

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

28 de Mayo 1982



AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL

Seminario de Investigación Administrativa

QUE PARA OPTAR AL GRADO DE:
LICENCIADO EN ADMINISTRACION
P R E S E N T A

MARTHA LETICIA PINTO PALMER

DIRECTOR DE SEMINARIO: LIC JAIME E. GALLASTEGUI

MEXICO, D. F.

1982



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.

I N D I C E

	Página:
Introducción	1
Capítulo I.- Generalidades	3
1.1 Antecedentes	
1.2 Objetivos	
1.3 Definición	
Capítulo II.- Ambito de Operación y Estructura - Básica de Actuación	16
2.1 Ambito de Operación	
2.1.1 Sector Central	
2.1.2 Sector Paraestatal	
2.2 Estructura Básica de Actuación	
2.2.1 Por su Ambito	
2.2.2 Por su Tipo	
2.2.3 Por su Contexto	
2.2.4 Por su Aplicación	
Capítulo III.- Normas Básicas	26
3.1 Clasificación	
3.1.1 Normas Generales	
3.1.2 Normas para la Realiza- ción del Trabajo	
3.1.3 Normas Relativas al In- forme de Auditoría	
Capítulo IV.- Técnicas	40
4.1 Clasificación	
4.1.1 Técnicas Documentales	
4.1.2 Técnicas Verbales	
4.1.3 Técnicas Visuales	

Capítulo V.-	Papeles de Trabajo	49
	5.1 Clasificación	
	5.1.1 En Auditorías de Tipo - Financiero	
	5.1.2 En Auditorías de Tipo - Operacional	
	5.1.3 En Auditorías de Resultado de Programas	
	5.1.4 En Auditorías de Legalidad	
	5.2 Integración	
	5.2.1 En Auditoría Financiera	
	5.2.2 En Auditoría Operacional	
	5.2.3 En Auditoría de Resultado de Programas	
	5.2.4 En Auditoría de Legalidad	
Capítulo VI.-	Informe	66
	6.1 Características	
	6.2 Clasificación	
Conclusiones		73
Bibliografía		74

INTRODUCCION

Una de las fases del Proceso Administrativo, es la evaluación de las acciones que lleva a cabo cualquier organismo para alcanzar los objetivos y las metas que se ha fijado. Esta evaluación le permite tomar las medidas correctivas necesarias para reorientar las actividades y encaminarlas hacia los fines deseados.

La Administración Pública Federal realiza la evaluación a través de la Auditoría. La cual constituye el mecanismo dinámico que analiza las operaciones y determina la eficiencia con que se realizan las actividades y en su caso, recomienda acciones correctivas tendientes a elevar la productividad de las áreas.

La metodología y las técnicas de auditoría son universales, sin embargo, la práctica ha demostrado que el ámbito de aplicación de la auditoría va creando una cierta especialización. Anteriormente se concentraba en la supervisión del ejercicio del presupuesto y a la auditoría se le conocía como Financiera exclusivamente.

A partir de la implantación de la Auditoría Gubernamental, se rebasa la capacidad y alcance que tradicionalmente ha tenido la Auditoría Financiera y así aparecen la Operacional, la de Resultado de Programas y la de Legalidad.

En esta tesis se hace un estudio de los antecedentes de la Auditoría Gubernamental y de cómo se fueron ampliando los alcances y el - ámbito de aplicación . Además de las características de cada uno de los tipos de auditoría, las normas y las características del informe .

C A P I T U L O I

I. GENERALIDADES

1.1 ANTECEDENTES

La Reforma Administrativa se orienta, entre otros aspectos básicos, a la generación de instrumentos que garanticen institucionalmente la eficiencia, eficacia y congruencia de las acciones de la Administración Pública Federal. En 1977 se promulgaron las leyes: ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL Y DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO FEDERAL.

La concepción del ejercicio de la función administrativa sufrió importantes transformaciones, entre las que destaca, la ubicación de la acción del Sector Público en tres niveles (global, sectorial e institucional), vinculados estrechamente en la planeación, programación, presupuestación y evaluación de la tarea pública.

Los anteriores ordenamientos aunados a la LEY PARA EL CONTROL, POR PARTE DEL GOBIERNO FEDERAL, DE LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS Y EMPRESAS DE PARTICIPACION ESTATAL, LEY SOBRE EL SERVICIO DE VIGILANCIA DE FONDOS Y VALORES DE LA FEDERACION, LEY DE OBRAS PUBLICAS, LEY ORGANICA DE LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA Y LEY GENERAL DE DEUDA PUBLICA,

constituyen las principales bases para que el Estado ejerza las funciones genéricas de control y evaluación y las específicas de Auditoría - Interna Gubernamental.

I. LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

Establece las bases de organización de la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal; precisa las responsabilidades que corresponden a las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos a efecto de evitar la duplicación de funciones y sienta los fundamentos de la Organización Sectorial, a fin de que las entidades paraestatales coordinen sus acciones con las dependencias del Ejecutivo como encargadas de la planeación, coordinación y evaluación de la operación de aquéllas; otorga facultades a la Secretaría de Programación y Presupuesto en materia de auditoría, señaladas en los incisos VI, VII, XII, XIII, XVII de su artículo 32.

II. LEY DE PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO FEDERAL

Dentro de sus principales artículos (5, 37, 44, 45), establece lo siguiente:

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. Las entidades o dependencias, estarán obligadas a proporcionar la información que se les solicite y permitirle a su personal la práctica de auditorías para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta Ley.

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, a excepción de aquellas entidades paraestatales que por la naturaleza de sus funciones o la magnitud de sus operaciones no se justifique.

La Secretaría de Programación y Presupuesto dictará las medidas administrativas sobre las responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Federal, al Departamento del Distrito Federal y al Patrimonio de la Entidades de la Administración Pública Paraestatal, derivadas del incumplimiento de las disposiciones contenidas en esta Ley.

III. LEY PARA EL CONTROL POR PARTE DEL GOBIERNO FEDERAL DE LOS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS Y EMPRESAS DE

PARTICIPACION ESTATAL.

