión, aún reconociendo las limitaciones que el auditor tiene por diversas razones, también posee los atributos necesarios que aunados a un proceso lógico le permitirán

plantear las recomendaciones más adecuadas a las situaciones descritas. El trabajo desarrollado en estas condiciones resulta mucho más completo.

La responsabilidad que tiene el auditor gubernamental, de promover la eficiencia de la operación le obliga además de señalar las deficiencias a buscar el origen o causa de las mismas. En la medida que se precisan las razones que justifican la existencia de las desviaciones se estará en mejores condiciones de hallar o plantear su solución.

En ocasiones la determinación de esas causas no es fácil.

Es entonces cuando el auditor y el personal de la operación deben coordinar sus esfuerzos para la búsqueda de aquellas. Existe una posibilidad más para reafirmar la validez de las causas planteadas, en el proceso de discusión previa del informe, como se dijo al referirse a esa fase del proceso de auditoría, es ahí donde deben precisarse los conceptos (situaciones, causas y recomendaciones) planteados por el auditor.

CUADRO NO. 7

		SITUACIONES DETERMINADAS EN LA REVISION			
SITUACION	CAUSA	SOLUCION	IMPLANTACION		FUNCIONARIO RESPONSABLE
			INICIO	TERMINO	

CUADRO NO. 8

	SEGUIMIENTO DE SOLUCIONES				
SITUACION NO RESUELTA	CAUSA	SOLUCION	IMPLANTACION		FUNCIONARIO RESPONSABLE
			INICIO	TERMINO	

RECOMENDACION - (solución)

Una vez definidos los orígenes de las situaciones hay que señalar las medidas necesarias para corregir, mejorar o prevenir la reincidencia de los hechos mostrados.

Debe existir una relación lógica entre la situación, la causa y la recomendación de cada acontecimiento planteado.

Las recomendaciones han de describir hechos reales, alcanzables y prácticos. A semejanza de las situaciones, aquí es conveniente mostrar el beneficio susceptible de alcanzarse si se llevan a cabo las acciones sugeridas. Esta es una buena medida para lograr la aceptación de tales proposiciones. Es importante destacar que el diseño de las mejores recomendaciones se basa en la determinación de las causas básicas.

En aquellos casos en que la solución dependa de la intervención de otra área o dependencia, tiene que señalarse claramente.

IMPLANTACION DE FECHAS -

Como complemento del trabajo realizado, se hace necesario que los niveles operativos y los funcionarios involucrados se comprometan frente al auditor a llevar a cabo las acciones correspondientes en un período perentorio de tiempo que debe establecerse de manera clara, para cada una de las situaciones que se incluyen en el informe.

FUNCIONARIO RESPONSABLE

Igualmente, para cada una de las situaciones se debe definir el ó los funcionarios que deben intervenir en la solución de los problemas planteados. Se mencionarán únicamente puestos como "Jefe de Servicios de Personal" ó "Gerente de Servicios Administrativos", y no citar los nombres propios.

Aún cuando la serie de hallazgos determinados con motivo de la revisión, conforman la parte fundamental del informe, no son el único componente del mismo.

La estructura utilizada ha de proporcionar toda la información necesaria para que los usuarios tengan una imagen global de la unidad revisada.

Algunos de los capítulos que se consideran necesarios en la preparación de un informe son:

OFICIO O CARTA DE ENVIO

A través de este documento se presenta formalmente el resultado del examen practicado. Se hace referencia del período que abarcó la revisión, se señala el tipo de trabajo realizado (integral, especial, de legalidad, seguimiento, etc.) Se hace la aclaración de que las situaciones determinadas que se incluyen fueron previamente comentadas con los res-

ponsables de la administración de la unidad, y de las acciones correctivas sugeridas.

ANTECEDENTES

Una buena práctica para dar a los lectores del informe un mayor conocimiento y ubicación de la unidad o área revisada, cuando se trata de revisiones iniciales, es la de presentar brevemente información acerca de la creación, objetivos o actividad que ésta desarrolla. Con estos datos se entenderá mejor la información presentada.

