ASF Auditoría Superior de la Federación

CÁMARA DE DIPUTADOS

Proceso de ejecución de Auditoría.

CONTENIDO

	Página
INTRODUCCIÓN	5
OBJETIVO GENERAL DEL CURSO	7
I. Marco jurídico aplicable en la ejecución de Auditorías por parte de los Entes de Fiscalización Superior en los estados de la República Mexicana.	8
1. Marco Jurídico Aplicable en la Fiscalización.	8
2. Estructura, Organización y Atribuciones de la Administración Pública Municipal.	11
II. DOCUMENTOS BÁSICOS EN LA FISCALIZACIÓN EN MÉXICO.	15
1. Funciones y atribuciones de la Entidad de Fiscalización Superior del Estado.	15
2. Manuales y acuerdos inherentes a la fiscalización en México.	18
3. Limitantes de la fiscalización	19
III. DOCUMENTOS BÁSICOS EN LA FISCALIZACIÓN INTERNACIONAL.	21
1.- INTOSAI y su influencia en la fiscalización superior de los estados democráticos.	
2.- INTOSAI en México	23
3.- INTOSAI: Acervo documental guías para la Auditoría Superior.	27
4.- ISSAI Normas internacionales de entidades de fiscalización superior	28
IV. LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y SUS FASES.	31
1.- Elementos	31
2.- Objetivos	31
3.- Metodología de la función de fiscalización.	31
4.- Fases de la fiscalización.	32
5.- Tipos de auditoría.	33
6.- Características de los tipos de auditoría.	37
7.- Diferencias principales entre la auditoría gubernamental y financiera.	40
V.- TÉCNICAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA	41
1.- Naturaleza	41
2.- Conceptos de Auditoría	41
3.- Diferencia entre técnica de auditoría y otros términos	41
4.- Clases de técnicas	43
VI.- OTRAS PRÁCTICAS DE AUDITORÍA	53
1.- Determinación de las técnicas y/o prácticas aplicables	54
2.- Clasificación de los papeles de trabajo	57
3.- Formulación de los papeles de trabajo	59
VII.- ÍNDICES Y MARCAS DE AUDITORÍA	62
VIII.- PREPARACIÓN Y REVISIÓN DEL BORRADOR DEL INFORME	69

INTRODUCCIÓN

La fiscalización en México ha avanzado a pasos agigantados desde la llegada de las Tecnologías de la Información. Ahora, a través de los portales que en internet cuentan los municipios, se puede acceder a infinidad de datos que antes solo los conocían unos cuantos. Esto viene a fortalecer la confianza de la ciudadanía en las instituciones públicas, la cual es un es un fundamento básico para la vida democrática de un país. Es a través de una efectiva fiscalización superior que el pueblo puede exigir una rendición de cuentas por parte de quienes tienen a su cargo las tareas administrativas y de diseño de planes y programas de gobierno, esto aunado con la observancia de la Ley de transparencia y acceso a la información pública de la federación y de los estados.

En este contexto, los Órganos de Fiscalización Superior en nuestro país juegan un papel primordial en la tarea titánica de fiscalizar las cuentas públicas de cada municipio en el territorio Mexicano aunado con el esfuerzo de la Auditoría Superior de la Federación, que a través de convenios de colaboración, coadyuva en los estados y municipios con la tarea de fiscalizar y rendir mejores cuentas a la ciudadanía y así cumplir con la transparencia gubernamental

En conjunto, la fiscalización es un fuerte aliado en el combate a la corrupción junto con la impartición de justicia, que instan a los funcionarios públicos a salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observadas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, y cuyo incumplimiento dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan.

A partir de 2011 el ICADEFIS inicia el estudio de la normativa internacional para la fiscalización superior, alineando las materias sujetas a estudio en los diversos programas de capacitación, buscando una aplicación homogénea a nivel nacional de los fundamentos de la fiscalización superior y así coadyuvar a que la libre realización de la fiscalización sin obstáculos políticos, administrativos, financieros o legales y abierta al escrutinio público de sus resultados, garantice la objetividad de los hallazgos detectados, la credibilidad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, la transparencia de los procesos y la posibilidad de que dichas observaciones se traduzcan en acciones preventivas o correctivas para la mejora de los gobiernos.

OBJETIVO GENERAL DEL CURSO

Se investigará y examinarán los procesos y normativas, tanto nacionales como internacionales, para la realización de las Auditorías a las entidades gubernamentales en México a fin de incentivar la seguridad jurídica, transparencia, manejo de la información, mecanismos de seguimiento y disponibilidad de recursos que permitan a los Entes de Fiscalización Superior desempeñar la labor que les ha sido confiada por la sociedad, a la que deben todos sus esfuerzos.

De esta manera, el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior, adscrito a la Unidad General de Administración de la Auditoría Superior de la Federación, contribuye con el programa para la fiscalización del gasto federalizado, el cual tiene por objeto, fortalecer el alcance, profundidad, calidad y seguimiento de las revisiones realizadas por los Órganos Superiores de Fiscalización en los estados, además de dar a conocer la normativa internacional aplicable a la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas Entidades de Fiscalización Superior en México y estandarizarlas a nivel mundial.
Todos los auditores estudiarán los fundamentos teóricos de la fiscalización contenidos en el marco emitido por la INTOSAI.

I. Marco jurídico aplicable en la ejecución de Auditorías por parte de los Entes de Fiscalización Superior en los estados de la República Mexicana.

Objetivo específico: Reafirmar la importancia del conocimiento del marco jurídico en que se basa la fiscalización en México y el marco de acción del sujeto fiscalizado. Especificar el marco jurídico del Municipio, desde el orden constitucional y legal federal, las constituciones estatales y leyes destinadas a su regulación, así como el derivado de la facultad reglamentaria de los ayuntamientos.

1.-Marco jurídico aplicable a la Fiscalización.

"El respeto irrestricto al pacto federal, que mantienen vigente la Soberanía y autonomía estatal en las materias de su competencia, ha ocasionado que aún subsistan diferencias entre los distintos ordenamientos jurídicos que tienen los estados para llevar a cabo la fiscalización de sus recursos. Las mismas diferencias respecto a los mandatos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores estatales y sus alcances nos hablan de un mosaico que es necesario organizar, de manera coherente, para avanzar hacia el establecimiento de un verdadero sistema nacional de rendición de cuentas." (1)

Por Auditoría se entiende como el examen objetivo y sistemático de las operaciones financieras y administrativas de una entidad, practicado con posterioridad a su ejecución y para su evaluación. Revisión o análisis periódico que se efectúa a los libros de contabilidad, sistemas y mecanismos administrativos, así como a los métodos de control interno de una organización administrativa, con el objeto de emitir opiniones y recomendaciones con respecto a su funcionamiento. Por Fiscalización tenemos que es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia; se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. El término significa, cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.

Lo siguiente, es una relación del marco legal aplicable de mayor a menor jerarquía. Vemos que encabezando la lista se encuentra nuestra carta magna, misma que es la hacedora de los derechos y obligaciones de los mexicanos.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la Ley Suprema, consagra un conjunto de normas y principios que tienen que ser observados, por toda la población que habite o transite en el territorio mexicano. De tal documento legal surgen las normas jurídicas, que regulan la actividad de las personas físicas y morales, las cuales en su conjunto constituyen el orden jurídico mexicano.

El artículo 115 de la Constitución Federal es la naturaleza jurídica del municipio, y establece en su primer párrafo lo siguiente: "Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre...". Se desprende de esta parte legal, que el municipio es la célula de toda la estructura del Estado en tres aspectos vitales que son los siguientes: a) Territorio, b) Organización política y c) Administrativa.

2. Acuerdos y tratados internacionales.

Los tratados internacionales, junto con lo que denominaron "leyes generales", son las normas de mayor importancia en la República mexicana, después de la Constitución. La consecuencia de esta decisión es que todas las leyes o normas que vayan en contra de lo que establecen los tratados internacionales pueden ser declaradas inconstitucionales.

3. Leyes generales:

Dentro de las "leyes generales" sólo se encuentran aquellas que el Congreso tuvo que emitir por mandato expreso de algún artículo de la Constitución, como es el caso de la Ley General de Educación, la Ley General de Seguridad Pública y la Ley General de Asentamientos Humanos. Por debajo de las leyes generales y de los tratados internacionales, la Corte ubicó a todas las demás leyes, federales, estatales y del Distrito Federal (que pueden emitir, de manera libre, el Congreso de la Unión, los congresos estatales y la Asamblea Legislativa del DF), así como las normas municipales.

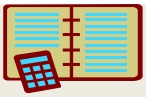
4. Constitución Política de los estados.
5. Legislación federal
6. Legislación estatal y leyes destinadas al municipio.
7. Reglamentaciones
8. Disposiciones administrativas.

Se recomienda investigación:

Visitar el portal del México Legal en la dirección

http://www.mexlegal.com/Mexlegal.aspx?pag=http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm

donde se enlista el Marco Jurídico aplicable en la fiscalización y así recordar el entorno legal del trabajo de auditoría.



1.EJERCICIO

Conteste por favor las siguientes preguntas a fin de reafirmar el conocimiento adquirido. Al finalizar reflexione sobre el tema delimitando sus dudas las cuales podrá exponer en el curso presencial.

Pregunta	Cuál es la Ley Suprema en México?
Respuesta:	
Pregunta	En el actuar del órgano fiscalizador, se encuentran casos en los que se requiere de una actuación _____ y _____. Es ahí cuando el auditor debe comentar los hallazgos con su supervisor y este a su vez con el encargado de asuntos legales. a).- expedita y transparente b).- ética y especializada. c).- especial y enfática.
Respuesta:	
2.EJERCICIO	Por Auditoría se entiende como el examen objetivo y sistemático de las operaciones financieras y administrativas de una entidad, practicado con posterioridad a su ejecución y para su evaluación. Enliste los conceptos a los cuales se efectúa este proceso.
Respuesta:	

CIERRE

Para concluir con este módulo, a manera de resumen, comenta el porqué de la necesidad de conocer el marco jurídico Federal, Estatal y Municipal, con anterioridad a la ejecución de las fases de la auditoría.

2. Estructura, organización y atribuciones de la Administración Pública Municipal

La estructura del gobierno municipal es diferente en cada entidad federativa, ya que la organización de la administración pública municipal es muy heterogénea. El tamaño de la estructura administrativa del gobierno municipal, se tiene que adaptar al grado de desarrollo socioeconómico y administrativo del municipio y el grado de complejidad de los asuntos político-administrativos que enfrente, aunque en términos generales presenta la siguiente visión.

Por un lado está la administración municipal centralizada que se integra por todas las unidades administrativas que dependen directamente del presidente municipal, creadas por acuerdo del cabildo y cuyos recursos provienen del presupuesto de egresos, pueden ser: la propia oficina del presidente municipal, la secretaría del ayuntamiento, a tesorería, la oficina de obras y servicios públicos, o bien, las aéreas de seguridad pública, planeación, contraloría etc.

También encontramos la administración municipal desconcentrada, que consiste en la subdivisión del territorio municipal en un determinado número de jurisdicciones a las cuales corresponde un órgano de gobierno, integrado por autoridades representativas del ayuntamiento o bien, delegaciones o comisarías municipales. La finalidad de estos órganos desconcentrados es dar cumplimiento a las decisiones del ayuntamiento y del presidente municipal dentro de su circunscripción territorial y ejercer la representación del mismo. Por otra parte, la administración municipal descentralizada se constituye por tres tipos de organismos: los organismos descentralizados, las empresas paramunicipales y los fideicomisos.

Entre sus características principales destacan las siguientes:

- Pueden ser creadas por acuerdo de cabildo pero requieren de autorización del congreso local. Su creación debe obedecer a un fin de carácter público y en beneficio del municipio.
- Gozan de personalidad jurídica y patrimonio propios.
- Gozan de cierta autonomía en su funcionamiento y toma de decisiones.
- La designación de sus funcionarios es a través de los propios órganos de gobierno
- Pueden disponer de estructura administrativa independiente del ayuntamiento
- Son supervisados por unidades administrativas que dependen directamente del presidente municipal, así como por el síndico y/o regidores del ramo.

La administración municipal se constituye por un conjunto de personas que realizan diversas actividades, en virtud de las atribuciones que le son encomendadas por la ley orgánica municipal, específicamente y en

general por el marco jurídico que condiciona y posibilita su quehacer cotidiano. Tales personas se denominan servidores públicos, aunque por un lado estarían las autoridades y por otro los funcionarios. Las autoridades son personas responsables políticamente ante la comunidad por haber sido elegidos mediante el voto directo y secreto. Así tenemos que el presidente municipal es la máxima autoridad en la administración y quien conduce conforme a la política y lineamientos que marquen el ayuntamiento y las propias necesidades que la comunidad le manifieste.

Los funcionarios son quienes ocupan los mandos medios y superiores en la administración; tienen como principal función el instrumentar, operar y poner en práctica las decisiones que toma el presidente municipal, así como ejecutar los acuerdos de cabildo. Son también responsables políticos ante el ayuntamiento, que es el máximo órgano representativo del municipio.

El municipio tiene las siguientes características:

- Posee personalidad jurídica y patrimonio propios.
- Es administrado por un ayuntamiento de elección popular directa, con facultades para expedir bandos de policía y buen gobierno, reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general en su circunscripción territorial.
- Proporciona servicios públicos municipales.
- Administra libremente su hacienda, formada por contribuciones señaladas por la legislatura local, participaciones federales y los ingresos por prestaciones de servicios públicos municipales.

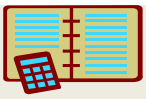
El mínimo de servicios públicos con que debe contar el municipio es el siguiente: agua potable y alcantarillado; alumbrado público; limpia; Mercado y centrales de abasto; Panteones; Rastro; Calles, parques, jardines, áreas verdes y recreativas; Seguridad pública y tránsito.

Organismos descentralizados, aquellas personas morales investidas de personalidad jurídica y patrimonio propio, cualquiera que sea la forma o estructura que adopten, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- Que su patrimonio se constituya total o parcialmente con fondos o bienes del Municipio o de los organismos descentralizados municipales, asignaciones, subsidios, concesiones o derechos que le aporte u otorgue el Gobierno Municipal, Estatal o Federal, y
- Que su objeto o fines sean la prestación de un servicio público, la explotación de bienes o recursos propiedad del Municipio;

Empresas de participación municipal mayoritaria, aquellas cuyo capital social se integre con el cincuenta y uno por ciento o más aportado por el Gobierno Municipal, uno o varios organismos descentralizados municipales, una u otras empresas de participación municipal mayoritarias, uno o varios fideicomisos municipales.

Fideicomisos públicos municipales, aquéllos que se constituyen conforme a la Ley de la Materia, con fondos del Gobierno Municipal o de alguno o algunos de los organismos a que se refieren las Fracciones que anteceden y en donde el Ayuntamiento como fideicomiso único, atiendan un objeto específico de interés público o beneficio colectivo, cuya competencia tenga legalmente atribuida.



3.EJERCICIO

Conteste por favor las siguientes preguntas a fin de reafirmar el conocimiento adquirido. Al finalizar reflexione sobre el tema delimitando sus dudas las cuales podrá exponer en el curso presencial.