Con motivo de las nuevas disposiciones emanadas de la Reforma Administrativa, algunos artículos de esta Ley han dejado de ser aplicables y otros fueron transferidos a la Secretaría de Programación y Presupuesto para su aplicación.

En forma concreta, 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 5° 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 5, 7, 10, 12, 21 y 25.

El control y vigilancia que ejerza la Secretaría de Patrimonio Nacional por medio de la auditoría permanente y de la inspección técnica, será para la verificación del cumplimiento de las disposiciones que dicte la Secretaría de la Presidencia en materia de vigilancia de las inversiones, con las normas que para el ejercicio de sus presupuestos señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Secretaría de Patrimonio Nacional deberá vigilar el cumplimiento de los programas y presupuestos anuales de operación, revisará

las instalaciones y servicios auxiliares e inspeccionará los sistemas y procedimientos de trabajo y producción de cada organismo o empresa. Asimismo, designará y removerá libremente al auditor externo y al personal técnico que lleve a cabo las labores de vigilancia, de asesoría y de inspección y publicará periódicamente en el Diario Oficial de la Federación, una lista de los organismos y empresas sujetas al control y vigilancia del Ejecutivo Federal.

IV. LEY SOBRE EL SERVICIO DE VIGILANCIA DE FONDOS Y VALORES DE LA FEDERACION

El servicio de vigilancia está a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien lo efectúa a través de la Dirección General del Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, con el objeto de comprobar el funcionamiento adecuado de las oficinas que recaudan, manejan, administran o custodian fondos o valores del Gobierno Federal. Así como comprobar el cumplimiento de las obligaciones que respecto a tales actividades corresponde a los funcionarios, empleados y agentes federales. Por reformas en el año de 1980 se establece la participación de la Secretaría de Programación y Presupuesto en la vigilancia de los Fondos y Valores.

V. LEY DE OBRAS PUBLICAS

Esta Ley sustituye a la de Inspección de Contratos y Obras Públicas y tiene las siguientes características:

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

"La Secretaría y las dependencias coordinadoras de sector, en el ejercicio de las facultades que les otorga esta Ley, podrán realizar las visitas, inspecciones y auditorías que estimen pertinentes a las dependencias y entidades que realicen obras públicas, 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, las Secretarías y Dependencias coordinadoras de sector, establecerán conjuntamente los procedimientos de coordinación que se requieren.

VI. LEY ORGANICA DE LA CONTADURIA MAYOR DE HACIENDA

Establece las bases para la estructuración y funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano de fiscalización del Poder Legislativo, a fin de que revise la Cuenta Pública del Gobierno -

Federal.

Dentro de las principales atribuciones que otorga esta Ley a la Contaduría Mayor de Hacienda, están las de verificar que las entidades - comprendidas en la cuenta pública, hayan realizado sus operaciones en lo general y en lo particular, con apego a las leyes de ingresos y a los presupuestos de egresos de la Federación y del Departamento - del Distrito Federal y que hayan cumplido con las disposiciones respectivas de la Ley General de Deuda Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos aplicables en la materia.

Por otra parte, deberán 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 Interna Gubernamental, debiendo dicha Secretaría, hacer del conocimiento de la Contaduría Mayor de Hacienda, los programas mínimos de Auditoría que se fijan a las dependencias y entidades.

VII. LEY GENERAL DE DEUDA PUBLICA

Entre las diversas disposiciones de esta Ley, se encuentra en su ar...

título 26, 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.

"Sin perjuicio de lo señalado por los artículos del presente capítulo, las Secretarías de Estados 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 financiamiento autorizados a las entidades de su sector".

1.2 OBJETIVOS

La Auditoría Gubernamental tiene entre sus objetivos:

- I. Analizar si el control interno contribuye a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.**
- II. Analizar si la dependencia o entidad con los recursos asignados ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en sus programas.**
- III. Revisar la eficiencia de la dependencia o entidad en la asignación y utilización de sus recursos.**

- IV. Revisar si se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad.
- V. Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar las operaciones de la dependencia o entidad, así como corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
- VI. Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

1.3 DEFINICION

En función a los objetivos que persigue la Auditoría Interna Gubernamental, se define como:

**LA REVISION Y ANALISIS DE LAS OPERACIONES, CUALES--
QUIERA QUE SEA SU TIPO, DE LAS DEPENDENCIAS Y ENTIDADES DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL, LA CUAL -
PROPORCIONARA UNA EVALUACION VERAZ Y OPORTUNA, -
CON OBJETO DE OPINAR SI LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTAN RAZONABLEMENTE LA SITUACION FINANCIERA, SI -
LOS OBJETIVOS Y METAS EFECTIVAMENTE HAN SIDO ALCAN-**

ZADOS, SI LOS RECURSOS HAN SIDO ADMINISTRADOS DE MANERA EFICIENTE Y SI SE HA CUMPLIDO CON LAS DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES, A FIN DE PRESENTAR OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES PARA MEJORAR O CORREGIR LAS DESVIACIONES O DEFICIENCIAS ENCONTRADAS.

Esta definición se desglosa con el propósito de ahondar en cada uno de los elementos para comprender con mayor claridad y profundidad los términos que se manejan.

Revisión y análisis de las operaciones cualesquiera que sea su tipo:

- . Es importante considerar que es materia de Auditoría Interna Gubernamental, sólo lo que se puede observar, medir, comparar o tratar empíricamente de alguna forma.
- . Tiene un campo muy amplio de evaluación, como son: los objetivos, las estructuras de organización, los sistemas y procedimientos, los controles, el empleo de recursos financieros, materiales y humanos, y los resultados siempre que sean en términos cuantificables.