Dentro de esta información pueden presentarse estados financieros, gráficas o estadísticas que incluyan los comentarios que les son relativos, a fin de una mejor interpretación de los mismos. Del análisis de esta información pueden surgir aspectos a revisar.

OBJETIVO Y ALCANCE

En este capítulo inicialmente se expondrán los motivos que condujeron a la realización del trabajo. Se definirá claramente si se trata del cumplimiento del programa de actividades o de un examen especial solicitado por determinado funcionario.

Se precisará también el período abarcado y las áreas o servicios que comprendió, la extensión de las pruebas aplicadas y en su caso las actividades no cubiertas.

EVALUACION GENERAL

Un aspecto básico en todo informe, lo constituye la opinión que el auditor se ha formado de la entidad o áreas revisadas, tomada en conjunto. Esto es, a través de la realización del examen de cada una de las partes que integran la unidad, se van conformando una serie de conclusiones que al término de la auditoría habrán generado en la mente del auditor, un concepto global de la situación en que se haya laborando la entidad revisada.

En esta parte se destacan en forma muy general las situaciones más importantes así como su afectación a los fines de la unidad.

RESUMEN DE ASPECTOS SOBRESALIENTES

En algunos casos es conveniente preparar un apartado que muestre las situaciones más sobresalientes que fueron determinadas por el auditor en su revisión.

Cuando el informe se dirige a los funcionarios de mayor jerarquía es posible que solo se les presenten los capítulos rela-

tivos a la Evaluación General y al Resumen de aspectos sobresalientes.

ANEXOS

Por último, como un recurso que debe ser utilizado a juicio del auditor en aquellos casos que verdaderamente lo ameriten, se formularán anexos.

Se trata de información complementaria relacionada con los aspectos que se incluyen en el capítulo de situaciones determinadas. Su finalidad es hacer más explícita y objetiva la información. El abuso de este recurso puede originar desinterés de parte de los lectores y denota limitación del auditor para expresar sus ideas. Los anexos deberán contener siempre un título que haga referencia concreta a los datos que muestra. De esta manera el informe de auditoría quedará integrado por los siguientes capítulos, mencionados de acuerdo al orden que deben mantener en el índice del citado documento:

- . Oficio o carta de envío
- . Antecedentes
- . Objetivos y alcance
- . Información financiera y/o estadística
- . Evaluación general
- . Aspectos sobresalientes
- . Situaciones determinadas
- . Anexos

Dada la importancia que tiene el informe de auditoría, ha de mantenerse una estricta supervisión durante su preparación.

Aún cuando la responsabilidad de tal documento recae en el titular del órgano de auditoría, esa responsabilidad se comparte por cada uno de los que intervienen en sus distintas fases de elaboración.

En la supervisión del informe se debe vigilar que:

- . La totalidad de las afirmaciones se encuentran respaldadas.
- . Se haya mantenido una actitud objetiva e imparcial y,
- . Se hayan cumplido satisfactoriamente los objetivos de la auditoría.

d. Tipos de informe -

Dentro de la actividad de auditoría, permanentemente se están proporcionando a los responsables de las áreas operativas, a la administración de las entidades sujetas a revisión, al titular del órgano de auditoría y en menor grado a otros niveles, información de muy diversa naturaleza.

Así tenemos que existen informes formales o informales dependiendo de la manera en que se presenten; informes de avance ó finales si son presentados en el transcurso o al término de la revisión; pueden ser generales o específicos en función de

los aspectos que incluyan; pueden proporcionarse en forma oral o por escrito; por su origen estos podrán referirse a auditorías integrales, especiales o seguimientos.

En la preparación de todos y cada uno de ellos habrá de observarse, en mayor o menor grado, las normas relativas al informe, tratadas en el capítulo tercero, además de aquellas que son propias de la redacción.

Sin embargo, en este capítulo habremos de referirnos básicamente a los informes de auditorías integrales, especiales y de seguimiento, por la importancia y características que poseen dentro de la Auditoría Gubernamental.

El informe de auditoría integral es aquel derivado del examen que incluye los aspectos financieros, operacionales, de resultado de programas y de legalidad, de una entidad o área.