Pregunta ¿El ayuntamiento, de elección popular, que facultades tiene?

Respuesta:

Pregunta Los funcionarios son quienes ocupan los mandos _____ y _____ en la administración; tienen como principal función el instrumentar, operar y poner en práctica las decisiones que toma el presidente municipal, así como ejecutar los acuerdos de _____.

a).- actuales, pasados, los socios

b).- superiores, inferiores, los senadores

c).- medios, superiores, cabildo

Respuesta:

4.EJERCICIO

Entra a un portal en internet gubernamental y analiza la estructura orgánica que tiene su administración.

Respuesta:

CIERRE

Para concluir con este módulo, a manera de resumen, comenta el porqué de la necesidad de conocer la estructura y funciones del ente auditado, antes de iniciar el proceso de auditoría. Los manuales de organización y procedimientos en que pueden apoyar las labores de fiscalización?

Respuesta esperada:

II. DOCUMENTOS BÁSICOS EN LA FISCALIZACIÓN EN MÉXICO.

Objetivo específico: Analizar las funciones y atribuciones de la Entidad de Fiscalización Superior en el Estado y su entorno legal así como los documentos básicos para realizar una auditoría a los entes gubernamentales.

1. Funciones y atribuciones de la Entidad de Fiscalización Superior del Estado.

Se recomienda lectura:

1. Ley de la Auditoría Superior del Estado
2. Reglamento de la ley de la Auditoría Superior del Estado.

De dichas lecturas, se puntualizará el marco legal para el inicio de las funciones de fiscalización y el desarrollo del proceso de auditoría. En los casos donde el Ente de Fiscalización Superior cuente con certificación en procesos de auditoría, se recomienda su estudio.

Introducción.

Son tres las funciones básicas de una EFS: fiscalizar, asesorar e informar.

a) Fiscalizar

Ni la fiscalización superior ni la auditoría gubernamental son fines en sí mismas; su objetivo último es contribuir a una mejor gestión financiera del Estado, mediante el control de los recursos públicos ejercidos en el pasado que permita hacer recomendaciones para el futuro.

Las características principales del control a cargo de la EFS y que deben configurarse en el ordenamiento jurídico respectivo, son:

- Es un control externo y posterior a cargo de la EFS independiente, que puede, además, ejercer control previo, separado del control interno y previo a cargo de la propia administración pública.
- Abarca la eficacia de los órganos de control interno, con la respectiva delimitación de funciones y cooperación con éstos.
- Se orienta hacia la legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que abarquen a cada operación y a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y sistemas. En terminología actual, es una auditoría gubernamental integral y con medición de desempeño institucional.
- Es un control ordenado conforme a un programa previo, establecido por la propia EFS, independientemente de que los poderes públicos puedan solicitar auditorías especiales para casos concretos.
- Es un control técnico con base en el procedimiento de muestreo, ya que en muy pocos casos puede controlarse la totalidad del presupuesto ejecutado. Las técnicas, los métodos y procedimientos serán determinados por la propia EFS, siguiendo normas y estándares conocidos y aceptados científicamente. Es deseable la elaboración de manuales de procedimientos.
- Es un control profesional de alta calificación. El personal debe gozar de certidumbre en sus cargos y tener la calificación, experiencia e integridad moral necesaria; además, debe fomentarse su capacitación y gozar de una remuneración acorde con las exigencias profesionales especiales. En ciertos casos se puede contratar a peritos ajenos a la EFS.

La delimitación del objeto del control, es decir, qué va a fiscalizar la ESF, también debe quedar plasmado correctamente en la legislación; en particular, los siguientes aspectos:

- Fiscalización del uso de los fondos o activos públicos por parte de un receptor o beneficiario, cualquiera que sea su naturaleza legal, así como la recaudación de rentas públicas adeudadas al gobierno. Es decir, controla ingresos y gastos, incluyendo la rentabilidad de su recaudación y declaraciones individuales de los contribuyentes y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos.
- Toda actividad estatal estará sometida al control de la EFS, aun cuando no quede reflejada en el presupuesto general.
- Controla a todo tipo de instituciones y sujetos que reciban recursos públicos, establecidos en el extranjero o con formas jurídicas especiales (empresas con participación estatal, fideicomisos, contratos públicos y obra pública y subvenciones). Igualmente, los organismos internacionales o supranacionales.
- Tiene facultades de investigación amplias, que abarcan un acceso a la información que necesita sin restricciones y visitas o auditorías en la sede de los sujetos fiscalizados.
- Controla las sedes y la elaboración electrónica de datos utilizados en la gestión financiera que audita.

b) Asesorar

La información de la EFS es de suma importancia, por lo que debe:

• Asesorar y acompañar en todo el ciclo financiero a los poderes públicos, desde el diseño y la aprobación del presupuesto, pasando por el control para una mejora en la gestión financiera no concluida en un ciclo anual, la revisión del gasto ejecutado y hasta la fiscalización posterior.

• Tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades, y poder colaborar con estas autoridades mediante sus conocimientos periciales.

• Colaborar e intercambiar experiencias con otras EFS de ámbito nacional, regional y local, y con instituciones de educación superior, asociaciones profesionales o civiles interesadas en la auditoría superior.

c) Informar

Dos grandes disposiciones deben quedar plasmadas en la legislación:

• La EFS goza del derecho y la obligación de rendir informes al Poder Legislativo o al órgano estatal correspondiente sobre los resultados de su actividad, y publicarlos.

• La EFS debe hacer una rendición de cuentas a los poderes públicos y a la sociedad.

Como complemento, al diseñar una EFS deben establecerse disposiciones legales de tipo negativo, encauzadas a:

• Impedir que la EFS audite la política de gobierno, pero sí permitir que realice la auditoría de la aplicación de la política y entregue observaciones, conclusiones, consejos y recomendaciones de auditoría.

• No permitir que la EFS sea la responsable de la ejecución de las sanciones; si bien debe identificar las irregularidades y, en lo posible, determinar las responsabilidades y darles seguimiento. Los tres poderes públicos y sus organismos especiales no deben trasladar sus responsabilidades a la EFS como forma de descargo y sus consecuencias políticas, especialmente las electorales.

Lo anterior, entre otros efectos, distorsiona la imagen pública de la EFS al atribuírsele funciones que no puede cumplir, lo que genera, entonces, una percepción social negativa de la EFS por una ineficiencia aparente, y propicia en general una información equívoca en la sociedad respecto a la función de cada una de las instituciones públicas.

• Evitar que los empleados de la EFS gocen de primas por descubrimientos de fraudes o mala gestión, ni establecer fondos para la EFS con ingresos por las multas originadas por las responsabilidades encontradas en las instituciones o sujetos auditados. Esta práctica puede ser peligrosa y es preferible asegurar un presupuesto suficiente para la EFS y conceder primas por rendimiento para motivar al personal, además de garantizar un salario adecuado.

• Evitar conflictos de intereses de la EFS en sus relaciones con las organizaciones que audita mediante la participación, o dar la impresión de participación en la gestión interna de la organización; no permitir que su personal desarrolle una relación muy estrecha, o caer en otros supuestos legales de conflictos de intereses.

2. Manuales y acuerdos inherentes a la fiscalización en México.

Se recomienda lectura:

1	Normas generales de Auditoría Pública. Guía general de Auditoría Pública.	http://www.funcionpublica.gob.mx/index.php/guia-general-de-auditoria-publica.html
	Se analizarán el concepto, la naturaleza y el objetivo de la auditoría pública. La Guía General de Auditoría Pública es el instrumento de apoyo que facilita y estandariza las actividades del trabajo de auditoría pública en la Administración Pública Federal, desde su planeación hasta la presentación del informe de auditoría, así como el seguimiento de las recomendaciones planteadas. Esta Guía General pretende ser un marco de referencia para garantizar calidad y homogeneización en las auditorías practicadas por auditores públicos; sin embargo, su aplicación total o parcial puede variar en función de las características del ente auditado y del juicio, conocimientos y experiencia del grupo auditor.	
2	ACUERDO por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección.	http://www.normateca.gob.mx///Archivos/50_D_2432_12-07-2010.pdf

3. Limitantes de la fiscalización.

Objetivo específico: Mediante mesas de debate, plantear aspectos generales y específicos que han surgido a través de la fiscalización en los municipios y proponer mejoras.

1.-Puntos a considerar antes de iniciar la auditoría en el municipio.

Antes del inicio de las funciones fiscalizadoras, la autoridad debe de hacerse de acervo legal necesario que sea base de su actuar y de las observaciones que de ahí puedan emanar.

Es necesario también que, se cuente con leyes actualizadas y reglamentos específicos del municipio a ser auditado. Dentro de ese marco legal municipal, podemos encontrar reglamentos que dan instrucciones precisas de cómo realizar desde compras hasta gastos de viaje. Si no se cuenta con todos los reglamentos específicos de los municipios, se puede pedir a la secretaría de los ayuntamientos o directamente al boletín oficial del gobierno estatal. También habría que contar con el "plan municipal de desarrollo", el cual nos indica la estructura de la administración en curso entre otras cosas. Esto nos sirve para conocer el entorno administrativo municipal.

2.- Observaciones recurrentes.

Los municipios, por su complejidad en operaciones, realizan ciertas actividades, de las cuales recurrentemente tienen observaciones por parte de los órganos internos de control o por alguna otra autoridad fiscalizadora. Es muy necesario poner énfasis en la manera de solventación de tal forma que el ente auditado quede legalmente en el entendido que al volver a realizar dicha operación, será sancionado.

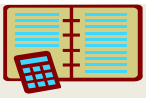
3.- Observaciones que requieren tratamiento especial.

En el actuar del órgano fiscalizador, se encuentran casos en los que se requiere de una actuación ética y especializada. Es ahí cuando el auditor debe comentar los hallazgos con su supervisor y este a su vez con el encargado de asuntos legales. Es muy necesario que, para que una observación tenga peso jurídico para poder ser base de fincamiento de responsabilidades, debe de cumplir con todos los preceptos legales que se está violentando, siendo lo más claro y congruente posible.

4.- Ética en el actuar.

Algunos órganos fiscalizadores cuentan con un código de conducta. Tal es el caso del Código de Ética profesional de la auditoría superior de la federación. El propósito de este es impulsar, fortalecer y consolidar una cultura de respeto hacia los más altos valores éticos en que debe sustentarse la gestión

gubernamental, con la absoluta convicción de que la administración pública mejorará en la medida en que los individuos a quienes se ha encomendado, comprometidos con esos valores, antepongan el interés general al personal y asuman plenamente las responsabilidades que les asignan las leyes.

 5.EJERCICIO	Conteste por favor las siguientes preguntas a fin de reafirmar el conocimiento adquirido. Al finalizar reflexione sobre el tema delimitando sus dudas las cuales podrá exponer en el curso presencial.
Pregunta	Porque es básica a Cuenta Pública en el proceso de la fiscalización?
Respuesta esperada:	
Pregunta	Utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidadad, así como oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente, posibilidad de predicción e importancia relativa, son algunos de los conceptos que debe tener: a).- Las leyes en México. b).- La información financiera gubernamental c).- Las técnicas de auditoría.
Respuesta:	
6.EJERCICIO	Sintetiza el proceso de remisión de la Cuenta Pública, hasta llegar a las manos del grupo de auditores que llevará a cabo su revisión
Respuesta:	

CIERRE	Para concluir con este módulo, a manera de resumen, comenta el porqué de la necesidad de conocer el universo de las operaciones que realiza el ente auditado y los reportes que por disposición legal debe elaborar.
	Respuesta esperada:

III. DOCUMENTOS BÁSICOS EN LA FISCALIZACIÓN INTERNACIONAL.

Objetivo específico: Investigar del portal en internet de INTOSAI e ISSAI, material que sea aplicable en la práctica de las Auditorías en México, a fin de aplicar en lo conducente, metodologías que mejoren el rendimiento y consecución de los objetivos fijados en los planes de auditorías.

INTRODUCCIÓN:

En las últimas décadas, las EFS han buscado una consolidación de su independencia y encauzado sus labores al perfeccionamiento de la función de fiscalización del gasto; varias de ellas aún no han conseguido ser independientes ni realizar con calidad la fiscalización apuntada. Sin embargo, otras EFS han logrado lo anterior y han evolucionado en su estructura y funciones, al adaptarse a las necesidades de los estados y a los cambios mundiales económicos y políticos. Entre las experiencias internacionales podemos resaltar los siguientes hechos:

a) A mayor democratización e institucionalización de un Estado, mayor independencia de la EFS y aseguramiento de la calidad de su trabajo, mediante una dotación de legislación adecuada, estructura y recursos humanos y financieros para la realización de sus labores.

b) Las EFS legitiman o no, con los resultados y evidencias de sus auditorías, al Poder Ejecutivo y la administración pública, por lo que las EFS contribuyen a la vigilancia entre poderes públicos, la rendición de cuentas y al desarrollo de la democracia de un estado.

c) La fiscalización superior avanza hacia el control de los ingresos, con igual rigor que el de los gastos.

d) Además de la convencional auditoría legal y financiera con base en los criterios apuntados, la evaluación del desempeño institucional es una nueva tarea de las EFS.

e) Las EFS tienen nuevas perspectivas con las que deben auditar, como el desarrollo económico sustentable que implica un cuidado del medio ambiente, un control de la deuda pública estatal, o fenómenos económicos como el lavado o blanqueo de dinero, los mercados virtuales o las tecnologías de información, la transfronterización de los recursos públicos y la aparición de organizaciones supranacionales en la Unión Europea y sus implicaciones financieras al interior de los estados miembros.

f) La auditoría superior impacta en la eficiencia económica global a través de dos canales:

Disuade a la maquinaria del poder estatal de los estados-nación de que traten de obtener ventajas mediante intentos unilaterales distorsionados por intereses políticos a corto plazo; y constituye una resistencia ante los fenómenos de la corrupción y la economía de mercado negro.

g) En el contexto actual de la globalización económica, una EFS independiente y eficiente propicia seguridad jurídica para los actores y mercados, lo que puede reducir la incertidumbre económica y dar señales de una estabilidad en el funcionamiento del Estado e, indirectamente, contribuir al bienestar colectivo.

h) Hay un rediseño o reconfiguración de las EFS para que, además de ser el órgano encargado de la fiscalización superior, sean asesoras de los poderes públicos y sus instituciones y se conviertan en gestoras de información pública y especializada útil para la toma de decisiones públicas en materia económica y financiera.

El camino sigue siendo largo y no siempre llano, obstruido las más de las veces por intereses políticos y los consecuentes diseños normativos defectuosos, aunado a los entornos económicos y culturales de las sociedades; no obstante, las EFS se dirigen, o debieran dirigirse, a adquirir su plena independencia y mantener las funciones apuntadas y a convertirse en consultoras especializadas que ayuden no sólo al Poder Legislativo, sino también al Ejecutivo y demás instituciones encargadas de la administración pública. Ir contra esta evolución implica desconocer las mejores prácticas internacionales en materia democrática y económica, a la par que propiciar la ineficiencia de las instituciones, la corrupción y la impunidad respecto de una mala gestión pública.