De las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal

son:

- . **Sector Central:** Las Secretarías de Estado y Departamento del Distrito Federal
- . **Sector Paraestatal:** Empresas descentralizadas o de participación Estatal

La cual proporcionará una evaluación veraz y oportuna:

- . **Facilitar una apreciación verídica del examen de las operaciones.**
- . **Determina una estimación acertada de las operaciones auditadas.**

Con el objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera:

- . **Comprobar la confiabilidad de los estados financieros de las operaciones que se efectúan.**
- . **Hacer comparaciones con estados financieros de ejercicios anteriores.**
- . **Determinar la razonabilidad de las cifras, verificando los motivos de las variaciones importantes.**
- . **Comparar las captaciones económicas con las registradas contablemente.**
- . **Comparar los gastos reales por tipos específicos, contra las can**

tidades que se encuentran registradas en los estados financieros.

Si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados:

- . Verificando el grado de avance, o si se han logrado satisfactoriamente.
- . Si fueron establecidos de manera satisfactoria y de acuerdo a las características de la dependencia o entidad.

Si los recursos han sido administrados de manera eficiente:

- . Se refiere a la manera en que se emplearon los recursos financieros, humanos y materiales.
- . En el caso de los recursos financieros, verificando si éstos fueron empleados para lo que estaban destinados, además de ver si su empleo fue aprovechado eficientemente.
- . En el caso de los recursos humanos, es necesario para ser eficientes en el desarrollo de sus actividades que cuenten con cierta preparación y habilidad de acuerdo a la actividad que están desarrollando. Esto puede preverse desde la selección del personal o a través de la capacitación.
- . Referente a los recursos materiales, para que su administra-

C A P I T U L O I I

AMBITO DE OPERACION Y ESTRUCTURA BASICA DE ACTUACION

2.1 AMBITO DE OPERACION

2.1.1 SECTOR CENTRAL

De acuerdo con lo que menciona el segundo párrafo del artículo 1º. - de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, las entidades que integran la administración pública centralizada son:

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

El artículo 50. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal menciona que: "El Gobierno del Distrito Federal estará a cargo del Presidente de la República, quien lo ejercerá por conducto del - Jefe del Departamento del Distrito Federal."

El Procurador General de Justicia del Distrito Federal, dependerá directamente del Presidente de la República y ejercerá las funciones que le asigne la Ley".

2.1.2 SECTOR PARAESTATAL

El tercer párrafo del mismo artículo 1º señala que la Administración Pública Paraestatal se integra por:

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

El artículo 9º. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal menciona que: "Las dependencias y entidades de la administración pública descentralizada y paraestatal conducirán sus actividades en forma programada y con base en las políticas, prioridades y restricciones que, para el logro de los objetivos y metas de los planes de gobierno establezca el Presidente de la República directamente o a través de las dependencias competentes".

2.2 ESTRUCTURA BASICA DE ACTUACION

2.2.1 POR SU AMBITO

La estructura básica de la Auditoría Interna Gubernamental, en función de quien la realiza, es la siguiente:

- . Auditoría Interna
- . Auditoría Externa

. Auditoría Interna

Es la que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituyen en el instrumento del control interno, que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y propiciando en su caso, la adopción de las medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados. La auditoría interna es importante, ya que se constituye en el mecanismo idóneo para determinar si los sistemas de autocontrol implantados funcionan adecuadamente.

Los auditores deben tener libre acceso a cualquier operación o actividad que amerite un examen; dependerá directamente de la máxima autoridad de la dependencia o entidad, a fin de satisfacer el ordenamiento legal aplicable (Artículo 44 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Púb.), con objeto de que cuente con la suficien -

te independencia de acción y el apoyo necesario.

Para el desarrollo de las actividades de auditoría interna, debe existir una estrecha coordinación y efectiva comunicación con las diferentes unidades de la dependencia o entidad, para propiciar que las acciones de revisión se desarrollen bajo un esquema de participación conjunta.

. Auditoría Externa

Es la practicada por profesionistas independientes a la dependencia o entidad, con objeto de emitir un juicio sobre la situación que guarda el área auditada.

El enfoque que tradicionalmente ha tenido este tipo de revisión, ha sido orientado a la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades del Sector Paraestatal (*). En virtud de los nuevos requerimientos que se tienen en materia de control y evaluación, es necesario reorientar el desarrollo de esta actividad, a fin de estimular a las dependencias coordinadoras de sector y a las entidades, para que utilicen a profesionistas en la realiza

(*) A esta actividad se le denomina auditoría externa financiera y solo podrá ser realizada por Contadores Públicos, bajo las normas emitidas por el I.M.C.P. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos).

ción de otro tipo de actividades tendientes a examinar la eficiencia y eficacia de las operaciones de las dependencias y entidades.

2.2.2 POR SU TIPO

En diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones de gobierno, manejando términos como auditorías administrativas, presupuestales, técnicas, legales, de eficiencia, operacionales, de sistemas, etc.; sin embargo, no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que cada una de ellas tiene, por lo que es necesario establecer una convención de términos que se manejarán y lo que debe entenderse por cada uno de ellos.

Para efecto de la Auditoría Interna Gubernamental, se han establecido los siguientes tipos de Auditoría:

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

Auditoría Financiera.-

Comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros

financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil. Es importante aclarar que en el caso de la Auditoría Externa Financiera, el Contador Público - deberá emitir un dictamen .

Auditoría Operacional .-

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

Los aspectos fundamentales de esta auditoría son determinar si:

- . La estructura organizacional de la dependencia o entidad reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas que tiene asignados .**
- . Los recursos con que cuenta la dependencia o entidad son suficientes y apropiados para el logro de sus objetivos .**
- . Los sistemas operativos contienen los procedimientos para el desarrollo de las actividades encomendadas .**
- . En la ejecución de los programas se utilizan los recursos en**

la cantidad y calidad requerida al menor costo posible.

- . El sistema de información es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones.**
- . El sistema de información refleja el efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos.**

Auditoría de Resultado de Programas .-

Analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

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

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

Auditoría de Legalidad .-

Tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de disposi-

ciones legales que le sean aplicables como: leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.

2.2.3 POR SU CONTEXTO

Es el enfoque general que se debe dar a las revisiones de auditoría, - siendo éstas:

. Auditoría Integral

Es cuando en una sola revisión concurren los cuatro tipos de auditoría (Financiera, Operacional, de Resultado de Programas y de Legalidad).

