

**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE
SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**

**“LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL Y LA
IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO
EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA”**

**Tesis que para obtener el título de
CONTADOR PÚBLICO**

Presenta

**FRANCISCO ADALID RODRÍGUEZ
MORA**

Asesor de tesis

CP. VIRGINIA HERNÁNDEZ SILVA

Morelia, Mich., abril de 2006

Introducción

I.- Generalidades de la Auditoría

- 1.1. Origen y Antecedentes Históricos.*
- 1.2. Concepto y Definiciones.*
- 1.3. Objetivos.*
- 1.4. Normas de Auditoría.*
- 1.5. Aspectos Éticos de Auditor Interno.*
- 1.6. Clasificación.*

II.- Generalidades del Control Interno

- 2.1. Antecedentes*
- 2.2. Concepto y Definiciones.*
- 2.3. Objetivos Básicos y Generales.*
- 2.4. Estructura del Control Interno.*

III.- La Contabilidad Gubernamental

- 3.1. Concepto.*
- 3.2. Objetivos.*
- 3.3. Diferencias entre Contabilidad Financiera y Contabilidad Gubernamental.*
- 3.4. Principios de Contabilidad Gubernamental.*
- 3.5. Perspectivas de la Contabilidad Gubernamental.*

IV.- Auditoría Gubernamental.

- 4.1 Antecedentes.*
- 4.2 Concepto y Objetivo.*
- 4.3 La interrelación de sus fundamentos legales.*
- 4.4 Clasificación.*
- 4.5 Normas de Auditoría Gubernamental.*
- 4.6 Técnicas y Procedimientos de Auditoría Gubernamental.*

V.- Importancia del Control Interno en la Administración Pública

- 5.1. Desarrollo del Control Interno.*
- 5.2. Paradigmas del Control Interno.*
- 5.3. Importancia del Control Interno.*

VI.- Instrumentos para la evaluación del Control Interno en la Administración Pública.

- 6.1. Programa Operativo Anual.*
- 6.2. Presupuesto por Programas.*
 - 6.2.1 Conceptos.*
 - 6.2.2 Objetivos.*
 - 6.2.3 Presupuesto Tradicional vs Presupuesto por Programas.*
- 6.3. Clasificador del Gasto.*
 - 6.3.1 Concepto.*
 - 6.3.2 Ámbito y Aplicación.*
 - 6.3.3 Estructura.*
 - 6.3.4 Objetivos.*

Conclusión

INTRODUCCION

México como otros países ha tenido que desarrollar nuevas políticas administrativas para el ejercicio, control y evaluación del gasto público, de ahí que el Gobierno Federal promueva reformas legislativas para la creación de instituciones autónomas coadyuvantes del Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial para la fiscalización y aprovechamiento de los recursos.

Una de las exigencias de la administración moderna, es que la gestión se lleve a cabo de forma eficiente y proba. En este orden, México ha hecho un esfuerzo importante para aprobar las regulaciones de los órganos del Estado conducentes a esta finalidad.

La corrupción y los malos manejos de la Administración Pública han generado un replanteamiento de las responsabilidades de los servidores públicos y reformas administrativas, que para el control de los recursos de alguna manera ha sido efectiva, pero para la prestación de los servicios públicos en ocasiones se ha vuelto lenta, compleja y burocrática.

Por otra parte, un gobierno institucional debe alentar la capacidad de una sociedad para regularse a si misma, mediante el continuo examen de sus actos públicos. Mediante una democracia que funcione bajo el atento escrutinio de la ciudadanía, quien tiene derecho a conocer los actos de la administración pública a fin de vigilar que éstos sirvan a los intereses colectivos, enmarcándose en el estricto cumplimiento de las leyes.

Desde ésta perspectiva, nace el interés por desarrollar el estudio y análisis del tema "*La Auditoría Gubernamental y la Importancia del Control Interno en la Administración Pública*", pues el complemento y alcance de éstos, aseguran una fortaleza indudable para la búsqueda de un gobierno eficiente, eficaz, honesto y transparente.

Hay que reconocer que la auditoría, implica verificar que la información financiera, operacional y administrativa es confiable, veraz y oportuna. Que es revisar los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados de acuerdo a las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general.

Y que el control interno, tiene como objetivo evaluar la forma como se administran y operan los recursos, la eficiencia de los controles administrativos y contables, la supervisión constante de las operaciones para determinar si las políticas llegasen a ser obsoletas e inadecuadas y corregirlas o modificarlas en cuanto se detecte la falla.

Precisamente los capítulos I y II, tratan sobre las generalidades de la Auditoría y del Control Interno, puesto que son la base de tan significativo estudio y el desarrollo de los subsecuentes capítulos.

El punto de partida para el inicio de cualquier auditoría es acudiendo a la contabilidad, pues de ésta se consignan las operaciones efectuadas y el resultado concentrado de tales operaciones, a través de los estados financieros que emanan de ella.

Por esto, en el tercer capítulo se identifica el tema de la Contabilidad Gubernamental como medio para medir, evaluar y dar seguimiento a la situación financiera de una dependencia o entidad pública, sus antecedentes, definiciones, principios y la importancia que tiene para la toma de decisiones.

La auditoría pública se fundamenta en el precepto constitucional que establece que los recursos económicos de que disponga el Gobierno, así como sus instituciones o dependencias públicas, deben administrarse con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

La Auditoría Gubernamental se analiza en el cuarto capítulo, como uno de los elementos principales del tema que nos ocupa, su estudio y análisis requieren de una importante consulta de fuentes sobre la interrelación de fundamentos legales, el análisis de su clasificación y el desarrollo de conclusiones, lo amplio de su exposición es importante porque para su investigación, la bibliografía es limitada y poco actualizada.

El concepto de seguridad administrativa, reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad no debe ser mayor que los beneficios esperados al establecerla.

Por lo anterior, el argumento considerado como complemento para un gobierno eficiente, eficaz, honesto y transparente, se expone en el quinto capítulo como la Importancia del Control Interno en la Administración Pública, pues una de las maneras para entender la existencia de nuestras actuales instituciones administrativas y legales sobre el control interno es conocer adecuadamente los antecedentes y evolución de las que les han precedido, ya que tales instituciones no surgen espontáneamente sino como fenómenos sociales, y siempre son consecuencia de las necesidades de los pueblos y de su desarrollo.

En el sexto capítulo, se mencionan los objetivos de algunos Instrumentos para la Evaluación del Control Interno en la Administración Pública, los cuales son importantes, en virtud que establecen los programas, acciones y servicios que prestan las instituciones públicas, la calendarización de metas, el control presupuestal y la clasificación del gasto, mismos que sirven de fundamento para el correcto registro de las operaciones, elaboración y presentación oportuna de los estados financieros, así como ejemplo de la eficiencia con que se ofrecen los servicios.

1.1. ORIGEN Y ANTECEDENTES.

El concepto de auditoría surgió inicialmente de la necesidad de información para ayudar a la toma de decisiones. Hace cinco mil años en las Cortes Reales de Egipto, los auditores reportaban el costo neto de las cosechas al Faraón, para que los impuestos fueran recaudados. También estaba previsto que los registros de un funcionario fueran sometidos a una auditoría de otro para apoyar los gastos con evidencia escrita y certificar el recibo de los bienes transportados.

En los siglos XIII y XIV la naturaleza de las transacciones privadas empezaron a cambiar a medida que los comerciantes individuales ingresaron a las empresas conjuntas y decidieron formar sociedades. En donde, las nuevas relaciones originaron la necesidad de contar con mejores controles financieros, donde surge la contabilidad por partida doble. Por consecuencia, el crecimiento del comercio internacional y el efecto de la guerra intensifica la necesidad de realizar exámenes independientes de los registro comerciales.

A partir del siglo XV las familias tuvieron la necesidad de asegurarse de que no se cometieran fraudes y malos manejos de los recursos controlados por los administradores de sus bienes. Así mismo, con el crecimiento de las sociedades mercantiles fue necesario contar con los servicios de un Auditor.

A fines del siglo XVII la Revolución Industrial, fomenta la rápida y masiva producción a través de las máquinas y la actividad como contadores, misma que se ve obligada apegarse a los nuevos métodos de esta etapa, al momento en que surgen los planes de producción y se desarrolla la importancia del costo del producto.