1.- INTOSAI y su influencia en la fiscalización superior de los estados democráticos (2)

Después de la segunda guerra mundial se reunieron representantes de diversas Entidades de Fiscalización Superior (EFS) en el Congreso Internacional de Ciencias Administrativas en Berna, Suiza, y decidieron crear un foro de auditoría gubernamental. En noviembre de 1953, delegados de 34 países llevaron a cabo en La Habana, Cuba, el Primer Congreso Internacional de las Instituciones Superiores de Auditoría (Internacional Congress of Supreme Audit Institutions, INCOSAI), en el cual se fundó la INTOSAI como una organización internacional, autónoma, independiente y apolítica, con el objetivo de promover el intercambio de ideas y experiencias entre sus miembros, las EFS de países de todo el mundo, en el campo de la auditoría gubernamental. Se estableció como sede de la Secretaría Internacional de la INTOSAI la EFS de Cuba y se determinó la celebración de un congreso de la INTOSAI (INCOSAI) cada tres años en distintos lugares. En 1960, la EFS de Cuba se disolvió y, en 1962, asumió la Secretaría General de la INTOSAI en forma permanente la de Austria.

El lema de la INTOSAI experiencia mutua ómnibus prodest (la experiencia mutua beneficia a todos) se ratifica con la misión establecida en su actual Plan Estratégico 2005-2010:

La INTOSAI es una organización autónoma, independiente, profesional y apolítica creada para proporcionar apoyo mutuo, fomentar el intercambio de ideas, conocimiento y experiencias, actuar como portavoz oficial de las entidades fiscalizadoras superiores en la comunidad internacional, y promover una mejoría continuada en la diversificada gama de EFS que la integran.

Su visión es promover el buen gobierno, habilitando a las EFS para que ayuden a sus respectivas administraciones a mejorar el rendimiento, perfeccionar la transparencia, garantizar la obligación de rendición de cuentas, mantener la credibilidad, luchar contra la corrupción, promover la confianza pública y fomentar el uso de los recursos públicos en beneficio de sus pueblos.

El plan estratégico señala cuatro metas que guiarán sus actividades en los próximos años.

La primera consiste en promover EFS fuertes, independientes y multidisciplinarias, así como desarrollar y adoptar normas profesionales. La segunda es crear competencias y capacidades profesionales en las EFS a través de la formación, la asistencia técnica y otras actividades de desarrollo. La tercera meta consiste en promover la cooperación, la colaboración y la mejora continua de las EFS y compartir conocimientos, incluidos los puntos de referencia, estudios sobre mejores prácticas e investigación. La cuarta meta de la INTOSAI es convertirse en una organización internacional modelo. Esta organización carece de fuerza ejecutiva para las EFS que agrupa o los estados a los que pertenecen.

2.- INTOSAI en México.

En los últimos años, la opinión pública ha sido testigo de la transformación de la Entidad de Fiscalización Superior de México. Esta evolución ha ido más allá que un simple cambio de nombre, al pasar de Contaduría Mayor de Hacienda a Auditoría Superior de la Federación de México. El órgano técnico fiscalizador de la Cámara de Diputados se ha convertido en un elemento de peso específico en el desarrollo de la vida democrática de México. Actualmente, los actores políticos y económicos del país saben que la fiscalización superior sobre la utilización de los recursos públicos es una realidad que se consolida día a día.

Paralelamente, en el ámbito internacional se registra una tendencia a privilegiar la honestidad, transparencia y rendición de cuentas en la administración pública; es claro que el buen funcionamiento de las Entidades de Fiscalización Superior constituye una condición necesaria para el desarrollo de las sociedades modernas. Así, la modernización de la Auditoría Superior de la Federación de México se inserta en el marco de referencia propuesto a nivel mundial. De hecho, debido al reconocimiento de su destacada labor interna, la Auditoría Superior de la Federación de México ha ingresado definitivamente al contexto internacional con un papel protagónico, lo que se traducirá en un beneficio tangible para México.

La Auditoría Superior de la Federación de México pertenece a la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés), la cual es un organismo autónomo e independiente cuyos objetivos son el desarrollo de pautas para la gestión financiera, la elaboración de metodologías sobre auditoría gubernamental y la promoción del intercambio de ideas y experiencias entre las Entidades de Fiscalización Superior de todo el mundo. De hecho, el lema de la Organización es Experentia mutua omnibus prodest, la experiencia mutua beneficia a todos.

Uno de los legados más importantes de la INTOSAI es la Declaración de Lima de Directrices sobre Preceptos de la Auditoría, aprobada en 1977, en la que se establecen lineamientos, atribuciones y capacidades con las

que deben contar las Entidades de Fiscalización Superior. En particular, resaltan los conceptos de autonomía e independencia, sin los cuales la función fiscalizadora estaría sujeta a los vaivenes de intereses ajenos a los de la sociedad.

La INTOSAI se fundó en la Habana Cuba en 1953, integrándose México en 1962, y ha pasado de los 34 países iniciales a tener 185 miembros. La participación en la Organización está abierta a la Entidad de Fiscalización Superior de cualquier país miembro de las Naciones Unidas. Sus trabajos se desarrollan en un ambiente de inclusión e igualdad, en donde todos los miembros tienen el mismo peso y relevancia. Es por ello, que, dentro de su estructura organizativa, la instancia más importante es el Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI), en el que todos los miembros de la Organización tienen voz y voto. En el Congreso se decide el rumbo de la Organización, con base en los reportes del Comité Directivo, los Comités Técnicos, los Grupos de Trabajo y los Grupos Regionales.

El INCOSAI se celebra cada tres años y su importancia trasciende las esferas de la fiscalización mundial; como prueba de ello está la participación activa de organismos internacionales tales como las Naciones Unidas, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional.

En el lapso comprendido entre los días 5 y 10 del mes de noviembre de 2007, la ASF fue distinguida como sede del XIX Congreso de INTOSAI. La realización de dicho Congreso en la Ciudad de México, permitió a la ASF de México y a su titular, asumir la Presidencia de la INTOSAI por el periodo 2007-2010. Ello significa un alto honor y un especial compromiso que la Institución reconoce y asume con plena responsabilidad.

Estas distinciones conllevarán beneficios concretos para México. La Auditoría Superior de la Federación de México tendrá injerencia directa en el desarrollo de las actividades de la INTOSAI y en el destino de la Organización.

En el corto plazo, se podrá aprovechar la experiencia de otros países para fortalecer a la Auditoría Superior de la Federación de México mediante capacitación e intercambio de información, así como compartir con otros países el éxito obtenido por nuestra Institución Fiscalizadora al llevar a cabo su tarea de revisión de la cuenta pública.

En el largo plazo, el acercamiento con diversos países abrirá la posibilidad de incorporar las prácticas más modernas, basadas en los avances de la tecnología de la información, en el proceso de revisión de la cuenta pública. Asimismo, esta situación permitirá adquirir conocimientos sobre las metodologías más eficientes para realizar *auditorías al desempeño* y fiscalizar áreas como el medio ambiente, e-gobierno y sistemas

informáticos gubernamentales. El papel proactivo de la Auditoría Superior de la Federación de México en la revisión de la gestión gubernamental, derivará en recomendaciones concretas para modernizar el funcionamiento del gobierno mediante la aplicación de prácticas, sistemas y metodologías de punta a nivel mundial.

En algunos casos, la ejecución de estos proyectos puede implicar cambios en la Ley de Fiscalización Superior de México, con miras a ampliar atribuciones del Auditor Superior de la Federación de México y de la misma Institución. En este sentido, el acercamiento con otras Entidades de Fiscalización puede proporcionar nuevos elementos para mejorar la legislación existente.

De hecho, el nuevo papel de la Auditoría Superior de la Federación de México en el ámbito internacional generará que los Congresos de otros países, de los cuales también dependen la mayoría de las Entidades de Fiscalización Superior en el mundo, se acerquen a la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados, con lo que se ampliará la visión de sus integrantes con las experiencias en otras latitudes, lo que se traducirá en la necesidad de fortalecer a la Auditoría Superior de la Federación de México de manera continua.

Toda esta derrama de beneficios tiene también un impacto directo en el ciudadano común: mejor uso de los recursos fiscales a través de la liberación de recursos públicos y su asignación a proyectos prioritarios; mayor eficiencia en la recaudación fiscal, lo que implica que, lejos de incrementar los gravámenes, se amplíe de manera efectiva la base gravable y, por lo tanto, se disponga de mayores recursos para proyectos de impacto social; consecución de los objetivos sociales de las políticas públicas, de tal manera que aumente la cobertura de las acciones y políticas sociales; mayor eficiencia operativa de las empresas públicas con impacto ambiental, lo cual tendrá como efecto una disminución en el costo de operación de éstas y mayor calidad en el medio ambiente, entre otros.

Es claro, por tanto, que la Auditoría Superior de la Federación de México está ante una gran oportunidad y un gran reto. La oportunidad es utilizar su lugar destacado en el ámbito internacional, ganado a través de dos años y medio de esfuerzos continuos, para aprovechar lo mejor de las Entidades de Fiscalización Superior en el mundo. El reto es, sin duda, reflejar esa asimilación de ideas y experiencias en una Cámara de Diputados más consciente de fortalecer a su órgano fiscalizador al margen de intereses partidistas, y en una fiscalización superior más eficiente y moderna que cumpla cabalmente con la responsabilidad de vigilar la utilización de los recursos públicos, que en última instancia pertenecen a la sociedad a la que la Auditoría Superior de la Federación de México tiene el privilegio de servir.

Por otra parte, la ASF ocupa la Presidencia del Grupo de Trabajo de Deuda Pública (GTDP) de la INTOSAI. El GTDP tiene como objetivos prioritarios el fomento de la elaboración y difusión de los documentos técnicos sobre Auditoría de la Deuda Pública entre los miembros de la INTOSAI, así como la promoción del mejoramiento técnico y profesional del personal de las EFS en materia de Auditoría de la Deuda Pública, a través de los programas de capacitación especialmente diseñados para fomentar la cooperación con otros Comités de la INTOSAI y diversas instancias de la Organización como son los Grupos de Trabajo, Grupos Regionales de Trabajo y la Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI.

Este Grupo de Trabajo ha realizado importantes labores de investigación en temas técnicos sobre fiscalización de la deuda pública y de capacitación a través de cursos en los que han participado funcionarios de las principales entidades de fiscalización superior de América Latina, Asia y Europa.

OLACEFS: Grupo regional de la INTOSAI al que pertenece la ASF. Como medio para facilitar la cooperación profesional y técnica a nivel regional entre las EFS miembros, existen siete Grupos Regionales de Trabajo que promueven los objetivos de la INTOSAI, centrando así su atención en cuestiones inherentes a su propia región. El XIX Congreso de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), tuvo lugar en la Ciudad de México del 4 al 10 de noviembre de 2007. Destaca entre estos productos la Declaración de México sobre Independencia de las EFS, para el mejor desempeño de las entidades dedicadas a auditar los recursos públicos. En esta declaración se atienden ocho principios, a saber:

1. Existencia de un marco constitucional apropiado, y de disposiciones secundarias que garanticen su cabal aplicación.
2. Independencia de la autoridad superior de las EFS, incluyendo la seguridad de su cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento de sus obligaciones.
3. Mandato suficientemente amplio, y facultades plenas para el adecuado cumplimiento de las funciones de las EFS.
4. Acceso irrestricto de las EFS a la información que requiera para el desarrollo de sus atribuciones.
5. Derecho y obligación de las EFS de informar sobre su trabajo realizado.
6. Libertad de las EFS de decidir el contenido y oportunidad de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación.
7. Existencia de mecanismos eficaces para el seguimiento de las recomendaciones que generen la EFS.
8. Autonomía financiera y gerencial/administrativa de las EFS, y aseguramiento de la disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados y suficientes.

3.- INTOSAI: Acervo documental guías para la Auditoría Superior.

a) Glosario de términos y expresiones seleccionados de auditoría gubernamental. (ISSAI 1003)

b) Directrices sobre normas de control interno. (INTOSAI GOV 9100)

c) Guía para la presentación de informes sobre la deuda pública. (META 3)

d) Guía para las normas de control interno en el sector público. (META 1)

e) Código de ética de la INTOSAI. (META 1)

f) Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento. (ISSAI 3000, INTOSAI)

g) Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave. (ISSAI 3100, INTOSAI)

h) Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de la regulación económica. (META 3)

i) Control interno, que brinda las bases para la rendición de cuentas en el gobierno. (DOCTO. TRABAJO)

Se recomienda lectura:

1.- Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización.

Identificar de la lectura lo siguiente:

a) Declara la independencia de las EFS y las razones para ello, así como la naturaleza y las condiciones.

b) Expone las limitaciones existentes en las actividades de las EFS y el poder de las decisiones de éstas.

c) Proporciona directrices metodológicas sobre el contenido y los campos de actividad de las EFS.

d) Establece la posición que ocupan las actividades de la EFS en el ámbito internacional.

Ligas en internet:

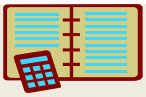
<table>
<tr><td>I</td><td>http://www.intosai.org/es/portal/documents/intosai/general/limaundmexikodeclaration/lima_declaration/</td></tr>
<tr><td></td><td>I. Generalidades
II. Independencia
III. Relación con Parlamento, Gobierno y Administración
IV. Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
V. Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias
VI. Rendición de informes
VII. Competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores</td></tr>
<tr><td>II</td><td>http://www.issai.org/composite-277.htm
<table>
<tr><td>ISSAI 100</td><td>Postulados Básicos de la Fiscalización Pública Apéndice</td><td>Aprobado 2001</td></tr>
<tr><td>ISSAI 200</td><td>Normas Generales de Fiscalización Pública et Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores</td><td>Aprobado 2001</td></tr>
<tr><td>ISSAI 300</td><td>Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública</td><td>Aprobado 2001</td></tr>
<tr><td>ISSAI 400</td><td>Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública</td><td>Aprobado 2001</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>III</td><td>Normas de auditoría gubernamental.
http://www.asofis.org.mx/mejores_practicas/normasdeauditoriagub.pdf</td></tr>
<tr><td></td><td></td></tr>
</table>

4.- ISSAI: Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

La INTOSAI, a través del Comité de Normas Profesionales (CNP) presenta documentos endosados relacionados a la formulación de normas profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores. Estas son las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés: The International Standards of Supreme Audit Institutions) mismas que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas.

De dichos trabajos, se desprenden documentos básicos para la realización de auditorías gubernamentales, mismos que apoyan las gestiones para llevar a cabo un trabajo profesional, transparente y libre de opinión, a fin de salvaguardar los ideales fundamentales de la fiscalización. Estos documentos son los principios fundamentales de auditoría. “Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden cumplir sus tareas de manera objetiva y eficaz sólo sin son independientes del ente auditado y están protegidas contra la influencia externa” (Declaración de Lima, ISSAI 1). Como vemos, la tendencia internacional está muy ligada hacia la independencia del trabajo de los entes fiscalizadores. Quizá nos preguntemos porque necesitamos normas internacionales cuando de antemano sabemos que en eso debe basarse, en independencia, el trabajo del auditor? La independencia es un prerrequisito para que las EFS realicen sus tareas; en este sentido, también es un prerrequisito para la labor del Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI (PSC siglas en ingles) con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y con la Guía de

Gobernanza de la INTOSAI (INTOSAI GOV). También vemos esta tendencia en el plan estratégico de la INTOSAI destacando la importancia de la independencia de las EFS –el objetivo general de la Meta 1 es "promover unas EFS fuertes, independientes y multidisciplinarias".