. Auditoría Parcial

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

2.2.4 POR SU APLICACION

Las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persigan en la revisión, pudiendo practicarse auditorías a:

- a) Unidades**
- b) Programas**
- c) Actividades**

a) Auditoría a Unidades

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

Las Unidades podrán ser: Dirección General, Dirección de Area, Subdirección, Departamento, etc.; en el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la Unidad - auditada.

Las Unidades atendiendo al tipo de actividades que realizan se clasifican en:

. Unidades Sustantivas

Son aquellas que realizan funciones tendientes a lograr en forma específica, los objetivos para los cuales fue creada la dependencia o entidad.

. Unidades de Apoyo Administrativo

Son las que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo del logro de los objetivos de las Unidades Sustantivas.

b) Auditoría a Programas

Comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que in

tegran un programa específico asignado a una o varias unidades.

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

c) Auditoría de Actividades

El alcance que comprende esta auditoría, está limitado a la revisión - de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a - examinar y que sean diferentes a las Auditorías a Unidades o Programas.

CAPITULO III

NORMAS BASICAS

Establecen las cualidades que deben reunir los auditores gubernamentales, así como, los requisitos que deben observar en el desarrollo - de sus actividades y en la presentación de sus informes (*).

Es importante señalar que adicionalmente a estas normas las dependencias y entidades pueden 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 con las dependencias coordinadoras de sector.

3.1 CLASIFICACION

Las normas básicas de Auditoría Interna Gubernamental se agrupan en:

(*) Para la elaboración de estas normas fueron considerados los preceptos contenidos en las "Normas de Auditoría Generalmente - Aceptadas", emitidas por el I.M.C.P. y en Normas de Auditoría Gubernamental suscritas por diversos organismos internacionales; adicionándose y adaptándose a los aspectos y necesidades que se han presentado en la Administración Pública Mexicana.

- . Normas Generales
- . Normas para la Realización del Trabajo
- . Normas Relativas al Informe de Auditoría

3.1.1 NORMAS GENERALES

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

Las normas correspondientes a este grupo, son las siguientes:

NORMA 1. Tipo y alcance de la Auditoría Interna Gubernamental

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

NORMA 2. Conocimiento Técnico y Desarrollo Profesional.

El personal encargado de realizar la auditoría debe poseer:

La disposición, preparación técnica, capacitación y ex-

perencia necesaria para el desarrollo de sus actividades.

La diversidad de actividades que tienen que realizarse para lograr los objetivos y metas de los programas del Sector Público, requiere que los auditores gubernamentales cuenten en conjunto con los conocimientos multidisciplinarios necesarios y por lo tanto, el equipo de auditoría debe contar con profesionales especialistas en las áreas y actividades a examinarse.

El auditor para tener la disposición necesaria, debe contar con la iniciativa, dinamismo y motivación que le permitan desarrollar su trabajo.

La preparación técnica está determinada por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados con una capacitación en cursos, seminarios, etc., que le permitan conocer nuevos conceptos de aplicación en cuanto a sistemas, principios y normas, procedimientos y disposiciones legales que tengan alguna relación con la práctica de la auditoría.

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.

NORMA 3. OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA

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

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

Para contar con la independencia necesaria, se requiere que el auditor no esté o haya estado relacionado con las actividades y operaciones que examine; no debe existir relación de parentesco consanguíneo o civil en la línea directa sin limitación de grado colateral dentro del cuarto grado y afin dentro del segundo, con funcionarios de la dependencia o entidad. Tampoco debe

tener ninguna relación de negocios 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, las cuales debe realizar con el debido cuidado y diligencia profesional .

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

NORMA 5. Honestidad y Confidencialidad

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

El auditor debe usar la información obtenida en el - desarrollo de su trabajo, con toda integridad profesional, no ocultando o deformando los hechos. Así-

mismo, es responsable de mantener absoluta reserva y confidencialidad con respecto a los informes, datos y hechos obtenidos como consecuencia de sus labores.

3.1.2 NORMAS PARA LA REALIZACION DEL TRABAJO

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

Las normas correspondientes a este grupo son las siguientes:

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

Para llevar a cabo una adecuada planeación, debe conocerse previamente el objetivo y características de las áreas y operaciones de la dependencia o entidad a examinar, para determinar la finalidad de los procedimientos a ser utilizados, los cuales, invariablemente, tie-

nen que ser claramente entendidos por el personal que en los diferentes niveles ejecute la auditoría.

La planeación de la auditoría debe incluir básicamente:

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

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.

El personal que realiza la función de supervisión debe cerciorarse que los auditores entiendan claramente -

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

La supervisión comprende entre otros, los siguientes puntos:

1. Que se cumpla con las normas básicas de Auditoría Interna Gubernamental.
2. Que se realicen oportunamente 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 apoyen el resultado de la auditoría y que contengan los datos necesarios para la elaboración del informe.
4. Que se deje evidencia escrita de la supervisión en los papeles de trabajo.

NORMA 8. Evaluación del Control Interno

Se debe examinar el sistema de control interno de la dependencia o entidad, para determinar el tipo, alcan-

ce y oportunidad de las pruebas y procedimientos a uti
lizar.

La evaluación del sistema de control interno de la de--
pendencia 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 financiera y administrativa, lo que permi
te establecer el tipo de auditoría, el momento oportuno,
la magnitud de la muestra y el detalle con el que se de-
be realizar la revisión.

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

NORMA 9. Obtención de Evidencia

En la ejecución de su trabajo, el auditor debe acumu-
lar los hechos, documentos y pruebas suficientes, -
competentes y pertinentes que demuestren la autenti
cidad y razonabilidad de las conclusiones a las que se
llegaron.

La evidencia consiste en reunir elementos de juicio - que permitan soportar objetivamente los resultados de la auditoría, ésta es suficiente cuando el auditor llega a la convicción de que el objetivo que persigue ha quedado debidamente comprobado .