Por su parte los informes especiales son aquellos que corresponden a revisiones no consideradas en el programa de actividades de auditoría. Aquellos que cubren aspectos específicos de una área, servicio, actividad o entidad. También se consideran informes especiales los que obedecen a revisiones practicadas por solicitud expresa de autoridades superiores.

e. Informes de seguimiento -

Mención por separado requiere este tipo de informe por referirse a una fase muy importante dentro del proceso de la auditoría en el sector público.

El desarrollo de la auditoría gubernamental encierra un proceso continuo así como una corresponsabilidad entre la administración y los órganos de auditoría.

Es la administración en primer término, la responsable de que las recomendaciones insertas en el informe de auditoría se lleven a cabo en los plazos y formas establecidos.

Es posible suponer que las áreas responsables presenten, a solicitud de la administración, un informe del grado de avance y cumplimiento de las correcciones, informando de ello al órgano de auditoría. Sin embargo, un eficiente control interno no deberá conformarse con este procedimiento. El hecho de provenir la información del área operativa le resta confiabilidad.

Con fundamento en la norma número trece de la auditoría gubernamental, es el auditor el responsable de realizar el seguimiento con objeto de vigilar que las recomendaciones fueron llevadas a la práctica.

Los seguimientos deben ser considerados desde la preparación del programa de actividades del órgano de auditoría. Una base para fijar los períodos en que han de realizarse los seguimientos sería considerando las fechas máximas establecidas en las revisiones integrales o especiales, para implementar las recomendaciones. En otro caso podrían establecerse períodos fijos para llevar a cabo el seguimiento, una vez concluida la revisión y entregado el informe definitivo.

Es importante destacar que en esta etapa, el auditor cuente con todo el apoyo de la autoridad superior con objeto de que las áreas operativas examinadas se vean presionadas para dar cumplimiento a las acciones correctivas y evitar así el que éstas incurran en actividades rutinarias.

Como consecuencia de la práctica de un seguimiento puedan tenerse los siguientes resultados:

- . Situaciones resueltas de acuerdo a las soluciones planteadas
- . Situaciones no resueltas por diversas razones, y
- . Nuevas situaciones detectadas con motivo del seguimiento.

En el caso de las situaciones que no han sido resueltas, el auditor deberá investigar los motivos de ello para estar en posibilidades de plantear las nuevas recomendaciones y apoyar en lo posible al nivel operativo. Aún en aquellos casos en que las soluciones dependan de niveles superiores a la propia entidad auditada, será responsabilidad del auditor

reforzar las peticiones formuladas por la operación en el sentido de autorizar, otorgar recursos materiales, técnicos o humanos; o la implantación de procedimientos, con objeto de agilizar su solución definitiva.

Cabe mencionar que de la evaluación del número de situaciones no atendidas y de sus causas, se deberá considerar la conveniencia de una nueva intervención integral o específica.

No obstante ser el seguimiento, fundamentalmente la verificación del grado de aplicación de las sugerencias planteadas en una revisión anterior, es posible con tal motivo determinar nuevos hallazgos. Una vez que estos han sido evaluados deberán formar parte del mismo informe.

A efecto de ser claros, es conveniente que las nuevas situaciones sean incluidas en capítulo por separado.

Por tratarse de actividades complementarias y en beneficio de la eficiencia de la entidad, deberán de sujetarse al procedimiento de seguimiento las sugerencias dadas por la auditoría externa, así como a la información contenida en el dictamen. De esta forma se optimizará su aprovechamiento.

f. Niveles de información -

En todos los casos el informe de auditoría se dirigirá a la autoridad máxima de la entidad o área examinada.

También habrán de ser informados los demás funcionarios de las áreas o dependencias que han sido señalados como responsables de la aplicación de las medidas correctivas.

En el oficio de envío se señalará de manera específica el nombre de todos esos funcionarios, la que deberá contener el nombre del funcionario de quien depende el órgano de auditoría (Titular de la entidad de acuerdo a lo señalado por el artículo 44 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal).

Independientemente de que en la práctica se ha juzgado conveniente la entrega a la unidad auditada, de una o más copias del "Borrador del Informe" en el momento de la discusión previa, para que se inicien las acciones sugeridas; no es sino hasta la entrega formal de informe definitivo cuando se considera que aquellas sean puestas en práctica.