7.EJERCICIO

Conteste por favor las siguientes preguntas a fin de reafirmar el conocimiento adquirido. Al finalizar reflexione sobre el tema delimitando sus dudas las cuales podrá exponer en el curso presencial.

Pregunta	Las normas de auditoría de la INTOSAI se dividen en cuatro partes, cuáles son?

Respuesta esperada:

Pregunta	Utilidad, confiabilidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidadad, así como oportunidad, veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, información suficiente, posibilidad de predicción e importancia relativa, son algunos de los conceptos que debe tener: a).- Las leyes en México. b).- La información financiera gubernamental c).- Las técnicas de auditoría.

Respuesta:

8.EJERCICIO

Sintetiza el proceso de revisión de la Cuenta Pública.

Respuesta:

CIERRE

Para concluir con este módulo, a manera de resumen, comenta el porqué de la necesidad de conocer el universo de las operaciones que realiza el ente auditado y los reportes que por disposición legal debe elaborar.

IV.- LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y SUS FASES: PLANEACIÓN Y PROGRAMACIÓN, DESARROLLO DE LA AUDITORÍA, CONTROL Y SEGUIMIENTO.

1.- Elementos:

La función de fiscalización, encierra elementos fundamentales para el desarrollo y consolidación de la democracia. Dichos elementos son:

• Rendición de cuentas;

• Vigilancia y auditoría;

• Sanciones por acciones irregulares; y

• Transparencia en el desarrollo de las operaciones.

Todos los elementos están dirigidos a cumplir el siguiente objetivo: garantizar los canales formales e informales, que promueven las conductas éticas y honestas que fomenten la transparencia.

2.- Objetivos:

Los objetivos de la función de fiscalización son:

1.- Promover la cultura de rendición de cuentas;

2.- Cautelar el uso apropiado y legal de los recursos públicos;

3.- Verificar el cumplimiento de leyes, reglamentos y la normativa gubernamental;

4.- Contribuir a la mejora y la calidad de la gestión pública;

5.- Identificar y disminuir las decisiones discrecionales;

6.- Promover valores y responsabilidades de los servidores públicos; y

7.- Fomentar la transparencia.

3.- Metodología de la función de fiscalización:

La función fiscalizadora se integra por métodos y procedimientos, que se agrupan en las siguientes fases:

1.- Planeación y programación;

2.- Desarrollo de auditoría; y

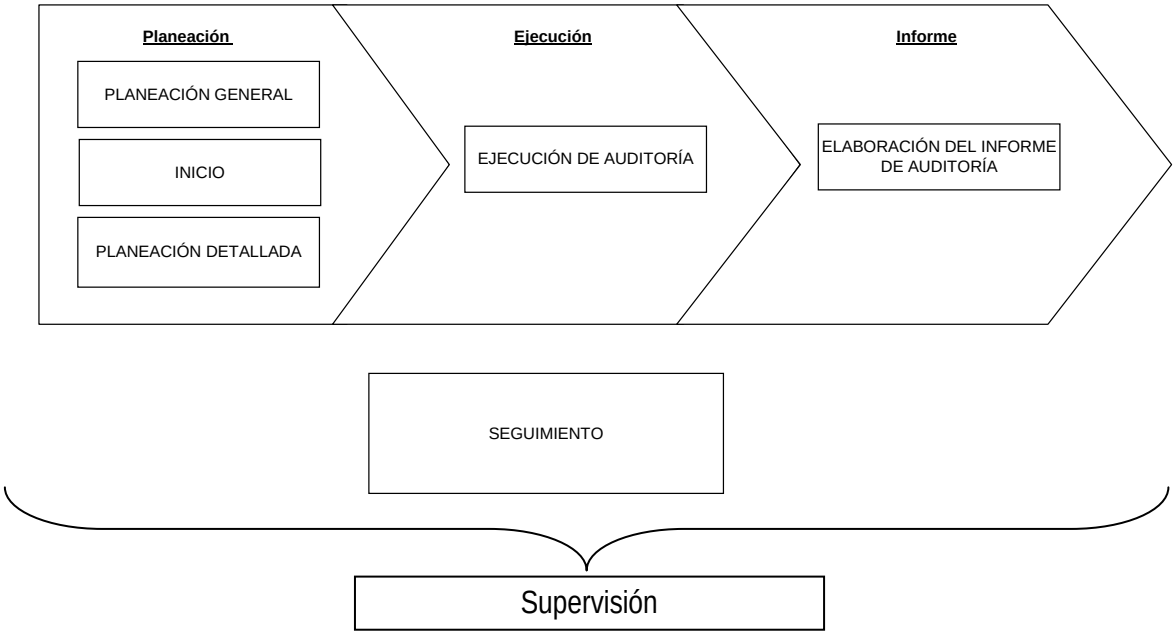
3.- Control y seguimiento.

En cada fase se realizan actividades a fin de obtener los elementos necesarios para proceder al inicio de la siguiente. Esto es, de la planeación y programación se genera un programa de trabajo el cual se ejecuta, desarrollando el proceso de auditoría para cada una de las revisiones programadas. Como producto del desarrollo de auditoría, se realiza un informe de resultados, al cual se le deberá de dar seguimiento a efecto de verificar la corrección, prevención o establecimiento de las medidas que se indiquen en dicho informe.

Es importante mencionar que el control, debe aplicarse desde el inicio de la función de fiscalización a efecto de garantizar su eficiencia y eficacia ya que este permite supervisar y evaluar los resultados.

4.- FASES DE LA FISCALIZACIÓN:

La auditoría pública se realiza en tres etapas y con el seguimiento a las recomendaciones determinadas, como se muestra a continuación:



A)-PLANEACIÓN Y PROGRAMACIÓN:

Planeación y Programación: Esta etapa de la función de fiscalización reúne y evalúa los criterios de selección, que determina los sujetos a fiscalizar, y obedece fundamentalmente a la necesidad de integrar de manera sencilla y clara, un mayor conocimiento y comprensión del sujeto de fiscalización, sus actividades claves y áreas de riesgo, sirviendo de apoyo para señalar los aspectos importantes para las decisiones a tomar en relación al Programa Anual de Auditoría. Para mayor información sobre el tema, se puede consultar el Manual de Programación, expedido por el Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Guanajuato.

El Programa Anual de Auditoría, se elabora por personal responsable de la función de fiscalización.

Dicho documento establece claramente los sujetos de fiscalización y el tipo de acto de fiscalización, que se realizará; asimismo, establece las áreas de riesgo o críticas a considerarse en el trabajo.

B)-DESARROLLO DE LA AUDITORÍA:

Consiste en la realización del examen sistemático, a través de técnicas y procedimientos de auditoría, a las operaciones de los sujetos fiscalizables definidos en el Programa Anual de Auditoría.

El desarrollo de auditoría se realizará a través de los siguientes procesos:

1. Planear
2. Ejecutar
3. Informar

Las Normas y Procedimientos de Auditoría, deben ser consideradas para la definición y aplicación de técnicas y procedimientos en el desarrollo de estos procesos.

C)-CONTROL Y SEGUIMIENTO

El control es una expresión que se utiliza con el fin de describir las acciones adoptadas por los niveles directivos, para evaluar y monitorear las operaciones en sus instituciones. Es un proceso continuo, realizado por la institución, para proporcionar seguridad razonable, respecto a sí están lográndose los objetivos. El control consiste en la verificación periódica del avance del programa anual de auditorías y de la situación que guardan las distintas acciones de fiscalización, así como del flujo de la información, del cumplimiento de las normas legales, de los lineamientos de políticas y planes de acción internos.

El seguimiento es el proceso que permite vigilar y cerciorarse que las acciones correctivas y preventivas sugeridas por este órgano de control se hayan adoptado por los entes auditados. Consiste en realizar la valoración de la información aportada por el sujeto fiscalizado dentro del plazo legal conferido o la recabada por el personal de la institución durante las diligencias que al efecto se realicen.

La etapa de seguimiento tiene como objetivos principales, entre otros, verificar las acciones efectuadas por el sujeto fiscalizado tendientes a concretar:

I) El deslinde de responsabilidades a que haya lugar;

II) La recuperación, reintegro, aclaración o justificación de los importes erogados indebidamente;

III) La reparación de daños y/o perjuicios a la hacienda pública; y

IV) La implantación y/o mejora de controles internos.

5.- Tipos de Auditoría:

Se podrán practicar auditorías a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial del Estado, los Ayuntamientos, las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Estatal y Municipal, los Organismos Autónomos del Estado, recursos públicos otorgados a particulares, entre otros. Lo anterior de acuerdo a las facultades y atribuciones conferidas al Órgano de Fiscalización Superior de cada estado en la República Mexicana.

Las auditorías se clasifican de la siguiente manera:

- Tipos de Auditoría
  - 1.- REVISION DE CUENTAS PÚBLICAS
  - 2.- AUDITORÍAS
    - A) Integral
    - B) Específica
      - 1-Financiera
      - 2-Obra Pública
  - 3.- INVESTIGACIÓN DE SITUACIONES EXCEPCIONALES

1.- Revisión de Cuenta Pública

Es la auditoría que comprende el análisis de los estados financieros y presupuestarios de los sujetos de fiscalización, a fin de verificar el cumplimiento normativo y presupuestal, revisar selectivamente las cifras reportadas de los estados financieros y los aspectos de control interno. Asimismo abarca el objeto de revisión considerado en una auditoría integral.

2.- Auditorías

A) Auditoría Integral

Es la auditoría que comprende la revisión legal, económica, financiera, administrativa y contable del ingreso y gasto público, abarcando todos los aspectos relativos a la situación financiera, presupuestal, patrimonial y programática de la entidad auditada; así como a la deuda pública, la obra pública, el manejo de fondos y valores, la adquisición de bienes, la contratación de servicios y la administración de los recursos humanos.

Tratándose de recursos federales, es necesario mencionar que derivado de los Convenios de Coordinación y Colaboración celebrado entre la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, por conducto de la Auditoría Superior de la Federación y los H. Congresos de los Estados de la República publicados en el Diario Oficial de la Federación, se realiza la fiscalización del ejercicio de los recursos de los ramos generales 23 y 33. Cuando la revisión de recursos federales abarque aspectos financieros y de obra pública, su objetivo será el mismo que para una auditoría Integral y se identificará como Auditoría de Ramo.

B) Auditorías Específicas 1) Auditoría Financiera

Trata sobre aspectos específicos de la hacienda pública, comprende la revisión legal, económica, financiera, administrativa y contable de uno o varios rubros integrantes de la cuenta pública de los entes a fiscalizar cuentas reflejadas en el estado de situación financiera o balance general (efectivo y bancos, cuentas por cobrar, activos fijos, cuentas por pagar) ingresos, gastos, adquisiciones y contrataciones de servicios, recursos humanos y patrimoniales.

A continuación se desglosan algunos conceptos que se revisan en este tipo de auditoría:

a) Revisión de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio.- De manera enunciativa, algunos de los aspectos que cubre la revisión, están dirigidos a verificar la correcta integración de los saldos, para lo cual, se analiza lo siguiente:

• La correcta integración y conciliación de los saldos en bancos;

• La integración, soporte documental y en su caso propiedad de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio.

b) Ingresos.- Examen, análisis y verificación de las operaciones financieras sobre la forma y términos en que los ingresos obtenidos y los financiamientos contratados, fueron administrados por los sujetos de fiscalización, y verificar que se obtuvieron de conformidad con las disposiciones legales.

De manera particular, se verifica que las contribuciones por concepto de impuestos, derechos, contribuciones especiales, productos, aprovechamientos, participaciones y extraordinarios, se recaudaron, registraron y se presentaron correctamente en la información financiera y presupuestal; y si los ingresos contratados por medio de financiamientos se calcularon, registraron y autorizaron de acuerdo con la legislación vigente.

c) Egresos.- Examen, análisis y verificación de los recursos presupuestarios autorizados y su aplicación en operaciones efectivamente realizadas; que su ejercicio se ajustó estrictamente a la normatividad vigente; que se realizaron para el cumplimiento de las funciones propias de los entes, y que se registraron con base en los Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental y la normatividad aplicable según sea el caso.

En lo que se refiere a la adquisición de bienes y contratación de servicios, se verificará que se hayan aplicado los procedimientos que establecen la Ley de Adquisiciones, Enajenaciones, Arrendamientos y

Contratación de Servicios Relacionados con Bienes Muebles e Inmuebles del Estado de Guanajuato y su Reglamento, y demás disposiciones reglamentarias vigentes en el ejercicio fiscal correspondiente, a la información financiera y presupuestal sujeta a revisión; que los bienes y servicios se hayan adquirido oportunamente, a precios razonables, en la cantidad y con la calidad pactadas y en las condiciones estipuladas en los contratos; que las erogaciones se hayan ajustado a las presupuestadas, que los recursos se hayan destinado a los programas para los que fueron aprobados y, en su caso, que las modificaciones presupuestales se hayan autorizado conforme a la normatividad aplicable; y que las operaciones se hayan registrado en la contabilidad conforme a la naturaleza del gasto y respaldado con la documentación justificativa y comprobatoria correspondiente.

En la revisión de obra pública se abarca la revisión legal, financiera, técnica, administrativa y contable de las obras que se seleccionen, abarcando todas las etapas relativas a su realización como son licitación, adjudicación, contratación, ejecución, liquidación y entrega – recepción.

B) Auditorías Específicas 2) Auditoría obra pública

Comprende la revisión legal, financiera, técnica, administrativa y contable de las obras que se seleccionen, abarcando todas las etapas relativas a su realización como son licitación, adjudicación, contratación, ejecución, liquidación y entrega – recepción.

3.- Investigación de Situaciones Excepcionales

En este tipo de auditorías, se efectúan exámenes para investigar denuncias de diversa índole, ejercer control sobre las donaciones, procesos de licitación, el endeudamiento público y los controles de gestión gubernamental. La aplicación de procedimientos y programas se fijará de acuerdo al objetivo específico que comprenda dicha situación excepcional.