La evidencia es competente cuando las pruebas realizadas son significativas para soportar los hechos verdaderamente importantes y es pertinente cuando los hechos, conclusiones y recomendaciones tienen una relación lógica entre sí.

3.1.3 NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA

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

Las normas correspondientes a este campo son las siguientes:

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 el fin primordial de demostrar que sus conclusiones y recomendaciones convenientes, o en su caso, para que dichos funcionarios proporcionen evidencia, aportando la documentación o información que no haya sido proporcionada al auditor en el desarrollo de su trabajo.

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

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

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 conclusio--

nes 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. Por tal motivo, dicho informe debe incluir las situaciones detectadas, el origen de las mismas, así como las conclusiones y las recomendaciones pertinentes.

Además debe observar, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Los hechos deben ser revelados en forma objetiva, o sea, imparcial y profesionalmente sin ocultar o desvirtuar información que puede inducir a error o a 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 relevancia a las sugerencias o recomendaciones.

4. Debe jerarquizarse la presentación de la información en función de la importancia de las conclusiones.

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, éstos 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 que las recomendaciones del auditor tengan el efecto deseado, es necesario que una vez que se hizo la recomendación y ésta haya sido autorizada por el funcionario correspondiente, el auditor realice el - seguimiento, con objeto de vigilar que éstas efectiva--mente 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 Interna Gubernamental y nos permite ver la repercusión que su aplicación puede tener en el manejo no solo eficiente, sino también eficaz y congruente de la tarea pública.

C A P I T U L O I V

IV. T E C N I C A S

Para el adecuado desarrollo de las labores de Auditoría Interna Gubernamental, es necesario que el auditor cuente con un conjunto de técnicas que son los métodos prácticos de investigación y prueba, que el auditor utiliza al realizar su examen, obteniendo con ello, la evidencia suficiente y competente, que le aporte elementos de juicio, en los cuales apoya sus conclusiones y recomendaciones.

La información que se obtiene al aplicar en forma individual cada una de las técnicas de auditoría, generalmente no aporta los elementos necesarios para obtener una conclusión definitiva. Por ello, es necesario aplicar los procedimientos de auditoría que implican la utilización conjunta de varias técnicas.

Tradicionalmente las técnicas se han enfocado a la realización de auditorías financieras, por lo que, para cubrir los requerimientos de la Auditoría Interna Gubernamental, es necesario el empleo de técnicas que tengan un concepto de aplicación mas amplio que permitan cubrir los diferentes tipos de auditorías.

Las técnicas que a continuación se presentan dan las pautas generales para el desarrollo del trabajo del auditor y de ninguna manera -- pueden considerarse limitativas. Por el contrario, la aplicación de

estas técnicas puede ampliarse de acuerdo a los requerimientos de la auditoría, y en su caso, deberán de incluirse nuevas técnicas que con el tiempo se vayan desarrollando.

4.1 CLASIFICACION

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

4.1.1. TECNICAS DOCUMENTALES

Técnica de Estudio General

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

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

- 1. Estructura orgánica**
- 2. Fundamento Legal**
- 3. Objetivos y Metas**

4. Políticas, Sistemas y Procedimientos

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

Técnica de Análisis.-

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

Dentro del aspecto financiero, el análisis se aplica a las cuentas o rubros genéricos que integran los estados financieros.

Los análisis básicamente se efectúan sobre los saldos y los movimientos.

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

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

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

Técnica de Confirmación.-

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

Esta técnica puede dividirse de acuerdo a sus características en:

- **Confirmación positiva**, cuando por medio de una solicitud se pide al confirmante conteste si está conforme con los datos requeridos. Este tipo de confirmación se divide en directa e indirecta. Es directa, cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos pertinentes a fin de que éstos se verifiquen; in-

directa, cuando no se proporciona dato alguno, solicitando se - proporcionen de su propia fuente.

- **Confirmación negativa, cuando en la solicitud se pide al confir- mante conteste únicamente en el caso de no estar conforme con los datos que se le envían.**

Técnica de Declaración o Certificación

Tiene como finalidad que cuando la importancia de los datos recabados así lo ameritan, se prepara un escrito del resultado de las investiga- ciones de memorandums, actas, cuestionarios, resúmenes, etc., - firmando de conformidad las personas que tuvieron una participación directa o indirecta con el área auditada, autentificando de esta mane- ra, la información expuesta.

Esta técnica es importante en la labor de la Auditoría Gubernamental ya que otorga una base válida de los acontecimientos detectados en la revisión.

Técnica de Conciliación.-

Tiene por objeto establecer la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes independientes de informa-

ción se originen de una misma base. La conciliación se efectúa a una fecha o período determinado, dependiendo del objetivo particular de la auditoría.

Técnica de Revisión Selectiva.-

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

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

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

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

Técnica de Comprobación.-

Consiste en cerciorarse que una transacción u operación está debidamente apoyada por todos los elementos que la integran, asegurán-

dose de que cuenta con la suficiente autoridad, legalidad, propiedad, certidumbre, etc.

Para la adecuada aplicación de esta técnica debe tenerse plena seguridad sobre la autenticidad de los documentos determinando que éstos no son falsos. Asimismo, es importante determinar si las operaciones y transacciones son previamente autorizadas y realizadas por el área auditada en función de sus objetivos.

Técnicas de Cálculo.-

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

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

4.1.2 TECNICAS VERBALES

Técnica de Entrevista.-

Es la técnica verbal por medio de la cual se obtiene información complementaria que sirva más como apoyo que como evidencia directa

del examen que se realiza; su aplicación se hace a través de entrevistas formales o informales con el personal que labora en el área auditada.

Esta técnica es de gran utilidad por la flexibilidad que tiene en su aplicación. Sin embargo, debe tenerse especial cuidado en asegurarse que la opinión recibida es veraz y significativa de acuerdo a lo que acontece en el área auditada.