Por tal motivo, debe vigilarse que el lapso transcurrido entre la terminación de la revisión y la entrega del informe definitivo sea mínimo.

La distribución del informe se verá afectada directamente por la estructura organizacional de la dependencia a que pertenece el órgano de auditoría. Ya se comentaba en el capítulo relativo a la estructura del órgano de auditoría, que la mayoría de los organismos estaban siendo afectados por la descentralización.

En esas condiciones existían unidades de auditoría pertenecientes a un organismo en diversas entidades federativas que debían reconocer o depender del nivel central.

Con base en esa dependencia los informes emanados de aquellas unidades se remitirán al nivel jerárquico central para su conocimiento.

De acuerdo a las disposiciones giradas por la Secretaría de Programación y Presupuesto, en el artículo 147 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, ésta podrá excepcionalmente solicitar los informes de auditoría.

CONCLUSIONES

1. La Auditoría Gubernamental es un nuevo enfoque de la auditoría tradicional y que dada la importancia que tiene la función de evaluación dentro de las actividades socioeconómicas que desempeña el Estado, ha sido dotada por el mismo de toda la estructura necesaria para su desarrollo en todos los organismos del sector público.

Su objetivo fundamental es la promoción de la eficiencia, eficacia y congruencia de los recursos humanos, materiales y financieros. Con ello se pretende dar un impulso sin precedentes en la consecución de los objetivos particulares de cada dependencia y por ende de los objetivos del estado mismo.

2. El aspecto legal que constituye el fundamento de la Auditoría Gubernamental se haya contenido en una serie de disposiciones entre las que destacan de manera especial la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su correspondiente Reglamento.

Se señala a la Secretaría de Programación y Presupuesto como el órgano máximo de vigilancia a efecto de que la actividad se realice conforme a lo previsto. Para ello cuenta también con el apoyo de otros organismos denominados coordinadores de sector, integrados por Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos. De acuerdo con las atribuciones y funciones de los coordinadores se agruparán en torno a ellos las entidades que les sean afines.

3. A fin de regular y homogeneizar los criterios de actuación de los auditores gubernamentales, la Secretaría de Programación y Presupuesto emitió el Manual de Auditoría Gubernamental, mismo que será necesario mantener actualizado además de enriquecerlo con las experiencias del quehacer diario para que dicho documento cumpla con su cometido.
4. Dentro del documento a que se hizo referencia en el párrafo anterior destacan la existencia de Normas y Técnicas de Auditoría Gubernamental, las cuales han nacido de la experiencia de las emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y de otros organismos internacionales normativos en materia de auditoría gubernamental.

Se cuenta de esta manera con el apoyo técnico actualizado y adecuado a los requerimientos de los diversos tipos de auditoría susceptibles de realizar en el sector público y básicamente las de tipo integral.

5. Se establece por disposición oficial la dependencia del órgano de auditoría del nivel máximo de autoridad de la entidad.

Con esta medida se pretende dar al órgano de auditoría la independencia y el respaldo que le son necesarios para el mejor desempeño de sus funciones. De ahí la importancia de que se rindan los resultados que se esperan. Por otra parte, la responsabilidad que adquiere el órgano de auditoría es mayor por lo que debe responder con trabajos de máxima calidad.

6. La auditoría gubernamental tiene como actividad esencial la práctica de auditorías integrales, a través de las cuales obtendrá el conocimiento de los aspectos financieros, administrativos y operacionales de la independencia a que pertenece.

El examen así practicado le permitirá emitir sobre bases más amplias y solidas las recomendaciones más adecuadas que coadyuven realmente a la operación y administración de la dependencia auditada.

7. La magnitud de las operaciones y la complejidad de los problemas a que ha de enfrentarse exigen del auditor gubernamental una mayor y mejor preparación en todas las áreas de su campo.

En ese sentido se ha establecido mediante disposición oficial la necesidad de proporcionar la capacitación de manera constante y permanente a los profesionales que se desarrollan en este medio, lo que redundará en mejores resultados.