6.- Características de los tipos de Auditoría

Tipo	Sujeto	Objetivo	Marco Legal	Período de revisión	Habilidades del equipo
REVISIÓN DE CUENTA PÚBLICA	Los obligados a entregar cuenta pública según la Ley de Fiscalización Superior	Conocer, revisar y evaluar el uso y aplicación de los recursos públicos, de conformidad con las disposiciones constitucionales y legales. De manera particular, tiene como objetivo el análisis de los estados financieros y presupuestarios de los sujetos de fiscalización, a fin de verificar el cumplimiento normativo y presupuestal, evaluar la razonabilidad y revelación de contingencias de las cifras reportadas en los estados financieros evaluando los aspectos de control interno que refuerzan la transparencia y credibilidad de la información. Así mismo abarca el objeto de revisión considerado en una auditoría integral.	Ley de Fiscalización Superior.	Puede ser mensual o por períodos, dependiendo de cada estado.	Equipos interdisciplinarios
AUDITORÍA					
INTEGRAL	Los que considere el Órgano Superior de Fiscalización. Aplica a cualquier ente público.	Conocer, revisar y evaluar el uso y aplicación de los recursos públicos, de conformidad con las disposiciones constitucionales y legales. De manera particular, comprende la revisión legal, económica, financiera, administrativa y contable del ingreso y gasto público, abarcando todos los aspectos relativos a la situación financiera (Efectivo y bancos, cuentas por cobrar, activos fijos, cuentas por pagar, ingresos y egresos), presupuestal, patrimonial y programática de la entidad auditada; así como de obra pública. Es importante destacar los objetivos que se persiguen al revisar el rubro de OBRA PÚBLICA, los cuales son: - Verificar que las inversiones en obra pública, se hayan realizado de conformidad a las leyes, normas, reglamentos y demás disposiciones que la regulan. - Verificar que los presupuestos considerados para la ejecución de las obras se hayan aplicado correctamente y que las modificaciones ocurridas se justifiquen mediante los	Ley de Fiscalización Superior y convenios de colaboración para el combate a la corrupción celebrados con la A.S.F.	Por el período que se defina en el programa anual de auditoría.	Equipos interdisciplinarios

		convenios correspondientes. - Comprobar que la adjudicación y contratación de la obra pública se haya realizado con estricto apego a lo dispuesto en la legislación vigente. - Comprobar que los sistemas de control interno operativo y contable que regulan la función, aseguren la protección de los recursos y su efectiva utilización, así como la calidad de los trabajos, la razonabilidad de los costos y la confiabilidad de la información en la ejecución de obra pública. - Comprobar que los contratistas hayan cumplido con las clausulas contractuales, las especificaciones de obra, los procedimientos de construcción y calendarización de los trabajos. - Comprobar que los recursos federales se hayan aplicado de conformidad con lo establecido en la normatividad vigente.			
ESPECÍFICA FINANCIERA	Los que considere el Órgano Superior de Fiscalización. Aplica a cualquier ente público.	Conocer, revisar y evaluar el uso y aplicación de los recursos públicos, de conformidad con las disposiciones constitucionales y legales. De manera particular comprende la revisión legal, económica, financiera, administrativa y contable del ingreso y gasto público, abarcando todos los aspectos relativos a la situación financiera (Efectivo y bancos, cuentas por cobrar, activos fijos, cuentas por pagar, ingresos y egresos), presupuestal, patrimonial y programática de la entidad auditada	Ley de Fiscalización Superior	Por el período que se defina en el programa anual de auditoría.	Personal de ciencias económico administrativas
OBRA PÚBLICA	Los que considere el Órgano Superior de Fiscalización. Aplica a cualquier ente público.	Conocer, revisar y evaluar el uso y aplicación de los recursos públicos, de conformidad con las disposiciones constitucionales y legales. De manera particular comprende la revisión legal, económica, financiera, administrativa y contable de las obras que se seleccionen, abarcando todas las etapas relativas a su realización como son: licitación, adjudicación, contratación, ejecución, liquidación y entrega – recepción. Es importante destacar los objetivos que se persiguen al revisar este rubro, los cuales son: • Verificar que las inversiones	Ley de Fiscalización Superior y convenios de colaboración para el combate a la corrupción celebrados con la A.S.F.	Por el período que se defina en el programa anual de auditoría.	Equipos interdisciplinarios

		en obra pública se hayan realizado de conformidad a las leyes, normas, reglamentos y demás disposiciones que la regulan. • Verificar que los presupuestos considerados para la ejecución de las obras se hayan aplicado correctamente y que las modificaciones ocurridas se justifiquen mediante los convenios correspondientes. • Comprobar que la adjudicación y contratación de la obra pública se haya realizado con estricto apego a lo dispuesto en la legislación vigente. • Comprobar que los sistemas de control interno operativo y contable que regulan la función, aseguren la protección de los recursos y su efectiva utilización, así como la calidad de los trabajos, la razonabilidad de los costos y la confiabilidad de la información en la ejecución de obra pública. • Comprobar que los contratistas hayan cumplido con las clausulas contractuales, las especificaciones de obra, los procedimientos de construcción y calendarización de los trabajos. • Comprobar que los recursos federales se hayan aplicado de conformidad con lo establecido en la normatividad vigente.			
SITUACIÓN EXCEPCIONAL	Las que deriven de una denuncia de conformidad con la legislación aplicable y/o manuales internos	Revisar y evaluar el uso y aplicación de los recursos públicos, de conformidad con las disposiciones constitucionales y legales de acuerdo a la causa que motivó la aceptación de la denuncia.	Ley de Fiscalización Superior y convenios de colaboración para el combate a la corrupción celebrados con la A.S.F.	Por el período que se defina en el programa anual de auditoría dependiendo de la denuncia.	Dependerá de la situación a investigar.

7.- Diferencias principales entre la auditoría gubernamental y financiera.

	Auditoría financiera	Auditoría Gubernamental
1.- OBJETO	Expresar una opinión sobre los estados financieros	Promover mejoras en la economía, efectividad, eficiencia en la operación y en los controles gerenciales de las entidades
2.- ALCANCE	Sistema contable, libros principales y registros contables.	Sistema contable, libros principales y registros contables. Además, abarca la revisión de los procesos con la finalidad de aumentar la economía, efectividad y eficiencia en la aplicación de los recursos públicos.
3.- HABILIDADES	Contadores Públicos	Interdisciplinario con entrenamiento continuo.
4.- USUARIOS	Socios, accionistas, dueños, inversionistas entre otros	Poderes del estado y público en general.
5.- Normas de actuación del Auditor.	(*) NIF, NIIF, NAGA, NAGU, NIAS.	Se rige por leyes además de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.
6.- Dictamen	Dictamen financiero	Dictamen financiero y dictamen técnico – jurídico.
7.- Resultado de la auditoría	Dictamen sobre estados financieros	Informe con observaciones, conclusiones y recomendaciones del sujeto de fiscalización.
8.- Énfasis	Los estados financieros ´presentan razonablemente la situación financiera, resultados de las operaciones y flujos de efectivo de la entidad	Propone mejoras positivas en la gestión financiera, resultados y controles gerenciales. Así como acciones preventivas y/o correctivas.
9.- Enfoque	Financiero	De acuerdo al tipo de trabajo a desarrollar: financiero, cumplimiento a la legalidad y/o programas de investigación de situaciones excepcionales.
10.- Criterio de éxito	Opinión sin salvedades.	El sujeto fiscalizado implementa las recomendaciones y solventa las observaciones.

(*) NIF: Normas de Información Financiera.
NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.
NAGA: Normas de auditoría generalmente aceptadas
NAGU: Normas de auditoría gubernamental (GAGAS: Generally accepted goverment auditing standards)
NIAS: Normas Internacionales de Auditoría.

V.- TÉCNICAS Y PRÁCTICAS DE AUDITORÍA. (3)

1.-Naturaleza

La ejecución de las labores de auditoría están constituidas por la aplicación de ciertas formas de acciones detalladas y determinadas por el auditor a fin de lograr la evidencia necesaria que respaldará su informe. Estas acciones son las técnicas de auditoría que se utilizan a lo largo del desarrollo del trabajo en las entidades auditadas. Las técnicas de auditoría son los métodos básicos utilizados por el auditor para obtener la evidencia comprobatoria suficiente, competente y pertinente a fin de formarse un juicio profesional sobre lo examinado. Son las herramientas del auditor y su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias. Como cualquier herramienta, unas son empleadas con más frecuencia que otras.

En las fases de planeamiento y programación el auditor determina cuáles técnicas va a emplear, cuándo debe hacerlo y de qué manera. Las técnicas seleccionadas para una auditoría específica, al ser aplicables se convierten en los procedimientos de auditoría.

2.-Concepto de técnicas de auditoría

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia suficiente y competente para fundamentar sus opiniones y resultados que figuran en el informe de auditoría

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos normalmente aplicados por auditores profesionales durante el curso de sus labores. Además de las técnicas, los auditores emplean otras prácticas para reunir la evidencia.

3.-Diferencia entre técnicas de auditoría y otros términos

Como en toda disciplina, existen diferentes opiniones sobre muchos términos técnicos en el campo de la auditoría en general. Una área problemática es la del uso de terminología básica relacionada con la metodología de la auditoría. Por ejemplo la diferencia entre una "técnica" y un "procedimiento", a veces, es difícil demostrar.

Sin embargo, con el fin de unificar criterios entre los auditores gubernamentales, facilitar el entendimiento en el lenguaje técnico empleado y porque técnicamente la realidad establece diferencias en el significado y

alcance de dichos términos, se acepta que una técnica de auditoría es distinta a un procedimiento de auditoría. Para aclarar la relación existente entre varios términos se presenta a continuación una definición de aquellos más frecuentemente empleados en la auditoría:

1. Principios. Son verdades fundamentales evidentes (algunas veces llamados postulados), aceptados generalmente por la profesión o señalados por disposiciones legales de un país.
   Ejemplo: "Las operaciones, actividades y transacciones del gobierno son susceptibles a la deducción de hechos en base de la evidencia; consecuentemente, son verificables".

2. Normas. Son medidas de cumplimiento con las finalidades señaladas en los principios y pueden ser aceptadas generalmente por la profesión o señaladas por disposiciones secundarias.

   Ejemplo: "Se acumulará la evidencia necesaria y adecuada mediante la aplicación de técnicas de auditoría".

3. Técnicas. Son métodos utilizados en la profesión para obtener evidencia suficiente, competente y pertinente que respalden la labor de auditoría.

   Ejemplo: Comprobación (basada en la documentación).

4. Procedimientos. Son operaciones específicas a aplicar en una auditoría determinada, es el conjunto de técnicas y otras prácticas consideradas necesarias en las circunstancias.

   Ejemplo: Confirme selectivamente, los saldos de Cuentas por cobrar.

5. Prácticas. Son las operaciones o labores de auditoría (no consideradas como técnicas) efectuadas como parte del examen.

   Ejemplo: Revisión de operaciones (muestreo) seleccionadas al juicio del auditor (revisión limitada en tiempo a dos meses y a montos considerados significativos).

4.- Clases de técnicas.

Las técnicas de auditoría se agrupan de la siguiente manera:

- A).-Técnicas de verificación ocular
  - Comparación
  - Observación
  - Revisión selectiva
  - Rastreo
- B).- Técnicas de verificación verbal
  - Indagación
- C).-Técnicas de verificación escrita
  - Análisis
  - Conciliación
- D).-Técnicas de verificación documental
  - Confirmación
  - Comprobación
  - Computación
- E).-Técnicas de verificación física
  - Inspección

A continuación se detallan explicaciones y ejemplos de cada técnica de auditoría.

Las ilustraciones presentadas generalmente son referidas a la auditoría financiera, debido al hecho que es más conocida y consecuentemente de más fácil comprensión. Sin embargo, en lo que respecta a la auditoría de desempeño todas las técnicas discutidas y detalladas en esta sección son aplicables.

A).- Técnicas de verificación ocular.

A).-Técnicas de verificación ocular

1.-Comparación
2.-Observación
3.-Revisión selectiva
4.-Rastreo

1.-Comparación (COMPARAR = Observar la similitud o diferencia de dos o más conceptos).

La comparación establece la relación que hay entre dos o más conceptos. En el campo profesional se aplica esta técnica, por ejemplo al establecer la relación existente entre el gasto total anual por conceptos de seguros y la disminución en el saldo de la cuenta seguros pagados por anticipado.

La forma de comparación más común en la auditoría constituye la realizada entre los ingresos percibidos y/o los gastos efectuados con las estimaciones incluidas en el presupuesto. También es muy común la comparación de los ingresos mensuales provenientes de una fuente con aquellos del mes anterior o del mismo mes del año pasado.

Los auditores normalmente comparan los gastos efectuados por rubros y de un año a otro, para determinar si ha habido aumentos o disminuciones significativos para merecer una mayor revisión.

De igual modo son comparados los cambios significativos en saldos de activo y pasivo de un año al otro.

Frecuentemente es útil comparar precios pagados por materiales específicos, tasas de productividad, grados de utilización de equipo, etc., entre dos o más entidades similares. Cuando existen normas de calidad, rendimiento, etc., el auditor las utiliza para comparar.

Una gran parte de la auditoría se fundamenta en la comparación de resultados o realidades, contra criterios aceptados por la profesión, facilitando de esta forma la evaluación por el auditor y la formulación de conclusiones y recomendaciones.

2.-Observación (OBSERVAR = Examen ocular para cerciorarse como se ejecutan las operaciones).

La observación es considerada la más general de las técnicas de auditoría y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases del examen. Por medio de ella, el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, dándose cuenta personalmente, de manera abierta o discreta, cómo el personal realiza ciertas operaciones.

En la aplicación más común de esta técnica el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron tomados de manera satisfactoria, "observando" la manera como es desarrollada la labor de preparación y realización práctica del levantamiento de inventarios.

En dicha operación el auditor observa las actividades del personal de la entidad en lugar de inspeccionar personalmente o efectuar el levantamiento de inventarios.

3.-Revisión Selectiva (REVISAR SELECTIVAMENTE = Examen ocular rápido con fines de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales).

La revisión selectiva constituye una técnica frecuentemente aplicada a áreas que por su volumen u otras circunstancias no están comprendidas en la revisión o constatación más detenida o profunda. Consiste en pasar revista relativamente rápida a datos normalmente presentados por escrito.

En la aplicación de esta técnica el auditor debe prestar atención a la identificación de operaciones fuera de lo común, en el área sujeta a revisión. Por ejemplo, en todos los casos, la cuenta bancos del mayor general debería ser debitada mensualmente en base al registro de ingresos y acreditada una vez al mes en base al registro de cheques.

Al encontrar débitos y créditos adicionales a través de la revisión selectiva el auditor aplicará otras técnicas para examinarlos y verificarlos

Todo registro contable o asiento no sujeto a un procedimiento específico de verificación a través de la aplicación de las otras técnicas, debe ser revisado selectivamente por parte de un auditor experimentado.

Cualquier dato, inclusive no financieros, tales como documentos, contratos, actas de sesiones oficiales, etc., pueden estar sujetos a la revisión selectiva.

4.-Rastrear = Seguir una operación de un punto a otro dentro de su procesamiento.

El ejemplo más sencillo y típico de esta técnica es seguir un asiento en el diario hasta su pase a la cuenta del mayor general a fin de comprobar su corrección o viceversa.

Al revisar y evaluar el sistema de control interno es muy común que el auditor seleccione algunas operaciones o transacciones representativas y típicas de cada clase o grupo, con el objeto de rastrearlas desde su inicio hasta el fin de los procesos normales.

B).- Técnicas de verificación verbal.

B).- Técnicas de verificación verbal { 1.-Indagación

1.-Indagación.