4.1.3 TECNICAS VISUALES

Técnica de Inspección.-

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

Técnicas de Observación.-

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

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

Técnica de Comparación .-

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

Técnica de Rastreo .-

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

C A P I T U L O V

V. PAPELES DE TRABAJO

Es el conjunto de cédulas y documentos fehacientes que contienen - los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así - como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas, sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

La importancia que tienen los papeles de trabajo, está en relación - con la información que contienen, la calidad profesional del auditor que los elabora, la facilidad que presentan para la supervisión, así como, la interpretación que de los mismos se hace, en virtud de que constituyen la base de la opinión que se emite sobre el aspecto audiado.

5.1 CLASIFICACION

Existen dos clases de papeles de trabajo:

- a) Los que se elaboran con motivo del período sujeto a revisión.**
- b) Aquellos cuya elaboración viene a constituir el archivo permanente que sirve de consulta, mediante su actualización para - futuras revisiones.**

Los papeles de trabajo deben ser planeados con todo cuidado, antes y durante el curso de la auditoría, en base al objetivo que se persigue y tomando en consideración el tipo de auditoría a efectuar.

En su planeación se toman en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

5.1.1. EN AUDITORIAS DE TIPO FINANCIERO

- **Estudio previo de la entidad o dependencia, sus características principales, operaciones, objetivos, etc.**
- **Control Interno.**
- **Antecedentes del área sujeta a revisión.**
- **Presupuesto autorizado.**
- **La naturaleza de las cuenta.**
- **Los conceptos de los movimientos de las cuentas.**

5.1.2 EN AUDITORIAS DE TIPO OPERACIONAL

Los organogramas:

- **de puestos**

- . **de funciones**

Los manuales e instructivos de operación que se encuentran implantados en la dependencia o entidad sobre:

- . **Almacenes**
- . **Compras o adquisiciones**
- . **Personal**
- . **Contabilidad**
- . **Costos**
- . **Conceptos presupuestales, etc.**

Los sistemas:

- . **de registro**
- . **de operación**
- . **de información**

Catálogos:

- . **de cuentas**
- . **de artículos de almacén**
- . **de partidas presupuestales**

5.1.3 EN AUDITORIAS DE RESULTADO DE PROGRAMAS

El presupuesto por programas, considerando el tipo de programas, los objetivos y las metas establecidas, así como los recursos asignados para su cumplimiento.

5.1.4 EN AUDITORIAS DE LEGALIDAD

Las disposiciones legales que rigen, norman y reglamentan a las dependencias o entidades en sus diversos aspectos, así como las políticas, manuales y demás ordenamientos de carácter interno establecidos.

La formulación de los papeles de trabajo debe apoyarse en documentación original fehaciente, tanto interna como externa, tales como:

- . Facturas**
- . Comprobantes**
- . Contratos o Convenios**
- . Actas**
- . Leyes**
- . Programas de trabajo**
- . Registros**

- . Pólizas
- . Confirmaciones de saldos
- . Avalúos

A todo papel elaborado o recabado, ya sea en forma interna o externa, se le denomina Cédula de Trabajo.

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

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

- . Cédula Sumaria. -

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

- . Cédula Analítica. -

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

Cédula de Discusión de las Recomendaciones. -

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

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

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

en su operación o en su administración .

Cédula de Seguimiento de las Recomendaciones.-

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

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

Las Cédulas de Trabajo deben contener:

1. Denominación o razón social de la dependencia o entidad.

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

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

Los índices también se utilizan para referenciar las cifras analizadas

en una cédula y que tienen relación con cifras mostradas en otras -
cédulas.

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

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

Las marcas de auditoría, son las siguientes:

- a) Generales
- b) Específicas

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

Las específicas, se utilizan para aclarar situaciones que presentan -
las partidas auditadas.

Deben utilizarse y aprovecharse al máximo los estados financieros y
sus anexos, elaborados por la dependencia o entidad, convirtiéndose

así, en papeles de trabajo para el auditor.

De acuerdo con la magnitud de la dependencia o entidad, deben utilizarse los sistemas electrónicos o de cómputo que se tengan instalados, con el objeto de obtener la información a la brevedad posible en los términos que se requiere.

5.2 INTEGRACION

La integración del legajo de auditoría del ejercicio o período auditado, debe efectuarse siguiendo un orden lógico, mismo que puede corresponder al siguiente:

5.2.1 EN AUDITORIA FINANCIERA

- . Informe**
- . Borrador de Informe**
- . Asientos de Ajuste**
- . Asientos de Reclasificación**
- . Sugerencias**
- . Carta de la dependencia o entidad al auditor, certificando la inclusión en la contabilidad de todas sus operaciones.**
- . Programas de Trabajo.**

- . Autorizaciones presupuestales, ampliaciones y reducciones
- . Balance General o Estado de Situación Financiera
- . Cédulas que analizan el Estado de Situación Financiera o Balance General
- . Estado de Pérdidas y Ganancias o de Resultados
- . Cédulas que analizan al Estado de Pérdidas y Ganancias o de Resultados
- . Otros papeles elaborados

5.2.2 EN AUDITORIA OPERACIONAL

- . Informe
- . Borrados de Informe
- . Sugerencias (en su caso)
- . Programas de Trabajo
- . Cuestionario de control interno
- . Cédulas de Análisis
 - De entrevistas con el personal
 - De entrevistas con funcionarios
 - Con terceras personas (proveedores, clientes y otros usuarios)
 - Diagramas de flujos
 - Análisis de sistemas y procedimientos administrativos
 - Análisis de sistemas de producción, comercialización y publicitarios
 - Análisis de procedimientos de registros y contratación

5.2.3 EN AUDITORIA DE RESULTADO DE PROGRAMAS

- . Informe**
- . Borrador de Informe**
- . Sugerencias (en su caso)**
- . Programas de Trabajo**
- . Cuestionarios Específicos**
- . Presupuesto Anual por Programas Autorizado**
- . Cédulas de Objetivos o Metas alcanzadas**
- . Otros papeles elaborados**

5.2.4 EN AUDITORIA DE LEGALIDAD

- . Informe**
- . Borrador de Informe**
- . Sugerencias (en su caso)**
- . Programas de Trabajo**
- . Cuestionarios Específicos**
- . Cédulas de cumplimiento legal, incluyendo números de registro (en su caso), relación de libros autorizados**
- . Otros papeles elaborados**

En algunas ocasiones los papeles de trabajo dan fé y son prueba fehaciente para ciertos aspectos de carácter legal, por lo que su elaboración debe ser clara y debidamente soportada con la documentación respectiva.