En esa misma época, los objetivos y técnicas de auditoría en la Gran Bretaña, reformaron las bases para el desarrollo de la profesión del auditor norteamericano en su etapa inicial. Sin embargo, durante los diez años siguientes a la iniciación del siglo XX la auditoría norteamericana progresó de tal manera que los objetivos y métodos de los auditores resultaron insuficientes para los negocios norteamericanos.

El mundo ha sufrido grandes y constantes cambios en el aspecto económico, social y político que de una manera u otra se han reflejado en las operaciones sociales y mercantiles modificando los patrones que hasta hace algunos años eran eficaces. Ante este fenómeno las grandes y medianas empresas emprenden una búsqueda de medios que les permitan continuar en la competencia, implantando innovaciones para aprovechar al máximo su productividad y servicio.

1.2. CONCEPTOS Y DEFINICIONES DE AUDITORIA

En la actualidad existen diversos conceptos de Auditoria definidos por diversos autores, pero primeramente definiremos el concepto etimológico de la palabra auditoría, la cual viene del latín “audiere”, que significa escuchar, por lo que no existe un criterio o definición uniforme debido a los diversos aspectos y distintos propósitos por los que pudiera establecerse la auditoria, por lo que a continuación se mencionaran algunas de las definiciones de auditoria:

Mendívil Escalante, Víctor Manuel

“ Una actividad por la cual se verifica la corrección de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar que tan razonables son las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos. “

Montgomery, Robert H.

“ Es el examen sistemático de los libros y registros de un negocio, con el objeto de aclarar y comprobar los hechos referentes a las operaciones efectuadas y a los resultados de las mismas. ”

Instituto Mexicano de Contados Públicos

“ Es el examen de los libros, comprobantes y otros registros contables de un individuo o corporación, mediante el empleo y consideración sistematizada de normas que son afines a la naturaleza del examen con el propósito de informar sobre la integridad y exactitud de la contabilidad y de una manera preponderante de emitir una opinión de que los estados financieros que se formulan. “

Instituto Americano de Contados Públicos:

“ Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de los estados financieros preparados por un individuo o institución para su presentación al público o a otras partes interesadas. “

De los conceptos anteriores podemos concluir que la auditoría:

Es la revisión o examen sistemático de los estados financieros de una entidad o corporación, sustentados en los principios, normas y procedimientos preestablecidos, que combinados con elementos de juicio se obtiene una opinión razonable sobre los resultados emitidos en un periodo determinado.

1.3. OBJETIVO

Se puede decir que la auditoría no es precisamente una rama o subdivisión de la contabilidad, ya que la auditoría mide y evalúa los resultados de los registros contables, por esto la auditoría es independiente o complementaria a la contabilidad, además de que revisa e informa acerca de la corrección de las operaciones financieras llevadas a cabo por la administración.

El objetivo de toda auditoría, es que el auditor obtenga los elementos de juicio y la evidencia suficiente y competente para tener una base razonable en que apoyar la expresión de su opinión profesional, respecto a la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera de una entidad o dependencia y los resultados de sus operaciones.

El objetivo primordial, consiste en apoyar a los miembros de la organización en el desempeño de sus actividades. La auditoría de estados financieros persigue la revisión total o parcial de los estados financieros; a través de un criterio y punto de vista independiente, con el objeto de expresar una opinión respecto a ellos para efectos ante terceros. Para ello les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente con las actividades revisadas.

Tal objeto establece claramente la función de la auditoría como un servicio de apoyo a todos aquellos quienes conforman la organización, apoyo resultante del conocimiento que adquiere el auditor de todos los elementos de la propia organización durante el desempeño de su trabajo que, al ser comparado y evaluado con sus propios conocimientos, experiencias, formación académica y profesional, le permite estar en condiciones de externar opiniones y posturas que tiendan al beneficio de la organización en su conjunto.

El boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dentro de sus pronunciamientos generales, se refiere a las condiciones para que el auditor emita su opinión en forma objetiva y profesional, con elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable, la convicción de:

- I. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
- II. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos elementos y fenómenos.
- III. Que los estados financieros se realizan de acuerdo con los Principios de Contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Dichos pronunciamientos reflejan el objetivo de la auditoría respecto al trabajo del auditor para la emisión de una opinión razonable, el descubrimiento de fraudes, el análisis de los sistemas de contabilidad, corregir deficiencias del control interno, entre otros.

1.4. NORMAS DE AUDITORIA

El presente apartado se conformó en base a los pronunciamientos contemplados en el Boletín 1010 de las Normas y Procedimientos de Auditoría y en el objetivo de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Las normas de auditoría de estados financieros tiene como objetivo constituir el marco de actuación a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para efectos ante terceros, con el fin de confirmar la veracidad o relevancia y suficiencia de la información sujeta a examen.

A continuación, se mencionan algunas de las fuentes que dan origen a la necesidad de normas que garanticen la excelencia de un trabajo profesional de auditoría de estados financieros:

La auditoría es una actividad profesional, que requiere del ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. El auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad profesional.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de los servicios profesionales se efectúe con un nivel de calidad.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. El trabajo de auditoría, no depende ni de la voluntad personal del auditor, ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional.

La calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos, obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente.

Por lo anterior, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos instituyó en el año de 1955 la Comisión de Procedimientos de Auditoría, misma que amplía su nombre a Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en 1971, la cual con el apoyo de comentarios, opiniones y recomendaciones, establecen la actuación del auditor de estados financieros, a través del libro *Normas y Procedimientos de Auditoría*.

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Las normas de auditoría se clasifican en:

- *Normas personales.*
- *Normas de ejecución del trabajo.*
- *Normas de información.*

Normas personales:

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de

auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Cuidado y diligencia profesional

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Normas de ejecución del trabajo

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Estudio y evaluación del control interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

Normas de información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría;

Bases de opinión sobre estados financieros

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

En boletines específicos se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información.

Para concluir con este apartado, a continuación se menciona la referencia de los boletines aludidos recomendando el estudio, análisis y observancia de los mismos en obvio de tender a la unificación de criterios profesionales.

Normas Personales:

2010 Pronunciamientos sobre las Normas Personales.

Normas de Ejecución del Trabajo:

3010 Documentación de la Auditoría.

3020 Control de Calidad.

3030 Importancia Relativa y Riesgo en Auditoría.

3040 Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría.

3050 Estudio y Evaluación del Control Interno.

3060 Evidencia Comprobatoria.

3070 La Responsabilidad del Auditor en el Descubrimiento de Errores e Irregularidades.

3080 Declaraciones de la Administración.

3090 Confirmaciones de Abogados.

3100 Revisión Analítica.

3110 Carta Convenio para Confirmar la Prestación de Servicios de Auditoría.

Normas de Información:

4010 Dictamen del Auditor.

4020 Opinión sobre Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Bases Específicas Diferentes a los Principios de Contabilidad.

4030 Efectos del Dictamen cuando se Utiliza el Trabajo de otros Auditores.

4040 Otras Opiniones del Auditor.

- 4050 Informe sobre la Revisión Limitada de Estados Financieros Intermedios.
- 4060 Opinión del Auditor sobre la Información Adicional que Acompaña a los Estados Financieros Básicos Dictaminados.
- 4070 Opinión del Contador Público sobre la Incorporación de Eventos Conviene Subsecuentes en Estados Financieros Proforma.
- 4080 Efectos del Trabajo de un Especialista en el Dictamen del Auditor.
- 4090 El Dictamen de Contador Público en su Carácter de Comisario.
- 4100 Dictamen sobre el Control Interno Contable.
- 4110 Asociación del Nombre del Contador Público con Estados Financieros Publicados.
- 4120 Informe del Auditor sobre el Resultado de la Aplicación de Procedimientos de Revisión Previamente Convenidos.
- 4130 Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros de Entidades Mexicanas, Preparadas para Fines Internacionales.

1.5. ASPECTOS ETICOS DEL AUDITOR INTERNO

Es imprescindible que el contador público en su carácter de auditor de estados financieros desarrolle su trabajo profesional con estricto apego a los pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en materia de Principios de Contabilidad y de Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.

Con respecto a la conducta que debe observar en su actuación profesional y personal, debe regirse de conformidad con lo establecido en el *Código de Ética Profesional* emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, mismo que está dirigido a los contadores públicos en general y cuyos miembros están obligados a cumplirlo en todos sus términos, con un fuerte y especial enfoque hacia quienes practican la auditoría de estados financieros en forma externa o independiente.