La indagación consiste en averiguar o inquirir sobre un hecho. El empleo cuidadoso de esta técnica puede determinar la obtención de información valiosa que sirve más como apoyo que como evidencia directa en el juicio definitivo al auditor.

INDAGAR = Obtener información verbal a través de averiguaciones y conversaciones.

La respuesta a una sola pregunta es excepcionalmente una porción minúscula del elemento de juicio en el que se puede confiar, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes.

La indagación es de especial utilidad en la auditoría de desempeño cuando se examinan áreas específicas no documentadas. Sin embargo, los resultados de la indagación por si solos no constituyen evidencia suficiente y competente.

C).- Técnicas de verificación escrita

C).-Técnicas de verificación escrita { 1.-Análisis
2.-Conciliación

1.-Análisis (ANALIZAR = Separar en elementos o partes).

Con más frecuencia el auditor aplica la técnica del análisis a varias de las cuentas del mayor general de la entidad sujeta examen. El fin del análisis de una cuenta es: Determinar la composición o contenido del saldo, o verificar las transacciones de la cuenta durante el año y clasificarlas de manera ordenada.
El análisis como una técnica de auditoría se puede conceptuar por la definición del verbo de acción:

El auditor presenta el análisis realizado a una cuenta del mayor general en un papel de trabajo especial. Por ejemplo, se puede analizar una cuenta de gastos efectuados presentando en detalle y en orden cronológico

cada transacción analizada de la cuenta. Otra forma sería presentar varias clases o grupos de gastos ordenados en columnas e incluyendo las transacciones analizadas.

Un análisis del saldo presenta sus componentes, clasificados según características similares. Por ejemplo, un análisis de la cuenta "Vehículos" podría presentar los valores totales de cada clase de vehículo: automóviles, camionetas, etc., o podría presentar el detalle de cada vehículo y su valor.

Un análisis del movimiento de la cuenta "vehículos" presentará el saldo al principio del año, las compras o adquisiciones, las ventas o retiros, y el saldo al fin del año. En esta caso los dos análisis podrían estar combinados en un papel de trabajo multicolumnar.

Un análisis de la cuenta "Ingresos misceláneos" puede incluir categorías tales como "Ventas menores", "Intereses recibidos", Ganancia en venta de vehículos", "Alquiler del auditórium", "Dividendos recibidos", etc., o en otras palabras cualquier ingreso no significativo ni previsto en el plan de cuentas. El auditor al revisar la cuenta prepara su propia clasificación.

En la auditoría financiera, con fines de dictaminar sobre estados financieros, la vasta mayoría de los papeles de trabajo elaborados por los auditores constituyen análisis de cuentas de activos, pasivos, ingresos y gastos.

La técnica de análisis también es aplicable a asuntos adicionales a las cuentas contables, pero esta aplicación es más común. Un ejemplo de otra aplicación sería analizar un asiento compuesto en el diario para entenderlo mejor.

Por otro lado, el auditor podría analizar un contrato complejo separándolo en sus componentes o cláusulas, clasificando el efecto de cada una. Al revisar y evaluar el sistema de control interno es necesario dividir un proceso en sus elementos componentes o pasos específicos para poder identificar los puntos de control. Frecuentemente este tipo de análisis se efectúa mediante diagramas de flujo de dicho proceso que facilita su análisis.

2.-Conciliación (CONCILIAR = Hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes).

Este término significa poner de acuerdo o establecer la relación exacta entre dos conceptos interrelacionados. El ejemplo más típico de esta técnica es la conciliación bancaria que involucra hacer concordar el saldo de una cuenta según el banco con el saldo según el mayor general. Siempre que existan dos fuentes independientes de datos originados de la misma base, la técnica de conciliación puede ser aplicable.

D).-Técnicas de verificación documental

D).-Técnicas de verificación documental
- 1.-Confirmación
- 2.-Comprobación
- 3.-Computación

1.-Confirmación (CONFIRMAR = Obtener constancia escrita de una fuente independiente de la entidad bajo examen y sus registros).

La confirmación normalmente consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, pasivos, operaciones, etc., mediante la confirmación escrita de una persona o institución independiente de la entidad examinada y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y requisitos de la operación consultada, por lo tanto, informar de una manera válida sobre ella.

Para que el elemento de juicio obtenido mediante la aplicación de esta técnica tenga valor, es indispensable que el auditor mantenga un control completo y directo sobre los métodos para efectuar la confirmación.

En los países que tienen servicios confiables y oportunos de correo, normalmente, la confirmación se efectúa a través de solicitud escrita enviada por este medio.

Cuando el correo no es confiable, se hace necesario utilizar mecanismos similares que pueden incluir servicios de reparto de documentos y recopilación de contestaciones o en casos especiales hasta visitas personales a terceros efectuadas por los auditores.

La confirmación de datos en el sector público es a veces más compleja que los resultados de la aplicación de esta técnica en el sector privado. Además muchas veces el beneficiario de servicios públicos o el contribuyente no está en condiciones de confirmar los datos deseados. Sin embargo, esta técnica es frecuentemente útil al auditor gubernamental.

La confirmación puede ser positiva o negativa y directa o indirecta según lo siguiente:

La confirmación Positiva: Cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste al auditor, si está conforme con los datos que se desea confirmar

La confirmación Positiva puede ser:

1. Directa: Cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos pertinentes a fin de que sean verificados.

2. Indirecta: Cuando no se suministra dato alguno al confirmante y se solicita proporcione al auditor los datos de sus propias fuentes.

Confirmación Negativa: Cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste al auditor, únicamente en el caso de no estar conforme con ciertos datos que se le envían.

2.-Comprobación (COMPROBAR = Examinar verificando la evidencia que apoya a una transacción u operación, demostrando autoridad, legalidad, propiedad, certidumbre, etc.).

La comprobación constituye el esfuerzo realizado para cerciorarse o asegurarse de la veracidad de un hecho. Es evidente que en materia contable los documentos de respaldo (facturas de compra y venta, cheques, pólizas, contratos, órdenes de compra, informes de recepción, etc.) sirven para el registro original de una operación, constituyendo por lo tanto prueba de la misma, cuando son auténticos.

Al examen del elemento de juicio documental que respalde los asientos de transacciones efectuadas, comúnmente se le denomina " revisión de comprobantes " por parte del auditor. Dicho examen debe cubrir los siguientes puntos:

Se obtenga una razonable seguridad respecto a la autenticidad del documento. Es indudable que el auditor debe estar alerta para determinar cualquier documento "a todas luces fraudulento".

Se debe examinar la propiedad de la operación realizada a fin de determinar si fue efectuada por la entidad. Ejemplo: la adquisición de bienes para la casa particular de un funcionario o empleado, no es una operación propia o legítima de la entidad, en consecuencia debe ser informada.

Se debe tener la seguridad completa de que la operación ha sido aprobada por medio de las firmas autorizadas o de los documentos que las fundamentan.

Se debe determinar si las operaciones han sido registradas en forma correcta. Por ejemplo: que los gastos correspondientes a la gestión de administración no sean cargados a la capacitación.

Los cuatro puntos mencionados deben ser considerados por el auditor al examinar los documentos originales y al aceptar éstos como elementos de juicio de un asiento contable.

Frecuentemente la comprobación de ciertas transacciones se efectúa en forma paralela al análisis de la cuenta correspondiente del mayor general.

En el análisis de la cuenta "maquinaria", un aumento sustancial de su saldo requerirá que el auditor examine las facturas correspondientes al nuevo equipo y cualquier gasto de instalación, así como el contrato de compra y el de servicios o similares. Es indispensable el examen de todos los documentos vinculados a la operación.

Frecuentemente, operaciones no financieras también pueden ser comprobadas a base de documentación sustentatoria.

3.-Computación (COMPUTAR = Verificar la exactitud matemática de las operaciones o efectuar cálculos).

Esta técnica se refiere a calcular, contar o totalizar datos numéricos con el objeto de asegurar que las operaciones matemáticas previamente efectuadas sean correctas.
Requieren ser verificados la suma de libros de entrada original, los saldos de las cuentas del mayor general, las multiplicaciones y sumas de inventarios, los cálculos de depreciación, amortización, remuneraciones, etc.

Es conveniente puntualizar que esta técnica prueba solamente la exactitud aritmética de un cálculo, por lo tanto, se requerirán de otras pruebas para determinar la validez de las cifras incluidas en una determinada operación.

Un ejemplo de aplicación de esta técnica: el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cómputos mensuales de operaciones individuales, puede ser comprobado por un cálculo global aplicando la tasa de interés a todo el período de inversión.

En general cualquier operación matemática puede estar sujeta a error humano. Por lo tanto, la verificación selectiva o global de dichas operaciones es un requisito indispensable de la auditoría.

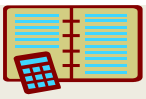
E).-Técnica de verificación física.

E).-Técnicas de verificación física { Inspección

Inspección (INSPECCIONAR = Examen físico y ocular de activos, obras, documentos valores, con el objeto de demostrar su existencia y autenticidad).

La inspección involucra el examen físico y ocular de algo. La aplicación de esta técnica es sumamente útil en lo relacionado a la constatación de dinero en efectivo, documentos que evidencian valores, activo fijo y similares. La verificación de activos tales como documentos a cobrar, títulos, acciones y otros similares, se efectúa mediante la técnica de la inspección.

Por lo expuesto se puede deducir que la aplicación del examen físico o inspección es factible, tanto para las cosas que constituyen productos unitarios en un inventario, como el papel que representa un título valor. Podemos citar como ejemplo la inspección de contratos para obras públicas, así como la inspección de las obras durante y después de su construcción.



9.EJERCICIO

Conteste por favor las siguientes preguntas a fin de reafirmar el conocimiento adquirido. Al finalizar reflexione sobre el tema delimitando sus dudas las cuales podrá exponer en el curso presencial.

Pregunta	De las técnicas de auditoría que existen, enlista las que más utilicen y explica el porqué.
Pregunta	La administración acordó vender un lote de equipo de transporte inservible que estaba en la cuadra municipal. ¿Qué pruebas de auditoría realizarías a fin de validar el acto?
Pregunta	¿En tu labor de auditoría, que tanto te apoyas en las tecnologías de Información (T.I.)?

CIERRE

Para concluir con este módulo, a manera de resumen, formula un cuadro sinóptico en el cual enmarques desde el marco legal, las técnicas de auditoría, las pruebas que se realizan a fin de llegar hacia el producto terminado que es la opinión del Auditor Superior.

VI.-Otras prácticas de auditoría

Es muy usual que las otras prácticas de auditoría sean confundidas con las técnicas, sin embargo, se debe considerar que no obstante son lo mismo y sirven en la labor de auditoría como elementos auxiliares muy importantes.

Así por ejemplo, el entendimiento y evaluación de la estructura de control interno debe ser considerado como práctica, más no como técnica. En realidad consiste de la aplicación de varias técnicas.

En el arqueo de caja también se utilizan varias técnicas, por lo cual no es una técnica en sí misma.

La aplicación de pruebas selectivas a juicio del auditor puede involucrar casi todas las técnicas enumeradas en la sección anterior y la aplicación en base a principios de muestreo estadístico, incluye la utilización de técnicas de otras disciplinas.

La prueba selectiva consiste en la práctica de simplificar la labor total de medición, evaluación o verificación tomando una muestra típica del total. El cálculo de probabilidades puede utilizarse para determinar cuál debe ser el tamaño de la muestra o el auditor puede efectuarse dicha determinación a base de su juicio profesional.

A).- Pruebas selectivas al juicio del auditor.

Normalmente el volumen de las transacciones que deben comprobarse se determinan tomando al azar la muestra más económica o significativa de cada grupo de partidas análogas; sin embargo, esa muestra puede aumentarse o disminuirse según la eficacia del control interno.

En resumen, la respuesta al interrogante de cuál es el grado de comprobación por prueba selectiva más eficiente será: "El suficiente para satisfacer al auditor".

Muchas veces el auditor selecciona para su prueba todas las transacciones llevadas a cabo durante tres o cuatro meses, tales como marzo, mayo, septiembre y diciembre. Si los resultados de estas pruebas son satisfactorias no es necesario aplicar pruebas a otros meses, aparte de los análisis de las cuentas normales.

B).- Muestreo estadístico.

El análisis matemático confirma la tesis de que una muestra adecuada de partidas homogéneas es representativa del grupo, y que lo probable es que los errores se distribuyan dentro de cada grupo de un modo uniforme.
El cálculo de probabilidades aplicado a la auditoría se ocupa de la posibilidad de encontrar una partida irregular en la muestra que se comprueba, sin embargo ese cálculo no garantiza al auditor descubrir la partida

equivocada ya que ello debe estar supeditado a la eficiencia con que se efectúe la comprobación, porque si esta es deficiente, hasta la comprobación del 100%, resultará inútil.

C).- Síntomas.

Al síntoma se lo define como "señal o indicio de una cosa", en su ejemplo más elemental el humo señala la existencia del fuego.

La utilización de los síntomas como práctica de la auditoría puede ser provechosa, por cuanto el auditor enfatiza en el examen de determinados rubros a base de ciertos indicios o síntomas preliminares.

La aplicación de la técnica de revisión selectiva se dirige a buscar síntomas de transacciones u operaciones que merecen revisión más profunda.

D).- Intuición.

En el campo de la auditoría, la intuición es aplicable en ciertas ocasiones, sin que deba considerarse a ésta como una práctica común y corriente,

Pero no son pocas las ocasiones en que determinadas predicciones puedan emplearse en el examen.

Los auditores muy experimentados frecuentemente confían en un "sexto sentido" de intuición. Este sería el resultado de su habilidad de reacción rápida ante síntomas que otros con menos experiencia dejarían pasar.

F).- Sospecha.

Esta práctica consiste en la acción, costumbre o actitud de desconfiar de alguna información que por diversas circunstancias especiales no permite se le otorgue crédito suficiente. El auditor no debe demostrar una actitud negativa abierta, pero siempre debe exigir una prueba adecuada de lo examinado.

1.- Determinación de las técnicas y/o prácticas aplicables.

Es el criterio profesional del auditor el que debe determinar la combinación de técnicas o prácticas más adecuadas, que le proporcione la evidencia necesaria y la suficiente certeza moral para fundar sus opiniones y conclusiones de tal manera que estas sean objetivas y profesionales.
En el examen de cualquier operación, actividad, área, rubro o transacción, el auditor normalmente aplica un conjunto de técnicas y prácticas. Es imperativo que tenga la habilidad, juicio y prudencia de escoger las más efectivas, eficientes y económicas de estas herramientas de auditoría, de acuerdo a las circunstancias que le rodean en un determinado momento del trabajo. Por esta situación el auditor profesional no se forma solo en el aula, sino a través de la escuela de la experiencia real (10).

1.1 Papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo son el conjunto de documentos que contienen la información obtenida por el auditor en su revisión, así como los resultados de los procedimientos y pruebas de auditoría aplicados; con ellos se sustentan las observaciones, recomendaciones, opiniones y conclusiones contenidas en el informe correspondiente.