En la auditoría gubernamental es importante destacar el hecho de que por cada auditoría practicada se lleve a cabo un seguimiento de la misma, cuyo objetivo es verificar que las recomendaciones sean llevadas a cabo en el tiempo y forma establecidas.

El seguimiento viene a ser la fase del proceso de evaluación que cierra dicho ciclo. De ahí la relevancia que adquiere el que las autoridades otorguen especial atención a los informes derivados de ese tipo de revisiones y que el personal operativo tenga conocimiento de ese apoyo, a efecto de conscientizarlo de la necesidad y beneficios de aplicar las medidas correctivas.

BIBLIOGRAFIA

AUDITORIA DE OPERACIONES. A. Lindberg R. y Cohn, T. México. Editorial Técnica. 1975.

AUDITORIA INTERNA. Lozano, N. J. Su enfoque operacional, administrativo y de relaciones humanas. México. Ediciones Contables y Administrativas, S. A. 1981.

LA AUDITORIA INTERNA EN LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. Adam, A. A. y Becerril, L. G. México. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. 1980.

AUDITORIA INTERNA INTEGRAL. Santillana, G. J. México. Ediciones Contables y Administrativas, S. A. 1980.

MANUAL LATINOAMERICANO DE AUDITORIA PROFESIONAL EN EL SECTOR PUBLICO (Tomo I). Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. Primera Edición. 1979.

MANUAL LATINOAMERICANO DE AUDITORIA PROFESIONAL EN EL SECTOR PUBLICO (Tomo II). Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. Primera Edición. 1979.

MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Secretaría de Programación y Presupuesto. México. 1981.

MEMORIA DEL II SIMPOSIUM NACIONAL SOBRE AUDITORIA INTERNA OPERACIONAL. Instituto de Auditores Internos de México, A. C. México. 1980.

REVISTAS

Cristiani, R. F. Y SE HIZO LA LUZ EN MATERIA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL. Revista Dirección y Control. Septiembre, 1981, núm. 229, 8-15.

Cristiani, R. F. LA FUNCION DE AUDITORIA EN EL SECTOR PUBLICO. Revista Contaduría Pública. Octubre 1981, núm. 110 - 38-41.

Cristiani, R. F. LA FUNCION DE AUDITORIA EN EL SECTOR PUBLICO. Revista Contaduría Pública. Noviembre 1981, núm. 111, 41-47.

Martínez, V. R. LA AUDITORIA INTERNA COMO COMPLEMENTO DE LA AUDITORIA EXTERNA. Revista Dirección y Control. Febrero 1976, núm. 162, 12-24.

Delgado, V. G. LA AUDITORIA INTERNA EN EL SECTOR PUBLICO. AREAS A EXAMINAR EN UNA SECRETARIA. Revista Dirección y Control. Febrero 1976, núm. 162, 16-19.

Paniagua, B. V. LA AUDITORIA OPERATIVA COMO INSTRUMENTO. Revista Contaduría Pública. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Luna, de la V. H. AUDITORIA SOCIAL ¿QUE HAY DE LA AUDITORIA? Revista Dirección y Control. Marzo 1977, núm. 175, 23-31.

Paniagua, B. V. EL AUDITOR INTERNO. Revista Contaduría Pública. Junio 1979.

Gómez, P.C. AUDITORIA INTERDISCIPLINARIA. Revista Contaduría Pública. Diciembre 1981, núm. 112 - 16-22.

Secretaría de Programación y Presupuesto. REGLAMENTO DE LA LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO FEDERAL. México. 1981. (Vigente a partir del 10.-1-82).

Secretaría de Programación y Presupuesto. LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN EL CONTROL Y EVALUACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

Secretaría de Programación y Presupuesto. LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL EN EL CONTROL Y EVALUACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

Rodríguez, V. L. LA AUDITORIA INTERNA EN EMPRESAS PARAESTATALES. Revista Comunicación Pública. Enero 1982, núm. 5 35-40.

APUNTES

Curso Básico de Auditoría Gubernamental. 1982.

TESIS

Benitez, A. L., García M. Islas, J. L., Tejeda, S. F. LA AUDITORIA INTERNA COMO FASE PREVIA A LA AUDITORIA OPERACIONAL. México.