Por cuestiones de espacio, en el presente apartado se hará una reseña de los lineamientos que ha establecido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en materia de ética profesional, sobre los aspectos éticos *del Contador Público como Auditor Externo y del Contador Público en los Sectores Público y Privado*.

Código de Ética Profesional

Introducción

Es necesario reconocer que la ética, en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria. Puesto que todos los actos humanos son regidos por la ética, también las reglas escritas deben ser de aplicación general.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el instituto Mexicano de Contadores Públicos expidió en

los últimos años de la década de los años mil novecientos veinte un código de ética profesional.

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos. Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación de todos los contadores públicos.

Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia y de respetarse a sí misma.

Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión, principios a los que en este código nos referimos como postulados. Se estima que estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

- La definición del alcance del propio código.
- Las reglas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad.
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales.
- La responsabilidad hacia la propia profesión.

El capítulo I comprende las normas aplicables en forma general al contador público, sin importar la índole de su actividad, en tanto que los capítulos II, III y IV están limitados a las normas relacionadas con el tipo de actividad que desarrolla el contador público en el ejercicio de su profesión. Por último el capítulo V prevé las sanciones que pudieran aplicarse, cuando se hubiesen violado las normas aquí fijadas.

2. Del Contador Público como Auditor Externo

Artículo 2.21. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su independencia de criterio.
- d) Reciba, en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 33% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Artículo 2.22. El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.24. En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

Artículo 2.25. Los servicios profesionales de dictaminación, que son distintivos y privativos del contador público, no podrán ser enunciados ni publicitados.

3. Del Contador Público en los Sectores Público y Privado

Artículo 3.01. El contador público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02. Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03. En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

Artículo 3.04. El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

Artículo 3.05. Es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

Artículo 3.06. El contador público que desempeñe un cargo en los sectores público o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicado el carácter del puesto que desempeñe.

Además de lo anterior, el contador público es un profesionalista y como tal, poseedor de habilidad en la técnica contable; habilidad desarrollada con el estudio y la práctica. Como todos los profesionistas, el contador público debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. Estos requisitos pueden agruparse en:

Requisitos morales.

Atañen directamente a la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que todos los individuos tienen, que pueden y deben ser desarrollados con particular ahínco en el caso de un profesionalista como el contador público: *Integridad, Independencia de criterio, Disciplina, Puntualidad, Trato social y presentación apropiada.*

Capacidad intelectual

Se refiere a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la inteligencia; no obstante, como un elemento indispensable de nuestro desarrollo profesional y personal, puede ser cultivada y mejorada.

En este grupo de requisitos personales, se localizan los siguientes:

- Criterio y tacto.
- Habilidad y corrección al expresarse.
- Habilidad para captar y analizar los problemas.
- Habilidad constructiva.

- Cultura general.
- Propósito continuo de estudios.

Este último requisito es fundamental para el desarrollo de los demás y de indiscutible necesidad; ya que todas las profesiones están sujetas a evolución y cambios en los que debe participar activamente quien las ejerza. El propósito continuo de estudios garantiza el estar al día en los conocimientos más recientes de las técnicas contables y administrativas.

Requisitos técnicos

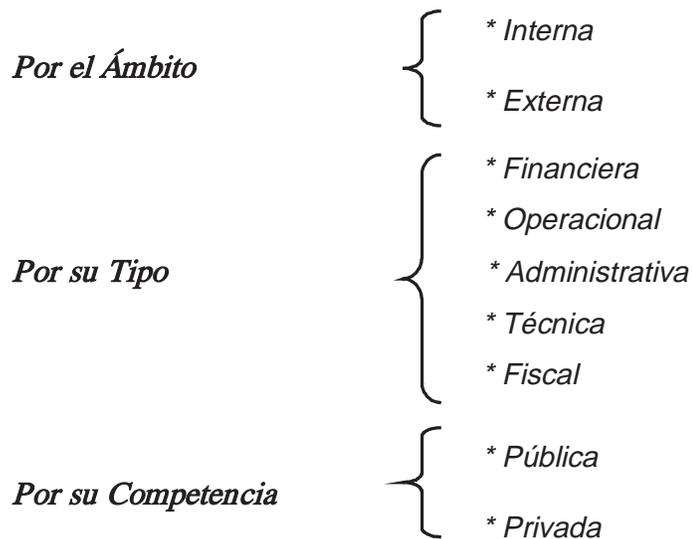
Son las columnas centrales que soportan la calidad de profesionistas, ya que se refieren concretamente a los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión. En el caso particular del contador público son:

- Conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría.
- Dominio pleno de sistemas contables y de control.
- Conocimientos básicos de la administración de sistemas de cómputo, básicamente para utilizarlos con habilidad como usuario de dichos sistemas.
- Conocimientos básicos de sistemas de cómputo, especialmente los relacionados con aplicaciones contables y de auditoría.
- Nociones de administración de negocios.
- Conocimientos de las leyes civiles, mercantiles, fiscales, etcétera.
- Economía y estadística.
- Elementos de matemáticas aplicadas.
- Otros conocimientos técnicos auxiliares.

1.6. CLASIFICACIÓN.-

La auditoría puede clasificarse de diversas maneras, cada una atendiendo al propósito que se persigue al hacerlo, hay clasificaciones en las que interesa destacar, por ejemplo, su alcance, los estados financieros, adquisiciones, de recursos humanos, etc. En alguna clasificación por su carácter, puede ser ordinaria o extraordinaria

Diversos autores coinciden en clasificar la auditoría de los siguientes rubros:



Por su Ámbito:

Auditoría Interna.- Cuando quien la realiza es un órgano de la propia Organización y que además no participa en actividades operativas, para poder realizar la función con la objetividad y autonomía que por definición se requiere.

Auditoría Externa.- Es realizada por un ente ajeno a la Organización auditada, por ejemplo, Contados Públicos Independientes.

Por su Tipo:

Financiera.- Es el examen metódico y ordenado de los estados financieros, en base a las normas de auditoría, con el objeto de emitir una opinión sobre la confiabilidad de las cifras contenidas en ellos.

Operacional.- Es el examen de ciertos procesos de operación, con el objeto de aconsejar a los Directivos y Jefes de Departamento para incrementar la eficiencia de la operatividad de la Entidad.

Administrativa.- Es el examen completo y constructivo de la estructura organizacional de una empresa enfocada hacia el análisis del proceso administrativo, con la intención de hacer recomendaciones sobre los métodos de control y el correcto aprovechamiento de los recursos humanos y materiales, pretendiendo el logro de los objetivos fijados.

Fiscal.- Verifica el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales y tesorerías municipales.

2.1. ANTECEDENTES.-

Los constantes cambios tecnológicos y económicos han hecho que las empresas se vean en la necesidad de establecer un Sistema de Control Interno debido a la complejidad de los negocios.

En la Edad Media las empresas estaban conscientes de que no debían esperar a tener problemas para corregirlos, mas bien era necesario prever las circunstancias y no estar a disposición de ellas. No podían estar dependiendo de una administración llena de incertidumbre, ni de la contabilidad que registraba hechos pasados y en ocasiones incorrectos, lo cual llegaba a provocar perdida de capitales, de aquí que los empresarios encaminaran mas su atención y cuidado en el desarrollo de las operaciones cuyo manejo iba siendo cada vez mas complejo.

Con el transcurso del tiempo, la Revolución Industrial y la entrada en vigor del Tratado del Libre Comercio, surgieron nuevas y grandes empresas que no les fue posible llevar una administración simple y rudimentaria como la llevó el antiguo comerciante y los pequeños industriales en las empresas de tipo familiar. Lo que hizo necesario la aportación de grandes capitales, ante lo cual las personas involucradas en ello no estaban dispuestos a trabajar al azar, por lo que tenían que fijar objetivos y elaborar planes para lograrlos haciéndose necesario realizar e implantar sistemas de control para que la empresa pudiera subsistir en el mercado, competir y alcanzar los objetivos fijados.

La Administración de una empresa requiere de una información constante, completa y oportuna para medir el grado de desarrollo alcanzando y poder tomar decisiones al respecto, así mismo, debe proteger adecuadamente sus activos y por ultimo lograr la eficiencia en sus operaciones.