1.2 Objetivos.

Los papeles de trabajo cumplen principalmente los siguientes objetivos:

- ✓ Registrar de manera ordenada, sistemática y detallada los procedimientos y actividades realizados por el auditor.
- ✓ Documentar el trabajo efectuado para futura consulta y referencia.
- ✓ Proporcionar la base para la rendición de informes.
- ✓ Facilitar la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
- ✓ Minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.
- ✓ Dejar constancia de que se cumplieron los objetivos de la auditoría y de que el trabajo se efectuó de conformidad con las Normas de Auditoría del Órgano de Control y demás normatividad aplicable.
- ✓ Estudiar modificaciones a los procedimientos y al programa de auditoría para próximas revisiones.

1.3 Naturaleza y características.

Los papeles de trabajo deberán:

- ✓ Incluir el programa de trabajo y, en su caso, sus modificaciones; el programa deberá relacionarse con los papeles de trabajo mediante índices cruzados.
- ✓ Contener índices, marcas y referencias adecuadas, y todas las cédulas y resúmenes que sean necesarios.

- ✓ Estar fechados y firmados por el personal que los haya preparado.

- ✓ Ser supervisados e incluir constancia de ello.

- ✓ Ser completos y exactos, a fin de que muestren la naturaleza y alcance del trabajo realizado y sustenten debidamente los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.

- ✓ Redactarse con concisión, pero con tanta precisión y claridad que no requieran explicaciones adicionales.

- ✓ Ser pertinentes, por lo cual sólo deberán contener la información necesaria para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

- ✓ Ser legibles, estar limpios y ordenados, y tener espacio suficiente para datos, notas y comentarios (los papeles de trabajo desordenados reflejan ineficiencia y permiten dudar de la calidad del trabajo realizado).

En cuanto a la "evidencia" contenida en los papeles de trabajo, estos deberán cumplir los siguientes requisitos:

A. Suficiencia. Será suficiente la evidencia objetiva y convincente que baste para sustentar los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.

B. Competencia. Para que sea competente, la evidencia deberá ser válida y confiable; es decir, las pruebas practicadas deberán corresponder a la naturaleza y características de las materias examinadas.

C. Importancia. La información será importante cuando guarde una relación lógica y patente con el hecho que se desee demostrar o refutar.

D. Pertinencia. La evidencia deberá ser congruente con los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

1.4 Propiedad y confidencialidad.

Los papeles de trabajo serán propiedad del Órgano de Control, por contener la evidencia de trabajos de auditoría realizados por su personal. Por tanto, su guarda y custodia serán responsabilidad de los auditores y,

para evitar el riesgo de que se extravíen o sean utilizados indebidamente por terceras personas, las Direcciones de Auditoría deberán archivarlos en un sitio designado especialmente para ello, de preferencia bajo llave.

La confidencialidad está ligada al cuidado y diligencia profesional con que deberán proceder los auditores del Órgano de Control. Por contener información confidencial, el uso y consulta de los papeles de trabajo estarán vedados por el secreto profesional a personas ajenas a los auditores, salvo requerimiento o mandato de autoridad competente.

Con objeto de que los papeles de trabajo estén debidamente resguardados y archivados, se formarán tantos legajos como sean necesarios, que se archivarán en compiladores tamaño carta.

Cada legajo incluirá un índice para facilitar la localización de las cédulas y demás papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo de auditorías terminadas deberán conservarse por un período de cinco años, en el archivo general a cargo del Centro de Informática, Documentación y Archivo con excepción de aquellos que, por no haberse solventado alguna recomendación, permanezcan en la oficina del Auditor Especial y/o en la Dirección de Auditoría correspondiente, quienes serán responsables de custodiarlos.

2.- Clasificación de los papeles de trabajo.

Con base en su utilización y contenido, los papeles de trabajo se clasifican en archivo permanente o expediente continuo de auditoría y papeles de trabajo actuales. A continuación, se señalan las características de cada uno de ellos.

2.1 Archivo Permanente o Expediente Continuo de Auditoría

El archivo permanente constituye un legajo o expediente especial en que se concentran los documentos relativos a los antecedentes, constitución, organización, operación, normatividad jurídica y contable e información financiera y programático-presupuestal, actas y documentos de entrega recepción de los entes fiscalizables. Esta información, debidamente actualizada, servirá como instrumento de referencia y consulta en varias auditorías.

La integración del archivo permanente se iniciará en la etapa de planeación de la auditoría, cuando se obtenga información general sobre el ente por auditar (organización, funciones, marco legal, sistemas de información y control, etc.)

El archivo permanente se actualizará con la información que se obtenga al ejecutar una auditoría o al dar seguimiento a las recomendaciones correspondientes. Su integración deberá sujetarse a lo dispuesto en el procedimiento para la Integración y Actualización del Archivo Permanente, emitido por el Órgano de Control o de cada una de las áreas correspondientes.

2.2 Papeles de Trabajo del Período

Los papeles de trabajo actuales o del período se elaboran y obtienen en el transcurso de la auditoría; en ellos se deja evidencia del proceso de planeación y del programa de auditoría; del estudio y evaluación del control interno; del análisis de saldos, movimientos, operaciones, tendencias y razones financieras; del registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría; de la supervisión realizada; de la persona que aplicó los procedimientos y de la fecha en que se realizó el trabajo; de las conclusiones de la revisión; y del informe de auditoría en que se incluyan las recomendaciones formuladas.

Los papeles de trabajo denominados cédulas de auditoría, se clasifican de acuerdo a la Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo, en cédulas sumarias, analíticas, subanalíticas, de informe, de observaciones y de seguimiento de recomendaciones.

1. Cédulas sumarias o de resumen

   En las cédulas sumarias se resumen las cifras, procedimientos y conclusiones del área, programa, rubro o grupo de cuentas sujeto a examen; por ejemplo, ingresos, gastos o asignaciones presupuestales.

   Es conveniente que estas cédulas contengan los principales indicadores contables o estadísticos de la operación, así como su comparación con los estándares del período anterior, con el propósito de que se detecten desde ese momento desviaciones importantes que requieran explicación, aclaración o ampliación de algún procedimiento, antes de concluir con la revisión (véase la Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo).

2. Cédula Analítica

   Además de contener la desagregación o análisis de un saldo, concepto, cifra, operación o movimiento del área por revisar, en las cédulas analíticas se detallan la información obtenida, las pruebas realizadas y los resultados obtenidos.

   Es conveniente que la información recabada se agrupe o clasifique de tal forma que permita detectar fácilmente desviaciones o aspectos sobresalientes de las operaciones, y que a ella se agreguen los comentarios o aclaraciones que se requieran para su debida interpretación.

   Las pruebas que deben consignarse en las cédulas analíticas se refieren a las investigaciones necesarias para cumplir los objetivos establecidos en los programas de trabajo, considerando las cifras y datos asentados en la cédula sumaria.

   En dichas cédulas se incluye, además, el análisis de cifras específicas o la verificación de algún cálculo, que son útiles para reforzar el resultado de las pruebas. Su aplicación parte de razonamientos de tipo financiero o estadístico; algunas aplicaciones se pueden referir, por ejemplo, a

razones de rentabilidad o producción per cápita, la determinación del costo-beneficio, las variaciones entre el gasto ejercido y el presupuesto, conciliaciones, etc.

Asimismo, en las cédulas analíticas se incluyen los resultados finales, representados por las observaciones.

3. Cédulas Subanalíticas

Por medio de las cédulas Subanalíticas, se desagregan o analizan con detalle los datos contenidos en una cédula analítica. Si se examina, por ejemplo, la cuenta de inversiones en valores, la cédula subanalítica sería aquella en que se mostraran los saldos mensuales de las cuentas de inversión.

4. Cédula de Observaciones

Las deficiencias e irregularidades que se hayan encontrado en el transcurso de la revisión, se resumirán en esta cédula de observaciones, debidamente identificados con el número de cédula correspondiente, a fin de facilitar su consulta y revisión.

5. Cédula de Informes

Una vez concluido el trabajo de auditoría, y de manera adicional a las cédulas en que se presenten las conclusiones, se integrará, al inicio del expediente de papeles de trabajo, un informe donde se expongan brevemente los antecedentes de auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y sus resultados, a fin de ofrecer un panorama de trabajo realizado y de las posibles acciones por emprender.

6. Cédula de seguimiento de recomendaciones

Si del trabajo de auditoría se derivan recomendaciones u otro tipo de acciones legales, será necesario dejar constancia de ello, primeramente en cédulas de discusión o de comentarios y después en cédulas de control de seguimiento. (Actas de Notificación de Observaciones).

3.- Formulación de los papeles de trabajo

Para diseñar las cédulas y su integración ordenada, es preciso considerar las necesidades de la revisión en función de los objetivos planteados y de las probables conclusiones a que se pretenda llegar, con objeto de que constituyan elementos prácticos para estructurar la información, su proceso y los resultados de los procedimientos aplicados.

A continuación se describen las cualidades que debe reunir una cédula para cumplir su cometido:

a) Objetiva: es decir, la información debe ser imparcial y lo suficientemente amplia para que el lector pueda formarse una opinión.

b) De fácil lectura: para lo cual su contenido se integrará de manera lógica, clara y sencilla.

c) Completa: en cuanto a la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría realizado, y sustentar debidamente los resultados, conclusiones y recomendaciones.

d) Relacionar claramente: los cruces entre las distintas cédulas (sumarias, analíticas y subanalíticas, de tal manera que los índices y marcas remitan al lector a otros datos con facilidad.

e) Ser pertinente: por lo cual sólo deberá contener la información necesaria para cumplir el objetivo propuesto.

3.1 Estructura de las cédulas de auditoría.

Las cédulas constan de tres partes: encabezado, cuerpo y pie o calce.

1. Encabezado. El encabezado es la parte superior de la cédula y debe contener los siguientes datos:

   a) Clave o índice de la cédula, la cual permite clasificar y ordenar de manera lógica los papeles de trabajo.

   b) Siglas del Órgano de Fiscalización Superior y de la Dirección a cargo de la auditoría; y nombre del ente fiscalizado.

   c) Cuenta Pública revisada. (Periodo o ejercicio)

   d) Tipo de cédula.

   e) Procedimiento o técnica de auditoría aplicada, junto con una descripción de su contenido y del alcance de la prueba.

   f) Iníciales de quienes formularon, revisaron y supervisaron la cédula, y sus firmas o rúbricas, a fin de deslindar responsabilidades y, en su caso, evaluar al personal.

   g) Fecha de elaboración de la cédula, con objeto de delimitar responsabilidades en caso de que durante la auditoría se presenten sucesos que modifiquen lo asentado en la cédula.

2. Cuerpo. El cuerpo de la cédula es la parte donde se asienta la información obtenida por el auditor y los resultados de la revisión. Regularmente, se incluirá los siguientes elementos:

a) Cifras y conceptos sujetos a revisión.

b) Datos de los libros de contabilidad o de los elementos de control establecidos en el ente fiscalizado.

c) Referencias.

d) Observaciones respecto a las irregularidades o deficiencias detectadas.

e) Vaciado de declaraciones o comprobantes de contribuciones pagadas.

f) Hechos e irregularidades detectados por prácticas omitidas o incumplimiento de los controles establecidos por el ente auditado.

g) Conclusiones debidamente fundamentadas con el desglose y determinación del monto de los hechos e irregularidades detectados.

h) Marcas y cruces que indiquen en forma sistematizada las pruebas realizadas y remitan a otras cédulas relacionadas o complementarias.

3. Pie o calce. El pie o calce es la parte inferior de la cédula; en ella se asientan principalmente los siguientes datos:

a) Notas para aclarar o complementar algún concepto asentado en el cuerpo de la cédula, para aclarar o ampliar información o para señalar situaciones especiales.

b) Marcas de auditoría empleadas y su significado (si no se elabora una cédula especial para ello).

c) Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula.
d) Normalmente se anotará la preposición DE en color rojo, y enseguida la fuente de información (auxiliares, pólizas, cuentas por liquidar certificadas, contratos, etc.)

3.2 Reglas para elaborar cédulas de auditoría.

A efecto de que las cédulas que integrarán los papeles de trabajo reúnan los requisitos mencionados anteriormente, enseguida se establecen de manera enunciativa, no limitativa, algunas reglas o principios que servirán de guía general para su diseño y elaboración.

1. Decidir si es necesaria su formulación, en función del objetivo y procedimientos aplicados.

2. Efectuar un diseño previo a su elaboración.

3. Aprovechar los elementos solicitados, proporcionados y localizados en el ente sujeto a revisión.

4. Escribir los datos y cifras siempre con letra legible.

5. Anotar los datos en forma de columna.

6. Tener cuidado de asentar en la cédula los datos necesarios y suficientes.

7. Ordenar y redactar los datos de tal forma que el lector llegue al mismo conocimiento de la información y a la misma conclusión que el auditor que elaboró la cédula.

8. Efectuar los cruces de cifras que sean necesarios para relacionar los datos tanto con los contenidos en la misma cédula como con los asentados en otras.

9. Para efectos de corrección, las palabras o número incorrectos se tacharán, y los correctos se escribirán en la parte inmediata superior.

10. Una vez elaborada una cédula, esta no deberá desecharse ni pasarse en limpio; por eso siempre es necesario trabajar con limpieza y precisión.

11. Respetar el orden en que aparezca la información en los documentos fuente.

12. Registrar de inmediato las observaciones y conclusiones que se deriven de las pruebas.

VII.- Índices y marcas de auditoría.

Los índices son claves convencionales de tipo alfabético, numérico o alfa-numérico, que permiten clasificar y ordenar los papales de trabajo de manera lógica y directa para facilitar su identificación, localización y consulta.

Para relacionar los papeles de trabajo entre sí, los índices de auditoría se utilizan a manera de .cruces o referencia cruzada; de esta manera, se podrá vincular la información contenida en dos o más cédulas.

Los índices persiguen los siguientes propósitos:

- ✓ Simplificar la revisión de los papeles de trabajo, porque se presentan en forma ordenada y permiten ir de lo general a lo particular.

- ✓ Evitar la duplicación del trabajo, puesto que al asignar un lugar específico a cada cédula se elimina el riesgo de que ésta se elabore nuevamente.

- ✓ Interrelacionar dos o más cédulas de auditoría.

- ✓ Facilitar la elaboración del informe, pues permiten localizar en cédulas específicas las irregularidades y deficiencias detectadas en la revisión.

VII.1 Índices de auditoría.

A manera de ejemplo, se mencionan los índices que se detallan a continuación, con carácter enunciativo, más no limitativo; así, cuando se requiera un índice que no esté incluido en este manual, se podrá utilizar en el entendido de que su significado se explicará en el documento correspondiente:

Los índices correspondientes al gasto se identificarán de acuerdo con los capítulos de la clasificación presupuestal por objeto del gasto, de manera que, siguiendo el mismo sistema de construcción, se pueden elaborar índices para cédulas sumarias o cédulas analíticas que muestren un contenido más detallado (9).