Los papeles de trabajo que integran la referencia permanente, comprende principalmente:

- **Organigramas:**
 - . de puestos
 - . de funciones
- **Manuales:**
 - . de funciones
 - . de operaciones
- **Instructivos:**
 - . de funciones
 - . de operación
- **Catálogos:**
 - . de cuentas
 - . de ventas, etc.
- **Acta Constitutiva o Instrumento de Creación (en su caso)**
- **Contrato Colectivo de Trabajo (en su caso)**
- **Reglamento Interior de Trabajo (en su caso)**
- **Actas de asambleas de acciones, ordinarias y extraordinarias (en su caso, copias)**
- **Actas del Consejo de Administración, ordinarias y extraordinarias (en su caso, copias)**

- **Políticas dictadas (copias)**
 - . **Internas**
 - Personal**
 - Compras**
 - Ventas**
 - Financiamiento, etc.**
 - . **Externas**
 - Clientes**
 - Proveedores**
 - Importaciones y Exportaciones**
- **Seguros de vida y daños (en su caso, copias)**
- **Finanzas (copias)**
- **Contratos (copias)**
 - . **de obra**
 - . **de préstamo**
 - . **de comisión mercantil, etc.**
- **Cuestionario de control interno**
- **Disposiciones legales aplicables**
- **Exenciones otorgadas (copias), etc.**

Deben ser actualizados en cada revisión con el objeto de tener la solución de las observaciones y la implantación, en su caso, de las medidas correctivas.

Tanto para lograr la máxima utilidad y eficiencia, como para garantizar la calidad de la auditoría, es necesario una supervisión completa de los papeles de trabajo.

Al supervisar los papeles de trabajo, se deben tomar en cuenta factores tales como:

- Conformidad con el programa de trabajo y con cualquier instrucción específica.**
- Precisión, confiabilidad, razonabilidad de la labor efectuada y aceptabilidad de los papeles de trabajo relacionados como evidencia de dicha labor y los resultados alcanzados o hallazgos presentados.**
- Validez y racionalidad de las conclusiones alcanzadas.**
- Naturaleza y alcance de la discusión con funcionarios de la dependencia o entidad, así como la consideración que se ha dado a los hallazgos y conclusiones.**
- Conformidad con las normas para la presentación de los papeles de trabajo.**
- El auditor encargado debe revisar oportunamente los papeles de trabajo, para poder aclarar cualquier asunto, evitando la interrupción causada por una revisión de los problemas cuando el personal involucrado ha sido asignado a otras fases de la auditoría.**

- El archivo permanente debe servir como información básica al planear futuras auditorías.

Los papeles de trabajo son propiedad de la dependencia o entidad donde presta sus servicios el auditor que los elaboró, a excepción de los correspondientes a los auditores externos.

En el primer caso, quedan bajo la guarda y custodia del jefe de la undad de auditoría.

Los órganos de auditoría interna de las dependencias o entidades, al elaborar y revisar los papeles de trabajo, deben tomar en consideración que su contenido sea lo suficientemente claro y explícito ya que en la medida en que se muestre la evidencia de las pruebas, se evita pérdida de tiempo al tener que reconstruir o revisar nuevamente - aquellos aspectos que no están señalados claramente.

Los papeles de trabajo deben archivarse de tal forma que permitan la implantación de un sistema alfanumérico, tomando en consideración el tipo de auditoría de que se trate y la forma secuencial de los ejercicios que se han auditado.

Para su control, debe elaborarse un sistema de kardex o relaciones - en forma alfabética, de los papeles de trabajo que se tienen archivados, haciendo mención de su ubicación, a efecto de constituir un - índice que permita su localización inmediata.

La responsabilidad de los papeles de trabajo que han sido archivados, corresponden a la persona encargada del mismo, debiendo atender órdenes directas del titular del órgano de auditoría interna para su manejo o consulta.

Su custodia se hace a través de archivos o anaqueles que permitan un acomodo adecuado, evitando su deterioro.

El tiempo que deben conservarse los papeles de trabajo es por lo menos de cinco años para cualquier consulta o aclaración.

En caso de que el presupuesto de la dependencia o entidad lo permita, es recomendable utilizar los medios modernos del microfilm que ahorran espacio y tiempo de consulta, debiendo tener un adecuado control de las placas filmadas.

Los papeles de trabajo con motivo de la información que contienen son de una confiabilidad absoluta y por tanto, deben ser usados y manejados en igual forma, debido a que muestran en la mayoría de los casos, las evidencias en que se fundamentan las conclusiones de la auditoría, no debiendo ser manejados o consultados por personas ajenas a los interesados y facultados para ello.

C A P I T U L O V I

VI. I N F O R M E

La última fase del proceso en la ejecución de la auditoría, la constituye el informe a través del cual se dan a conocer los resultados que se obtuvieron del examen realizado. En el informe de auditoría deben aparecer las observaciones y conclusiones correspondientes a efecto de que se formulen las recomendaciones tendientes a mejorar, en general, las operaciones realizadas por la dependencia o entidad.

Para que el informe de auditoría cumpla su objetivo, es necesario que además de las conclusiones y recomendaciones propuestas, se logre la aceptación e implementación de las recomendaciones sugeridas, para que posteriormente se pueda informar si efectivamente se aplicaron dichas medidas.

El titular y funcionarios de las dependencias y entidades, requieren de información confiable que les faciliten el cumplimiento de las atribuciones que tienen encomendadas. Es por ello que el auditor interno gubernamental, a través del informe de auditoría debe hacer del conocimiento de dichos funcionarios todos los hechos, conclusiones y recomendaciones derivadas de su examen, para que estos tomen las acciones correctivas necesarias.