En conclusión podemos señalar, que el Control Interno, tiene sus antecedentes en épocas antiguas, como consecuencia de las necesidades y circunstancias de cada época, y en donde actualmente se hace necesario un Sistema de Control Interno, debido a los grandes capitales, al gran número de operaciones y personas que en ella intervienen ya que el sistema de este tipo permite el aprovechamiento de la eficiencia interna. La protección de los intereses y bienes, la obtención de información oportuna y suficiente que servirá de base para tomar las decisiones que lleven al logro de los objetivos. Vigilándose constantemente el Sistema de Control Interno, para asegurarse de que se está entendiendo correctamente y llevando a cabo las instrucciones dadas para cumplir el plan estipulado.

2.2. CONCEPTOS Y DEFINICIONES.-

Las normas de Auditoría han ido evolucionando en cuanto a los aspectos de la revisión del Control Interno, enfocándose hacia la estructura del mismo, es decir, integrando todos los elementos que lo constituyen para realizar el estudio y evaluación global de la administración hacia los niveles inferiores, los procedimientos, políticas y sistemas de información establecidos.

De las definiciones más explícitas y completas se tiene la desarrollada por **Perdomo, Abraham**, el cual, define al control interno mediante el concepto y análisis siguiente:

“Plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública o privada, para obtener información confiable y salvaguardar sus bienes, promoviendo la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa.”

ANALISIS

Plan de organización: El Control Interno es un programa que precisa el desarrollo de actividades y el establecimiento de relaciones de conducta entre personas y lugares de trabajo en forma eficiente.

La contabilidad: Que tendrá por objeto registrar técnicamente todas las operaciones y presentar periódicamente información verídica y confiable, al efecto se implantará un sistema de registro y de contabilidad apropiado y práctico que permita registrar, clasificar, resumir y presentar todas las operaciones que lleve a cabo la empresa.

Funciones de empleados: Distribuir en la forma debida las labores que realizan los funcionarios y empleados; funciones de complemento, no de revisión.

Procedimientos coordinados: Procedimientos contables, estadísticos, físicos, administrativos, Etc., armonizados entre si para la mejor consecución de los objetivos establecidos por la empresa.

Empresa pública o privada: Una empresa pública u organismo social integrado por elementos humanos, técnicos, materiales, Etc., cuyo objetivo natural es la presentación de servicios a la colectividad.

Obtener Información Confiable: Uno de los objetivos del control interno, es obtener información oportuna confiable y segura, que coadyuve a la toma acertada de decisiones.

Salvaguardar sus Bienes: Dentro del control interno se debe proteger y salvaguardar los bienes, valores, propiedades, activos, Etc., de la empresa y tratar de evitar los malos manejos, fraudes, robos, etc.

Promover la eficacia de operaciones: Otro objetivo del control interno es promover y fomentar la eficiencia de todas las operaciones de la empresa.

Adhesión a su política administrativa: Otro objetivo del control interno es facilitar que las reglas establecidas por la administración, se cumplan eficientemente.

Después de este análisis se presenta una serie de definiciones emitidas por diversos autores e investigadores de la materia, que a continuación se citan en estricto orden alfabético:

Charles A. Bacon

“ El control interno, se denomina al conjunto de normas, mediante las cuales se lleva a cabo la administración dentro de una organización y también a cualquiera de los numerosos recursos para supervisar y dirigir una operación determinada o las operaciones en general.“

González Morfin, Joaquín

“ El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita.“

Una de las definiciones mas recientes del Control Interno, es la emitida por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria en el Boletín 3050, en el cual se analiza como:

“ La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de una entidad.“

Walter Melgs

El Control Interno consiste en todas las medidas empleadas por una empresa con la finalidad de:

- A) Proteger sus recursos contra perdidas, fraude o ineficiencia.
- B) Promover la exactitud y la confiabilidad en los registros contables.

- C) Alentar y medir el cumplimiento de las políticas de la compañía.
- D) Evaluar la eficiencia de las operaciones.

De las definiciones anteriormente señaladas y desde el punto de vista de un servidor podemos concluir que el Control Interno:

Se aplica y desarrolla en entidades públicas o privadas para el cumplimiento de objetivos y metas, y del resultado que se obtiene al analizar los estados financieros y supervisar los procesos de operación, se puede estimular la eficiencia de los recursos humanos y el aprovechamiento de los materiales, para la toma de decisiones.

2.3. OBJETIVOS BÁSICOS Y GENERALES.-

Los objetivos que persigue un sistema de control interno, vienen a constituir un adecuado índice de la eficiencia y la medida del valor de los controles administrativos y contables que deben estar siempre bajo una constante vigilancia, para determinar si las políticas llegasen a ser obsoletas e inadecuadas y corregirlas o modificarlas en cuanto se detecte la falla.

Por ello, de las definiciones anteriormente señaladas se desprenden los **objetivos básicos** del control interno:

1.- Fomentar y asegurar el pleno respeto, apego, observancia y adhesión a las políticas establecidas por la administración de la entidad. La razón es obvia: contar con sólidas y bien estructuradas políticas, permite una administración y operación ordenadas, sanas y con guías que normarán, orientarán y regularán la actuación de la misma.

2.- Promover eficiencia operativa. Las políticas y disposiciones implementadas por la administración deben ser la base, soporte y punto de partida para operar. Dichas políticas deben identificar metas y estándares de operación básicos para medir el desempeño y calificar la eficiencia y economía, elementos indispensables para lograr la óptima sinergia operativa integral.

3.- Asegurar razonabilidad, confiabilidad, oportunidad e integridad de la información financiera y la complementaria administrativa y operacional que se genera en la entidad. La información es básica e indispensable para conocer la gestión y el desempeño de la entidad, cómo se encuentra ésta en la actualidad y una base fundamental para la toma de decisiones que garanticen su bienestar futuro. La información dirá cuán buenas y acertadas han sido las políticas

establecidas y cuál ha sido el nivel de eficiencia en la operación. Una entidad sin buena información tiene una existencia y subsistencia débiles.

Por lo anterior, a continuación se expone lo que por información financiera, administrativa y operacional se juzga, así como la razón de su interconexión.

Información financiera

El propósito de la contabilidad es proporcionar información cuantitativa, en especial de carácter financiero, representada fundamentalmente por datos sobre la situación financiera de una entidad económica en una fecha dada, y cuáles son sus resultados operativos de un periodo determinado. Para cumplir en forma adecuada con su objetivo, el proceso contable infiere un ciclo compuesto por: *a)* identificación de las transacciones susceptibles de registro, *b)* medición y valuación de esas operaciones en unidades monetarias, *c)* clasificación y registro de las mismas y *d)* comunicación de los resultados del proceso a través de los estados financieros emanados de la propia contabilidad.

Información administrativa

Los estados financieros no representan la verdad absoluta, ya que parte de su conformación se basa en estimaciones. Tal es el caso, del “valor en libros” de un activo (valor histórico original menos depreciación acumulada), que jamás será igual al valor del mercado, o abundando en ejemplos: la amortización de cargos diferidos, las estimaciones de cuentas incobrables, las estimaciones para obsolescencia de inventarios o las provisiones de pasivos por riesgos que no se pueden cuantificar de manera indubitable. Por lo que se debe reconocer las limitaciones de la contabilidad.

Es en este punto donde entra en juego la información administrativa para complementar a la información financiera. Al respecto, la profesión contable ha desarrollado las denominadas *notas a los estados financieros* que coadyuvan en

este proceso de generar información. Estas notas son preparadas por el contador y revisadas por el auditor con base en la información que obtiene de la administración.

De acuerdo con la definición respecto de las notas a los estados financieros, el autor del libro Auditoría I, Santillana González, señala que:

“Son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados aluden a políticas y procedimientos contables, reglas particulares, cambios de un periodo a otro en las citadas políticas o procedimientos, o proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad”

El ciclo de información administrativa se complementa con los reportes e informes de tipo administrativo que fluyen en el interior de cada organización de nivel a nivel, es decir, de ejecutivos a subordinados. Dichos reportes e informes, además de información financiera, también influyen en la información operacional.

Información operacional

El estado de resultados registra, por ejemplo, cuánto vendió la entidad en un periodo determinado, pero no informa el tipo, producto o línea de ventas, ni en que zona o región geográfica, ni que vendedor o vendedores hicieron las ventas. El mismo estado informa cuánto se gastó por concepto de mano de obra, pero no dice cuánto personal generó ese gasto, ni sus categorías.