ÍNDICE	CONCEPTO AL QUE SE REFIERE
(A.P.)	ARCHIVO PERMANENTE DE AUDITORÍA
100	Sumaria de conclusiones.
200	Sumaria de ingresos.
300	Sumaria de costo de ventas.
400	Sumaria de gastos.
500	Activo.
600	Pasivo.
700	Capital contable.
800	Cuenta de orden.
900	Otros papeles que surjan con motivo de la revisión.
HT	Hoja de Trabajo
BC	Balanza de Comprobación
CP	Control Presupuestal

A continuación se desglosan algunos de los índices:

200	Sumaria de ingresos.

CONCEPTOS QUE INTEGRAN LAS CÉDULAS ANALÍTICAS

201	Determinación de ingresos no contabilizados.

CONCEPTOS QUE INTEGRAN LAS CÉDULAS SUBANALÍTICAS

201.1 Relación de documentos correspondientes a ingresos que no se encuentran registrados en los libros autorizados.

201.2 Ingresos determinados mediante la confronta entre los ingresos contabilizados en cantidades globales, ya sea por día, por semana o por mes, en libros (registros económicos) y los que se encuentran contabilizados en libros autorizados.

Así, la clave de todas las cédulas que se elaboran, con relación a la auditoría de ingresos de la Dependencia, Entidad o área revisada, quedarán dentro de la centena 200 (9).

VII.2 Marcas de auditoría

Las marcas de auditoría son símbolos convencionales que utiliza el auditor para dejar constancia de las pruebas y técnicas de auditoría que se aplicaron; generalmente se registran con lápiz rojo.

Las marcas de auditoría cumplen los siguientes propósitos:

1. Dejar constancia del trabajo realizado.

2. Facilitar el trabajo y ayudar a que se aproveche al máximo el espacio de la cédula, pues evitan describir detalladamente las actividades efectuadas para la revisión de varias partidas.

3. Agilizar la supervisión, ya que permiten comprender de inmediato el trabajo realizado.

Por sus características, las marcas pueden ser de dos tipos:

1. Estándar

   Las marcas estándar se utilizan para hacer referencia a técnicas o procedimientos que se aplican constantemente en las auditorías y son interpretadas de la misma manera por todos los auditores que las emplean.

2. Específicas

   Las marcas específicas no de uso común; en la medida en que se adopten deberán integrarse al índice de marcas correspondiente y señalarse con toda claridad al pie o calce de los papeles de trabajo (1).

Para las Áreas de Auditoría de los Órganos de Control, se han establecido las marcas de auditoría que a continuación se muestran:

MARCAS	DESCRIPCIÓN
✓	Cálculos verificados (toda operación aritmética)
✓✗	Operación aritmética incorrecta
✓✓	Cifras cuadradas
○	Cifras que no deben tomarse en consideración.
△	Comprobante examinado que carece de requisitos fiscales.
⊘	Punto pendiente por aclarar.
⊗	Punto pendiente, que fue verificado y resuelto.
W	Documentos especiales examinados de carácter legal (contratos, pólizas de seguros, etc.)
✓✗	Confrontado en segundo análisis.
○→	Confrontado contra documentación comprobatoria (con requisitos).
✓̄✗	Libros, documentos contabilizadores (pólizas, etc.).
✓	Confrontado contra documentación comprobatoria (sin requisitos)
∧	Se investigó y aceptó comentarios.

△	Ajustes propuestos.
○	Ajustes aplicados.
C	Confirmación enviada.
C̸	Confirmación contestada.
I I	Para destacar determinado hecho de las cédulas, se encerrará el concepto y cifras relativas entre dos marcas, lo suficientemente grandes como se indica aquí mismo.
⌐	Cuando se haya formulado cédula de puntos pendientes y vayan quedando aclarados, al centro del concepto relativo se pondrá la marca que se indica.
⬭ ⬭	Conectores para identificar y correlacionar importes y/o hechos en las cédulas.

(9) Secretaría de Desarrollo, Evaluación y Control de la Administración Pública, Subsecretaría de Control y Supervisión, (2004), *Manual de Auditoría Gubernamental,* actualización, Puebla, Pue.

Estas son otras marcas de Auditoría que se pueden utilizar:

W	Cotejado con registros presupuestales autorizados
^	Verificado contra registros presupuestales autorizados
@	Cotejado con la Cuenta Pública
//	Incluir en el informe
x x	Partida presupuestal afectada que no cumple la normatividad aplicable
©	Notas aclaratorias (llamada de auditoría)

DE:	Fuente de datos
N/A	No aplicable
	Va a otra cédula
	Viene de otra cédula
	Sin comprobante
	Comprobante sin requisitos fiscales
	Cumple con requisitos fiscales

(1) H. Congreso del Estado de Nayarit, (2002), ***Manual General de Auditoría del Órgano de Fiscalización Superior del Estado,*** Tepic, Nayarit, Periódico Oficial, Sexta Sección Tomo CLXX, Número 10.

Adicionalmente, y por sus características, para la Auditoría de Obra Pública se han implementado las siguientes marcas, cuya aplicación debe adoptarse por el personal que se encuentre adscrito a la misma.

vf	Verificado físicamente
tpu	Verificado con tabulador de precios unitarios
	Se contrapone al precepto legal (citar ley y artículo)
	Confirmación por compulsa
	Comentar con el superior
	Continua al reverso

≠	Cotejado con normatividad
⊛	Diferencias
✳	Documento que no cumple
DO	Documento original
FD	Faltante de documentación
AP	Conexión con el archivo permanente
P	Planos que sirven de soporte
G	Números generadores
GA	Generadores de auditoría
GEA	Generador del ente auditado
E	Estimaciones
PU	Precios unitarios sujetos a revisión
V+	Volumen de mas
Dt	Deductiva
At	Aditiva

(1) H. Congreso del Estado de Nayarit, (2002), ***Manual General de Auditoría del Órgano de Fiscalización Superior del Estado,*** Tepic, Nayarit, Periódico Oficial, Sexta Sección Tomo CLXX, Número 10.

VIII.- Preparación y revisión del borrador del informe.

El informe de auditoría es el producto final del trabajo de un auditor en el cual, normalmente, emite una opinión acerca de la razonabilidad de la presentación de los estados financieros de la entidad sujeta a examen.

Mediante el informe de auditoría se pone en conocimiento de la entidad examinada y de otros organismos y funcionarios sobre los resultados que se han obtenido del examen.

Si en la práctica de una auditoría o de exámenes de alcance limitado se desprenden responsabilidades de cualquier tipo que estas sean, se elaborará el pliego de reparos o informe provisional destacando esta novedad, misma que se dejará constancia resumida pero específica en el respectivo informe.

- Preparado el borrador del informe, lo discutirá con el Auditor Supervisor.

VIII.1- Finalización del trabajo.

En el campo

- Discusión del informe con funcionarios (Conferencia final).

La conclusión del trabajo de auditoría es la discusión del borrador del informe. La conferencia final o discusión del borrador del informe con los funcionarios, sirve como una precaución adicional del auditor contra cualquier error que el haya podido cometer.

Por supuesto debe haber ya discutido los resultados del examen con los funcionarios correspondientes durante todo su desarrollo. Si como consecuencia de la revisión conjunta deba modificarse algún punto del informe, solicitará la evidencia respectiva que justifique el cambio y procederá a elaborar el informe de Auditoría.

En la sede

Presentación del informe al jefe y/o responsable directo de la Auditoría en la Contraloría. El borrador del informe con los últimos cambios introducidos en los comentarios, conclusiones y recomendaciones, será presentado al jefe de departamento, previa revisión del supervisor respectivo.

Emisión del informe

Terminado el proceso de revisión del informe será reproducido y presentado al Jefe de Contraloría Interna, Gerente o Socio, según el caso para su aprobación. Una vez legalizado el informe, será remitido al principal funcionario de la entidad examinada, con el número suficiente de copias para todos los funcionarios responsables.

Trámite del informe y archivo de papeles de trabajo

Corresponde a la Contraloría Interna o Firma Auditora, el trámite del informe de auditoría y el archivo adecuado de los papeles de trabajo.

En cada Unidad de la Contraloría Interna se mantendrá un archivo dividido en: "Archivo Permanente" con documentos relacionados con la organización de las Instituciones bajo control y el "Archivo Corriente" con los papeles de trabajo del último año, por Auditorías o Exámenes de Alcance Limitado (10).

VIII.2 Conclusiones parciales

De la información recopilada en este capítulo se establecen las diferentes etapas de la auditoría, concluyendo:

1. La importancia de la planeación, debido a que esta es el parte medular de cualquier procedimiento administrativo u operativo, ya que aquí radica el cumplimiento y logro de los objetivos planteados.
2. Durante la ejecución de un proceso administrativo de auditoría, deberán establecerse, procedimientos mínimos de auditoría así como la elaboración de papeles de trabajo que permitan sustentar las irregularidades encontradas durante la revisión.
3. La importancia que tiene el ordenar, marcar y referenciar los papeles de trabajo para el control e identificación de la información relevante dentro del archivo permanente, por cualquier funcionario público facultado para este fin.

CIERRE

Para concluir con este taller presencial, desarrollarás una auditoría en un municipio pequeño, de alta marginación. De esta calidad, se deduce que se obtienen altos ingresos por fondos del ramo 33. Su control interno es deficiente. Se realizaron obras por administración directa. ¿Qué técnicas utilizarías en tu revisión y a qué resultados podrías llegar? ¿Cómo verificarías las adquisiciones fracturadas?

¿Qué diferencia tiene una observación y un hallazgo?

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. H. Congreso del Estado de Nayarit, (2002), *Manual General de Auditoría del Órgano de Fiscalización Superior del Estado,* Tepic, Nayarit, Periódico Oficial, Sexta Sección Tomo CLXX, Número 10.
2. H. Congreso del Estado de Puebla, (2006), *Ley de Obra Pública y Servicios Relacionados con la Misma para el Estado de Puebla,* Puebla, Pue., Periódico Oficial. Véase; http://www.pue.gob.mx/gobierno/marcojuridico.html año 2006.
3. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (2005), *Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar,* México D.F. Véase; http://portal.imcp.org.mx
4. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (2006), *Auditoría Operacional,* 2006, México D.F., 2da. Edición, Véase; http://www.imcp.org.mx/esp/sec_3/normyproc.htm.
5. Rodríguez Valencia Joaquín, (2003), *"Sinopsis de auditoria Administrativa",* Editorial Trillas, Octava Edición.
6. Sánchez Fernández José Luis, (1997), *Auditoría Administrativa,* México D.F., Editorial Limusa, 2da. Edición.
7. Secretaria de Contraloría y Desarrollo Administrativo, (2006), *Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas,* México D.F. Véase;
   http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/nagas.htm#nagas
   http://www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/fin/43/norminiaudit.htm
8. Secretaría de Desarrollo, Evaluación y Control de la Administración Pública, (2003), *Reglamento Interior de la Secretaría de Desarrollo Evaluación y Control de la Administración Pública.* Puebla, Pue., Periódico Oficial.
9. Secretaría de Desarrollo, Evaluación y Control de la Administración Pública, Subsecretaría de Control y Supervisión, (2004), *Manual de Auditoría Gubernamental,* actualización, Puebla, Pue.
10. Secretaría de la Función Pública, Proyecto Atlatl, (2003), *"Introducción a las Normas y Prácticas Profesionales de Auditoría Gubernamental",* México D.F.
11. Secretaría de la Función Pública, Resultados e Informes de Auditoría a Programas Federalizados, (2006), *Sistema de Gestión de la Calidad*, Véase; Gobierno Federal; Secretaría de la Función Pública, México D.F.
12. Secretaría de la Función Pública, Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública, Dirección General de Operación Regional y Contraloría Social, (2002), *Guía de Verificación de Recursos Federales Asignados, Reasignados y Transferidos a las Entidades Federativas,* Véase; Gobierno Federal; Secretaría de la Función Pública, México D.F.
13. Secretaría de la Función Pública, Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública, Dirección General de Operación Regional y Contraloría Social, (2003), *Manual de Fiscalización de Recursos que la Federación entrega a las Entidades Federativas mediante, asignaciones, reasignaciones, subsidios y donativos,* Véase; Gobierno Federal; Secretaría de la Función Pública, México D.F.
14. http://www.asf.gob.mx/paginas_nuevas/Presencia_internacional.html

OTRAS FUENTES CONSULTADAS

1. Auditoría Superior de la Federación (2001), *Código de Ética Profesional,* México D.F., Impresos Ultra rápidos.
2. Comité de Normas de Auditoría en el XVI Congreso de la INTOSAI, (1998), *Código de Ética,* Montevideo, Uruguay.
3. Contaduría Mayor de Hacienda del Estado de Colima, Subcontaduría Mayor de Obra Pública y Licitación, (s.f.), *Manual de Auditoría de Obra Pública.* Gobierno del Estado de Colima; Contaduría Mayor de Hacienda.
4. Experientia Mutua, Omnibus Prodest, Naciones Unidas INTOSAI, (1998), *El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Auditoría de Obras Públicas,* Viena, Informe del 13º Seminario Naciones Unidas/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental.
5. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, (2001), *Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público,* Quito Ecuador, Casals & Associetes, última modificación noviembre. Véase; http://www.respondanet.com
6. Secretaria de Contraloría y Desarrollo Administrativo, (2000), *Boletín "B" Normas Generales de Auditoria Pública,* Véase; Gobierno Federal; Secretaría de la Función Pública, México D.F.
7. Secretaria de Contraloría y Desarrollo Administrativo, (2002), *Código de Ética Profesional de la Auditoría Superior de la Federación,* México D.F., Diario Oficial, Primera Sección.
8. Secretaria de la Función Pública. Proyecto Atlatl, con el Auspicio de La Agencia de Los Estados Unidos para el Desarrollo Nacional (USAID), Asociación Nacional de Organismos Superiores de Fiscalización y Control Gubernamental (2003), Memoria del *Curso de Auditoría de Proyectos de Inversión en Obra Pública,* México D.F.
9. http://www.e-local.gob.mx/wb/ELOCAL/ELOC_Administracion_publica_municipa2
10. http://www.asofis.org.mx/guerrero/Dep_2010.pdf
11. http://www.congresogto.gob.mx/legislacion/municipios.html
12. http://www.ofsgto.gob.mx/doctos/pdf/201/20101020070101.pdf
13. http://www.diputados.gob.mx/cedia/sia/se/SE-ISS-04-10.pdf
14. http://www.monografias.com/trabajos73/marco-legal-municipio/marco-legal-municipio2.shtml
15. http://www.definicion.org/fiscalizacionhttp://www.ofsgto.gob.mx/doctos/pdf/501/50100920090508.pdf
16. http://www.asf.gob.mx/pags/prensa/aimee_espanol_2008.pdf
17. Secretaría General RECHNUNGSHOF (Tribunal de Cuentas de Austria), (s.f.), *Código de Ética y Normas de Auditoría,* DAMPFSCHIFFSTRASSE 2, A-1033 VIENA AUSTRIA, Véase; http://www.intosai.org

GLOSARIO DE TÉRMINOS:
http://www.ofsgto.gob.mx/doctos/pdf/506/50600120070101.pdf

NOTAS

(1) Las leyes mexicanas de fiscalización superior (2000-2009) C. Aimée Figueroa Neri

(2) La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior (2007) C. Aimée Figueroa Neri

(3) Seminario introducción a las normas y prácticas profesionales de la auditoría gubernamental secretaría de la función pública – proyecto Atlatl Junio de 2003