6.1 CARACTERISTICAS

- 1. Oportuno y útil**
- 2. Objetivo**
- 3. Claro y simple**
- 4. Conciso**
- 5. Constructivo**

6.2 CALSIFICACION

- 1. Atendiendo a quien la realiza:**
 - a) Informes de auditoría interna**
 - b) Informes de auditoría externa**

- 2. Atendiendo al tipo de auditoría:**
 - a) Informe de auditoría financiera**
 - b) Informe de auditoría operacional**
 - c) Informe de auditoría de resultado de programas**
 - d) Informe de auditoría de legalidad**
 - e) Informe de auditoría integral**

- 3. Atendiendo a la época en que se realiza:**
 - a) Informe previo**
 - b) Informe final**

4. Atendiendo a la forma en que se elabora:

- a) Informe verbal**
- b) Informe escrito**

5. Atendiendo a su extensión:

- a) Informe corto**
- b) Informe largo**

En virtud de la importancia que tiene esta última clasificación, se analizarán estos tipos de informe .

- Informe Corto.- Es aquel que presenta en forma ágil y sintetizada el resultado de la auditoría practicada.

Este tipo de informe debe estar integrado por los siguientes elementos:

1. Título.-

Debe ser preciso y contener el rasgo más significativo del objetivo de la auditoría.

2. Síntesis o Resumen.-

El informe corto comprende una síntesis del resultado de la auditoría, mencionando los hechos, observaciones, conclusiones y recomendaciones más relevantes y está dirigido a - aquellas personas que deseen un conocimiento general de los

resultados del examen.

La síntesis o resumen puede estar incluida al principio del informe o por separado, por tal motivo, el auditor debe determinar cuál alternativa es la adecuada en función a las circunstancias.

Por lo regular, la síntesis se prepara para aquellas personas que no disponen de tiempo suficiente para leer todo el informe y sirve para motivarlas respecto de la toma de medidas correctivas.

Como es posible que muchos de los receptores vean solo la síntesis, es importante que se presente en forma concreta, objetiva y clara con el fin de evitar malas interpretaciones.

Para que la síntesis o resumen cumpla su fin, es necesario también, que presente la información de la siguiente manera:

- . Nombre del punto tratado
- . Observaciones y conclusiones principales
- . Recomendaciones
- . Medidas correctivas aceptadas por el área auditada
- . Asuntos importantes no resueltos

- Informe largo.- Es aquel que contempla en forma detallada, el resultado de la auditoría practicada. Este tipo de informe, com-

prende los siguientes elementos:

1. Título.-

Corresponde al tipo de auditoría y nombre de la unidad, programa o actividad examinada.

2. Información Introdutoria.-

Proporciona al lector la información general acerca de la undad, programa o actividad examinada y del alcance y naturaleza de la revisión, así como, aquellas declaraciones que permiten ubicar adecuadamente el carácter imparcial y objetivo de la auditoría.

3. Observaciones Significativas.-

Comprende toda aquella información sobre la condición, criterio, efecto y causa de los hechos examinados.

4. Conclusiones.-

Son las opiniones y juicios profesionales del auditor, formuladas en base a las situaciones encontradas durante su examen, manteniendo para ello, una actitud objetiva, positiva e independiente.

Las conclusiones deben presentarse preferentemente en forma detallada después de las observaciones o situaciones de-

tectadas e identificar las conclusiones en el capítulo correspondiente a cada observación.

5. Recomendaciones.-

El producto más importante del informe de auditoría, son las recomendaciones presentadas por el auditor, ya que proporcionan las sugerencias y acciones tendientes a mejorar la operación de la unidad, programa o actividad.

Las recomendaciones son las sugerencias practicadas para resolver los problemas o deficiencias encontradas durante la auditoría y tienen un carácter eminentemente constructivo.

En el Informe se debe precisar por qué son válidas las recomendaciones y cómo deben cumplirse. Esto coadyuvará a que los funcionarios mejoren sus tareas y responsabilidades.

Las recomendaciones formales sirven también de base para llevar el seguimiento de las medidas correctivas. El proceso de la auditoría no termina al presentarla.

6. Anexos.-

El fin principal de incluir anexos al informe de auditoría, consiste en aclarar los conceptos vertidos en el cuerpo del informe. Estos son de tipo técnico o especializado y sólo de-

ben contener la información necesaria.

Distribución del Informe

**La entrega del informe se hace al responsable de la dependencia y/o -
entidad, así como a los responsables de las áreas comprendidas en la
auditoría practicada, con el fin de que tomen las medidas necesarias
y apliquen estos últimos, las acciones correctivas a sus programas,
unidades o actividades asignadas.**

CONCLUSIONES

1. La Secretaría de Programación y Presupuesto al ser la responsable de regular el desarrollo de las actividades de Auditoría Gubernamental, ha elaborado un sistema que tiene como finalidad, la de institucionalizar la práctica de la Auditoría Gubernamental, bajo un esquema funcional y congruente.
2. La Auditoría Interna Gubernamental, debido a su naturaleza genérica, está equitativamente aceptada tanto en el Sector Central como en el Paraestatal.
3. Con el fortalecimiento de estos sistemas, se facilita conocer cada vez con mayor claridad y oportunidad el grado de eficiencia, eficacia y congruencia de los recursos utilizados y su impacto en la consecución de los objetivos y metas.
4. La Auditoría Interna Gubernamental coadyuvará a que los funcionarios conozcan los programas que tienen bajo su responsabilidad, detectando en su caso, posibles desviaciones o deficiencias que requiera con toda oportunidad la adopción de medidas tendientes a mejorar o a corregir los sistemas operativos y de control interno.

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

1. Manual de Organización de la Administración Pública Paraestatal 1977.

2. Manual de Auditoría Gubernamental.

3. La Auditoría Interna en la Administración Pública Federal
C.P. Alfredo Adam Adam y C.P. Guillermo Becerril Lozada.
(I.M.C.P.)