El estado de posición financiera informa sobre la cantidad de dinero invertido en inventarios en almacenes, pero no dice como está conformado ese inventario. El mismo estado señala cuánto existe en cuentas por cobrar, pero no especifica a quién se le tiene que cobrar. Además, el estado reporta la inversión efectuada en

inmuebles, maquinaria y equipo, pero no desglosa cómo está conformada dicha inversión.

Como se puede observar, existe una verdadera necesidad de que la información financiera sea complementada con información operacional que debe ser preparada por las propias áreas operativas que la generan y manejan. El punto central es que la información operativa u operacional de detalle debe ser igual a las cifras de control, consignadas en la contabilidad.

Finalmente podemos concluir que el ciclo de información tiene como eje central a la contabilidad y a la información que de ella emana. La contabilidad es la medula del control, pues una entidad sin contabilidad correcta y confiable, es una entidad sin control. Por lo tanto, el punto de partida del ciclo de información es la contabilidad.

4.- Protección de los activos de la entidad. Este cuarto y último objetivo se concreta, de hecho, con la observancia de los tres objetivos anteriores. Es indiscutible que debe haber políticas claras, específicas y respetadas que involucren el buen cuidado y esmerada protección y administración de los activos, por ejemplo en los flujos de fondos, las cuentas y documentos por cobrar, los inventarios los inmuebles, maquinaria y equipo, etcétera. Las políticas deben tender hacia una óptima eficiencia operativa de los activos. Además, obviamente, éstos deben estar registrados en la contabilidad y se debe saber qué se está haciendo con ellos, pues activos no registrados correctamente, son activos sin control.

Los ***objetivos generales*** se desarrollan a partir de los objetivos básicos mencionados anteriormente y se aplican a todos los sistemas del control interno, así que con el objeto de facilitar su exposición se resumen de la siguiente manera:

**Objetivos Generales del
Control interno**

- 
- a) Autorización.
 - b) Procesamiento y clasificación de transacciones.
 - c) Salvaguarda física.
 - d) Verificación y evaluación.

Objetivos de autorización:

Todas las operaciones deben de realizarse de acuerdo con las autorizaciones generales o específicas de la administración:

- Las autorizaciones deben otorgar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel administrativo apropiado.
- Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación con oportunidad.
- Solo aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
- Los resultados del procesamiento de las transacciones, deben informarse en tiempo y forma y estar respaldadas por archivos adecuados.

Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:

Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, así como para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia:

- Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.
- Las transacciones deben quedar registradas en el mismo periodo contable, cuidando específicamente que sean aquellas que afectan más de un ciclo. Cuando existan enlaces entre diferentes ciclos, éstos deben identificarse plenamente para verificar que se han realizado “cortes” de operación adecuados.

Objetivos de salvaguarda física:

El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con políticas prescritas por la administración, por lo cual se debe observar de manera específica el pleno apego y respeto a las debidas autorizaciones.

Objetivos de verificación y evaluación:

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben de compararse, a intervalos razonables, con los activos existentes para tomar medidas apropiadas y oportunas respecto a las diferencias que se detecten.

Así mismo, deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros. Este objetivo complementa en forma importante a todos los objetivos considerados en el presente apartado.

2.4. ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.-

Este apartado se fundamenta en la definición de la estructura del control interno y sus elementos, así como señalar los pronunciamientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, respecto a la normatividad aplicable a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al diseñar las estrategias de auditoría.

La estructura de control interno de una entidad está conformada por las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Dicha estructura consta de los siguientes elementos:

- a) El ambiente de control.
- b) La evaluación de riesgos.
- c) Los sistemas de información y comunicación.
- d) Los procedimientos de control.
- e) La vigilancia.

Esta división tiene por objeto, evaluar el impacto de los controles internos de una entidad en la auditoría. Sin embargo, esto no necesariamente refleja cómo una entidad considera e implementa su control interno.

A) El ambiente de control

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, los cuales fortalecen o debilitan sus controles. Los factores, que constituyen las estrategias y técnicas aplicables a los controles internos establecidos, se detallan a continuación:

a) Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos

El ambiente de control satisfactorio de una entidad, depende de la actitud y las medidas de acción que defina la administración. La efectividad del control interno depende de la integridad y los valores éticos del personal que crea, administra y evalúa el control interno en la entidad.

b) Estructura de organización de la entidad.

Si la estructura de la organización no es apropiada para las actividades de la entidad, o el conocimiento y la experiencia de los directivos y personal no es la más apropiada, pueden existir mayores probabilidades de ineficiencia en los controles.

c) Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.

Las actividades del consejo de administración y otros comités pueden ser importantes para mejorar los controles, siempre y cuando estos sean participativos y autónomos de la dirección.

d) Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.

Es importante que la asignación de autoridad y responsabilidad esté acorde con las metas y objetivos institucionales, que éstos se autoricen a un nivel adecuado, principalmente las modificaciones a las políticas o prácticas.

e) Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.

El grado de supervisión continua sobre la operación que lleva a cabo la Administración, da una evidencia importante de si el sistema de control interno está funcionando adecuadamente y de si las medidas correctivas se realizan en forma oportuna.

f) Políticas y prácticas de personal.

La existencia de políticas y medios para contratar, capacitar, estimular y compensar a los empleados, así como la existencia de códigos de conducta u otros lineamientos de comportamiento, fortalecen el ambiente de control.

g) Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.

Los controles de una entidad se fortalecen, con el establecimiento de canales de comunicación entre los clientes, proveedores y otros entes externos, con el objeto de informar o recibir información sobre las normas éticas de la entidad o sobre cualquier cambio en las necesidades de la misma.

La calidad del ambiente de control, es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

A) La evaluación de riesgos

Una evaluación de riesgos de una entidad en la información financiera es la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que éstos estén razonablemente presentados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otra base de contabilidad aceptada. La evaluación de riesgos puede contemplar cómo la entidad considera la posibilidad de transacciones no

registradas o cómo identifica y analiza estimaciones o provisiones importantes en los estados financieros.

Los riesgos relevantes a la información financiera incluyen eventos o circunstancias externas e internas que pueden ocurrir y afectar la habilidad de la entidad en el registro, procesamiento, agrupación o reporte de información consistente con las aseveraciones de la administración en los estados financieros.

El auditor debe obtener un entendimiento suficiente de los procesos de evaluación de riesgos de la entidad, con el objeto de conocer como la administración considera los riesgos relevantes respecto a los objetivos de los informes financieros y qué acciones está tomando para minimizar esos riesgos. Igualmente debe tener conocimiento sobre los riesgos que estima la administración, cómo mide la probabilidad de ocurrencia de los mismos y cómo los relaciona con los estados financieros.

La administración puede iniciar planes o acciones para mitigar riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo por costo que puede implicar el corregirlo u otras consideraciones.

La evaluación de riesgos de la entidad difiere de la consideración de riesgos de auditoría que realiza el auditor en una auditoría de estados financieros. El propósito de la evaluación de riesgos de la entidad es el de identificar, analizar y administrar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, en cambio en una auditoría de estados financieros, el auditor identifica los riesgos y califica los riesgos inherentes y de control para evaluar la probabilidad de que error significativo pueda existir en los estados financieros.

A) Los sistemas de información y comunicación

Los sistemas de información relevantes a los objetivos de los reportes financieros, los cuales incluyen el sistema contable, consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. La calidad de los sistemas generadores de información afecta la habilidad de la gerencia en tomar las decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar reportes financieros confiables y oportunos.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- b) Describan oportunamente todas las transacciones con el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d) Registren las transacciones en el periodo correspondiente.
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

Los sistemas de comunicación incluyen la forma en que se dan a conocer las funciones y responsabilidades relativas al control interno de los informes financieros, por lo que el auditor debe obtener un entendimiento de las formas que la entidad utiliza para informar las funciones, responsabilidades y cualquier aspecto importante con relación a la información financiera.

A) Los procedimientos de control

Los procedimientos y políticas que establece la administración y que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente

los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe evaluar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación, qué persona las ha llevado a cabo y, finalmente, basado en dicha evaluación, concluir si están operando efectivamente.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de la organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control, de la evaluación de riesgos y de los sistemas de información y comunicación. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por procedimientos de control preventivos.

Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

- a) Debida autorización de transacciones así como de actividades.
- b) Adecuada segregación de las funciones y, a la par, de las responsabilidades.
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.
- d) Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.

- e) Verificaciones independientes de la actualización de otros y adecuada valuación de las operaciones registradas.

A) La vigilancia

Una importante responsabilidad de la administración es la de establecer y mantener los controles internos, así como el vigilarlos, con el objeto de identificar si éstos están operando efectivamente y si deben ser modificados cuando existen cambios importantes.

La vigilancia es un proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando es necesario. Este proceso se lleva a cabo a través de actividades en marcha, evaluaciones separadas o por la combinación de ambas. La existencia de un departamento de auditoría interna o de una persona que realice funciones similares, contribuye en forma significativa en el proceso de vigilancia. Este proceso debe incluir el uso de información o comunicaciones pertenecientes a entidades externas como pueden ser cartas donde los clientes se quejan o un registro de comentarios los cuales pueden identificar problemas o subrayar áreas donde se necesita mejorar. También la administración, podrá considerar comunicaciones de los auditores externos relativas al control interno dentro de las actividades de vigilancia.

El auditor debe obtener un entendimiento de los tipos de actividades que la entidad lleva a cabo para vigilar el adecuado funcionamiento del control interno sobre la información financiera, incluyendo cómo esas actividades son utilizadas para iniciar acciones correctivas y, en el caso de que requiera evaluar la función del departamento de auditoría interna, deberá aplicar los procedimientos de

auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna, de acuerdo con los procedimientos señalados en el boletín 5040.

Consideraciones generales

Los factores del ambiente de control, la evaluación de riesgos, los sistemas de información y comunicación, los procedimientos de control y la vigilancia de una entidad deben considerar los aspectos siguientes:

1. Tamaño de la entidad.
2. Características de la actividad económica en la que opera.
3. Organización de la entidad.
4. Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas.
5. Problemas específicos de la entidad.
6. Requisitos legales aplicables.

Por ejemplo, una estructura de organización con una delegación formal de autoridad puede incidir favorablemente de modo importante en el ambiente de control de una entidad grande.

La implantación y mantenimiento de una estructura de control interno representa una importante responsabilidad de la administración para proporcionar una seguridad razonable de que puede lograr sus objetivos. La gerencia debe vigilar de modo constante la estructura de control interno para determinar si ésta opera con eficiencia y se modifica oportunamente.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad no debe ser mayor que los beneficios esperados al establecerla.

La eficacia de la estructura del control interno está sujeta a limitaciones inherentes, tales como las instrucciones mal entendidas, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga, colusión entre personas dentro y fuera de la entidad y acatamiento de la gerencia de ciertas políticas y procedimientos.

3.1. CONCEPTO.-

A efecto de identificar el tema de la Contabilidad Gubernamental, resulta conveniente y adecuado señalar que la contabilidad es un medio a través del cual diversos interesados pueden medir, evaluar y dar seguimiento a la situación financiera de una entidad, por lo tanto su finalidad es proporcionar información útil, confiable y comprensible para la toma de decisiones.

Partiendo de la definición de Contabilidad Financiera, que el Instituto de Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en su Boletín “Esquema de la teoría Básica de Contabilidad Financiera”, señala que:

“La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.”

El concepto de Contabilidad Gubernamental, ha desarrollado diversas y significativas definiciones, tanto de importantes investigadores como de organizaciones públicas y privadas, que a continuación se citan en estricto orden alfabético:

Asociación Latinoamericana de Presupuesto Público

“La contabilidad gubernamental es una disciplina que es parte de la contabilidad, de la que se extraen sus principios y preceptos, a veces adaptándolos, para prescribir una serie de técnicas destinándolas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del Estado,

implementando una serie de información de las Organizaciones Públicas y enmarcándose en una estructura legal predefinida.”

Castro Vázquez, Raúl

“La contabilidad gubernamental es una técnica que se utiliza para registrar las transacciones de la Administración Pública y producir sistemáticamente información financiera, presupuestal, programática y económica, expresada en unidades monetarias, para facilitar la toma de decisiones de un gobierno.”

Comisión de Auditoría y Contabilidad Gubernamental del Colegio de Contadores Públicos de México

“Contabilidad Gubernamental es un conjunto homogéneo de normas, sistemas, criterios, procedimientos, métodos y conceptos destinados a captar, clasificar, registrar, regular, interpretar e informar sobre la actividad económica, financiera, administrativa, patrimonial y presupuestaria del sector público federal.”

Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados al H. Congreso de la Unión

“Contabilidad Gubernamental es la técnica que registra sistemáticamente las operaciones que realizan las dependencias y entidades de la Administración Pública, así como los eventos económicos identificables y cuantificables que le afecten, con el objeto de generar información financiera, presupuestal, programática y económica que facilite a los usuarios la toma de decisiones y fiscalización.”

León, Bayeto

“La contabilidad gubernamental es la disciplina que se ocupa de la Economía de la Hacienda Pública, cuyas operaciones estudia en su conjunto y en detalle a los efectos de formar y perfeccionar por vía racional y experimental la doctrina administrativa de la misma.”

Pulido Medrano, José Salvador

“ Contabilidad Gubernamental es el registro sistemático de las operaciones financieras derivadas del presupuesto autorizado a las instituciones y/o dependencias de la administración pública conforme a los programas de trabajo debidamente justificados para la ejecución del plan de desarrollo nacional, estatal o municipal.”

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

Artículo 81

“El Sistema de Contabilidad Gubernamental comprenderá la captación y registro de las operaciones financieras, presupuestales y de consecución de metas de las entidades, a efecto de suministrar información que coadyuve a la toma de decisiones y a la evaluación de las actividades realizadas.”

En lo particular, las distintas y variables conceptualizaciones que anteriormente se citaron coinciden en lo general y en mi opinión considero que:

“La Contabilidad Gubernamental, es una técnica que se aplica para registrar las operaciones financieras de la Administración Pública, con el objeto de medir, evaluar y desarrollar la información económica, presupuestal, programática y financiera, que permita la toma de decisiones para el cumplimiento de los programas institucionales.”

3.2. OBJETIVOS.-

La contabilidad es el lenguaje de los negocios y dependiendo del giro que cada uno de estos ejerza (Industrial, Comercial, Servicios o Gubernamental), debe adecuarse una contabilidad específica, que permita recabar la información para la toma de decisiones y la evaluación de las mismas.

Por lo anterior, a diferencia de las empresas privadas, cuyas actividades se orientan preponderadamente a las utilidades y rendimientos por inversiones realizadas, los objetivos del sector gubernamental están orientados al servicio y al cumplimiento de disposiciones jurídicas, y no al lucro.

En tal sentido, se pueden considerar como objetivos de la contabilidad gubernamental los siguientes:

1. Proporcionar información clara, veraz y relevante mediante la presentación de la Cuenta Pública ante el H. Congreso de la Unión (Gobierno Federal) o ante los Congresos locales (Gobierno Estatal y Municipal) en los tiempos que determinan los ordenamientos constitucionales y atendiendo las necesidades de información que la ciudadanía requiere para conocer la gestión del gobierno.
2. Proporcionar información financiera, presupuestal, programática y económica contable, compleja y oportuna para apoyar las decisiones de los funcionarios de las entidades públicas, en sus distintos ámbitos y fases del proceso administrativo.
3. Ejercer un control apropiado y sistemático de las operaciones, en la captación de ingresos, manejo de los fondos y valores públicos y evaluar

la correcta aplicación y destino de los recursos asignados para la ejecución de los programas institucionales.

4. Procurar una infraestructura técnica, sustentada en normas uniformes y consistentes para el registro contable de las operaciones de cada entidad y así estar en condiciones de elaborar los informes para la toma de decisiones.
5. Crear un sistema de control que permita vincular el ejercicio del presupuesto de egresos y la recaudación de los ingresos, para dar seguimiento a las operaciones que se deriven de este.
6. Establecer un marco de referencia para regular la aplicación de métodos, procedimientos y prácticas que adaptados a cada entidad o dependencia (Federal, Estatal o Municipal), permitan registrar, ordenar y mantener un efectivo sistema de información.
7. Coadyuvar a la formulación, seguimiento, control y vigilancia del Plan de Desarrollo (Federal, Estatal o Municipal) según proceda.

3.3. DIFERENCIAS ENTRE CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.-

La idea generalizada que algunos contadores públicos tienen sobre la contabilidad gubernamental es que es similar a la contabilidad financiera, sin embargo, cada una tiene su propia filosofía, objetivos y finalidades como a continuación se observa.

Contabilidad Financiera	Contabilidad Gubernamental
Es normada por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.	Es normada por Principios Generales de Contabilidad Gubernamental.
Es regulada por ordenamientos fiscales y leyes de carácter mercantil.	Es regulada por ordenamientos fiscales; leyes de carácter mercantil (cuando es aplicable); y leyes, reglamentos y ordenamientos específicos federales, estatales o municipales, según proceda.
Proporciona información a los socios y administración de la empresa y a terceros interesados.	Por ordenamiento constitucional proporciona información base para rendir la Cuenta Pública, ante el H. Congreso de la Unión o los Congresos Estatales, según proceda.
Genera información para determinar utilidades o pérdidas, situación financiera y los cambios a dicha situación.	Genera información para determinar la situación financiera, variaciones en el patrimonio, y resultados del ejercicio presupuestal, así como de programas, metas y objetivos.
Se aplica a entidades con propósitos de lucro.	Se aplica a dependencias y entidades públicas cuyo propósito es la prestación de servicios, no el lucro.
Los ingresos que registra son producto de una actividad empresarial.	Los ingresos que registra, tales como impuestos, derechos, aprovechamientos, aportaciones, financiamientos están fundamentados en preceptos jurídicos.
Registra egresos para obtener ingresos que llevan a la generación de ganancias.	Registra egresos presupuestales autorizados para cumplir con un fin social.

Contabilidad Financiera	Contabilidad Gubernamental
Deprecia contable y fiscalmente los inmuebles, maquinaria y equipo.	No deprecia contable ni fiscalmente los inmuebles, maquinaria y equipo ni las obras de infraestructura.
Amortiza contable y fiscalmente los activos diferidos.	No contempla el concepto de activos diferidos.
Aplica contable y fiscalmente los créditos diferidos.	No contempla el concepto de créditos diferidos.
Genera información base para la presentación de declaraciones fiscales.	No genera información para presentación de declaraciones fiscales, excepto en condición de retenedor o disposiciones específicas.

3.4. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.-

Al decretarse la incorporación de la Secretaría de Programación y Presupuesto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las funciones de la Dirección General de Contabilidad Gubernamental pasan íntegras de una Secretaría a la otra, dentro de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como dentro del reglamento interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Secretaría de Programación y Presupuesto, hoy Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene entre otras funciones, la de regular los conceptos que integran los estados financieros presupuestales, programáticos y económicos, con la finalidad de proporcionar una base firme y uniforme a los contadores que generan información.

Dichas atribuciones, le confieren el Artículo 84 del Reglamento o Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y el Artículo 22 fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Programación y Presupuesto, ahora Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que a continuación se transcriben:

Artículo 84.- El registro de operaciones y la preparación de Informes financieros en las Entidades, deberá llevarse a cabo de acuerdo con los principios de contabilidad gubernamental, generales y específicos, así como con las normas e instructivos que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 22.- La Dirección General de Contabilidad Gubernamental tendrá las siguientes atribuciones:

Fracción II. Establecer, previa opinión, de las unidades administrativas competentes de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, normas

de carácter general y técnicas, criterios y metodología en materia de Contabilidad, registros auxiliares y desconcentración de la Contabilidad.

La objetividad y veracidad de los principios de contabilidad gubernamental, se definen como los fundamentos esenciales para sustentar el registro correcto de las operaciones, la elaboración y presentación oportuna de estados financieros, basados en su razonamiento, eficiencia demostrada, respaldo de legislaciones especializadas y aplicación general de la contaduría gubernamental.

Los principios de contabilidad gubernamental que identifican y delimitan a las Entidades de la Administración Pública Federal y a sus aspectos financieros, presupuestales, programáticos y económicos son:

Primeramente se establecen los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros:

A) Ente:

Se considera Ente a toda dependencia Gubernamental con existencia propia e independiente que ha sido creada por Ley o Decreto.

La entidad pública es un organismo establecido por una legislación específica, la cual determina los objetivos de la misma, su ámbito de acción y sus limitaciones.

La información contable pertenece a entes claramente definidos que constituyen combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros con el fin de lograr los objetivos que se establecen en el ordenamiento jurídico que los creó.

B) Cuantificación en Términos Monetarios:

Los derechos, obligaciones y en general las operaciones que realice el ente, serán registrados en moneda nacional.

Las Dependencias deben presentar en moneda nacional los eventos y operaciones que llevan a cabo, pues uno de los principales objetivos de la contabilidad es demostrar la situación financiera del ente en términos monetarios; la contabilidad no registra aquellos eventos que no pueden ser valuados en unidades monetarias y que se refieren a valorizaciones subjetivas o cualitativas; sin embargo, algunos de estos eventos por su importancia requieren ser revelados a través de notas a los estados financieros.

C) Periodo Contable:

La vida del ente se dividirá en periodos uniformes para efecto del registro de las operaciones y de información acerca de las mismas.

Por la necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera del ente, es indispensable dividir la vida continua del mismo en periodos uniformes, y en lo que se refiere a la Contabilidad de la Hacienda Pública Federal, su periodo relativo será por un año.

D) Control Presupuestario:

Corresponde al sistema contable el registro presupuestario de los ingresos y egresos comprendidos en el presupuesto del ente así como su vinculación con el avance físico financiero de los proyectos programados.

Es necesario la existencia de un registro contable que, combinado con la medición del avance físico, proporcione información oportuna y confiable acerca de la información presupuestaria, con la finalidad de evaluar los resultados obtenidos respecto de los objetivos previstos al iniciar el periodo presupuestario.

Así mismo, resulta indispensable que el sistema contable del ente incluya en sus procedimientos la verificación de la disponibilidad suficiente para cada rubro de gastos, antes de contraer compromisos que afecten al mismo.

A continuación se mencionan los principios de contabilidad, que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación:

E) Costo Histórico:

Los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación.

Las operaciones y transacciones que la contabilidad cuantifica al considerarlas realizadas, se registran según las cantidades de dinero que se afecten o la estimación razonable que de ellas se haga. Los estados financieros, bajo este principio, muestran los valores y costos en fechas anteriores y no los actuales según el mercado.

F) Base de Registro:

Los gastos deben ser reconocidos y registrados como tales en el momento en que se devenguen y los ingresos cuando se realicen.

Por medio de la aplicación de este principio al cierre de cada periodo, se habrán incluido todos los gastos que sean aplicables al mismo, y los ingresos que se hayan recibido efectivamente.

Los gastos se consideran devengados en el momento que se formaliza la operación, independientemente de la forma o documentación en que se ampare dicho acuerdo.

G) Existencia Permanente:

Se considera que el ente tiene vida permanente, salvo modificaciones posteriores de la Ley o Decreto que la creó, en la que se especifique lo contrario.

El sistema contable del ente se establecerá considerando que el periodo de vida del mismo es indefinido; dicho sistema debe diseñarse de modo que exista una relación cronológica de las actividades financieras sin que deban preverse mecanismos o procedimientos para una eventual extinción o fusión.

Los siguientes principios de contabilidad se refieren a la información:

H) Revelación Suficiente:

Los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, deben incluir la información suficiente para mostrar amplia y claramente la situación financiera, presupuestal y patrimonial del ente.

Es indispensable que los estados arriba mencionados muestren información necesaria relativa a la situación financiera, presupuestal, patrimonial y los resultados de las operaciones del ente. Inclusive, si es necesario, dichos estados deberán estar acompañados de notas explicativas de la Información, que sea conveniente revelar con el fin de que los usuarios se encuentren suficientemente informados.

I) Integración de la Información:

Cuando se integren informes financieros independientes en uno solo, deben eliminarse las transacciones efectuadas entre las distintas unidades o entes, y los estados financieros no deben reflejar superávit o déficit originados entre ellos.

En la integración de la información se reúnen los datos y cifras de las unidades o entes, tal como aparecería si constituyeran una sola unidad económica. La preparación de estados integrados o consolidados, esto último en el caso de las entidades que tienen subsidiarias o filiales, implica la eliminación de cuentas y de resultados originados por las transacciones efectuadas entre las diferentes unidades o entes.

Estos principios de contabilidad abarcan las clasificaciones anteriores y se consideran como requisitos generales del sistema de información contable:

J) Importancia Relativa:

Los estados financieros, presupuestales y patrimoniales deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para efectuar evaluaciones o tomar decisiones.

Por ello, la información procesada por el sistema contable, y especialmente la presentada en los estados financieros, presupuestales y patrimoniales, debe incluir los aspectos importantes o significativos del ente susceptibles de ser cuantificables en términos monetarios.

De acuerdo a este principio, es necesario tener en cuenta la relación que guardan entre sí las diversas situaciones que se presentan para conforme a su monto y naturaleza, darles la aplicación debida. En tales circunstancias, lo fundamental para determinar los límites de las “partidas de poca importancia” será el equilibrio entre la utilidad de la información, el grado de detalle de la misma, la naturaleza de la partida y su monto.

K) Consistencia:

Las políticas, métodos de cuantificación y procedimientos contables deberán ser apropiados para reflejar la situación del ente, debiendo aplicarse con un criterio uniforme a lo largo de un periodo y de un periodo a otro.

La observancia del principio de consistencia no hace imposible el cambio en la aplicación de los principios, métodos de cuantificación y procedimientos contables, sino exige que cuando se efectúe un cambio que afecte la comparabilidad de la información, se revele claramente en los estados financieros: su motivo, justificación y efecto.

L) Cumplimiento de Disposiciones Legales:

El ente debe observar las disposiciones legales que le sean aplicables en toda transacción, en su registro y, en general, en cualquier aspecto relacionado con el sistema contable y presupuestal.

El sistema de contabilidad gubernamental debe hacer posible:

- a) Mostrar que se ha dado cumplimiento a todas las disposiciones legales, y
- b) Determinar adecuadamente los hechos, exponiendo claramente su efecto en la posición financiera y los resultados de las operaciones del ente.

Si se presenta conflicto entre las disposiciones legales y los principios generales de contabilidad gubernamental, se dará preferencia a las primeras. Sin embargo, hasta donde sea posible, el sistema deberá permitir la presentación de la información financiera en la forma más razonable y los resultados de operación, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La información contable presupuestal de la Cuenta Pública, tanto la referente al sector central como paraestatal de la Administración Pública, debe reunir una serie de requisitos mínimos que se encuentran dados por los principios de contabilidad gubernamental, establecidos por la Secretaría de Hacienda; sustentado en el fundamento del correcto registro de las operaciones, elaboración y la presentación oportuna de los Estados Financieros, respaldado en la eficiencia y el razonamiento de las legislaciones especializadas.

A continuación se comparan los principios de contabilidad generalmente aceptados con los principios de contabilidad gubernamental.

Principios de Contabilidad	
Generalmente Aceptados por el Instituto de Mexicanos de Contadores Públicos	Gubernamental establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
<i>Identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros</i>	
Entidad	Ente
Realización	Cuantificación en Términos Monetarios
Periodo Contable	Periodo Contable
	Control Presupuestario
<i>Establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación</i>	
Valor Histórico Original	Costo Histórico
	Base de Registro
Negocio en Marcha	Existencia Permanente
<i>Se refieren a la Información</i>	
Revelación Suficiente	Revelación Suficiente
	Integración de la Información
<i>Abarcan las clasificaciones anteriores y se consideran como requisitos generales del sistema de información contable</i>	
Importancia Relativa	Importancia Relativa
Consistencia – Comparabilidad	Consistencia
	Cumplimiento de Disposiciones Legales

3.5. PERSPECTIVAS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.-

Recordemos que la contabilidad es el medio a través del cual se puede medir, evaluar y dar seguimiento a la situación financiera de una entidad, por lo cual su finalidad es facilitar la información para la toma de decisiones, es decir, es el eje central y predominante sobre el que gira el control, que su vez, constituye uno de los elementos esenciales que incorpora el auditor en sus análisis y evaluaciones.

Por lo anterior, el punto de partida para el inicio de cualquier auditoría se da acudiendo a la contabilidad puesto que en ésta se consignan las operaciones efectuadas y el resultado concentrado de tales operaciones, a través de los estados financieros que emanan de ella.

Pese a la importancia de la contabilidad gubernamental, el estudio, investigación y análisis sobre la misma ha sido insuficiente y la escasa bibliografía existente es incompleta y limitada.

A pesar que para la auditoría gubernamental, no se puede revisar y evaluar lo que se desconoce, los programas académicos de la licenciatura en contaduría pública no incluye una asignatura sobre el estudio de contabilidad gubernamental, por lo cual el objetivo del presente tema es proporcionar un marco conceptual y referencial sobre la contabilidad gubernamental, que reconozca la importancia de la auditoría gubernamental y el control interno en la administración pública.

Por ello, la propuesta respecto a las perspectivas de la contabilidad gubernamental serían las siguientes:

1. Establecer lineamientos institucionales que homogeneicen la teoría y la práctica de la contabilidad gubernamental en los tres niveles de gobierno y sus entidades correspondientes.

2. Promover la investigación y desarrollo de la contabilidad gubernamental.
3. Incluir en los planes de estudio de la licenciatura de contaduría pública, asignaciones referentes a la contabilidad gubernamental.
4. Provocar el desarrollo de sistemas de contabilidad gubernamental uniformes y de aplicación general, entre las instancias correspondientes.
5. Las disposiciones normativas que en materia de contabilidad gubernamental existen, deben elevarse al rango de Ley o Reglamento para su aplicación en los tres niveles de gobierno.

En síntesis, otorgar a la contabilidad gubernamental la importancia que tiene por su propia naturaleza.

4.1. ANTECEDENTES.-

La auditoría gubernamental es tan antigua como antiguas han sido las culturas y civilizaciones donde los soberanos y jefes de estado se hacían de personal de confianza que les informaban cual era el comportamiento de sus subordinados, en especial en materia de recaudación de tributos y en el manejo y administración de los caudales.

Así se tiene, por ejemplo, como antecedente formal de la auditoría gubernamental, que en el año de 1453 las cortes españolas crean el Tribunal Mayor de Cuentas que tenía como función específica la fiscalización de las cuentas de la Hacienda Real, y que años mas adelante sirvió para vigilar que los conquistadores cubrieran el tributo del *quinto real*, o sea, el 20% de las ganancias que obtenían en oro, piedras preciosas y objetos valiosos obtenidos en las empresas de conquista que eran financiadas por la Corte, quién a su vez, nombraba a un contador para cuantificar ese tributo y un veedor (llámese auditor gubernamental) que supervisaba todo el proceso. En el año de 1524 se crea en México el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España que tuvo como objetivo inicial la revisión de tributos que habría que pagar Hernán Cortés bajo el procedimiento referido.

Y siguiendo con el caso de México en materia de auditoría gubernamental, se tiene que el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España subsiste hasta el año de 1824 en el que se expide la primer Constitución Federativa de los Estados Unidos Mexicanos que establece como Facultad del Congreso General el tomar anualmente las cuentas al Gobierno Federal. Con este antecedente, el 16 de noviembre de 1824 se expide el decreto Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, documento por el cual se suprime el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España y da paso a lo que actualmente se conoce como Auditoría Superior de la Federación, órgano técnico dependiente de la Cámara de

Diputados, con funciones para examinar y glosar las cuentas de la hacienda y del crédito público federales.

Las entidades federativas, o sea, los Estados que conforman la República Mexicana, por su parte, crean órganos técnicos dependientes de sus legislaturas locales en forma similar al ámbito federal y con igual tipo de funciones y atribuciones, mismas que se extienden hacia los municipios, además de la propia hacienda estatal.

La consolidación de la entonces Contaduría Mayor de Hacienda, se vino a dar con la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857. Diez años más tarde, el Poder Ejecutivo expide la primera reglamentación en relación con la “Administración y Contabilidad en los Caudales del Gobierno”, sentándose con ello las bases para la realización de una función de mayor envergadura.

Esta función, que subsiste durante la vigencia de la constitución de 1857, se caracteriza por ser ajena al Ejecutivo Federal, o sea, externa; y porque la Contaduría Mayor de Hacienda empieza a participar, mediante sugerencias al Ministerio de Hacienda, en el proceso de corrección de deficiencias e irregularidades en el manejo de los recursos públicos.

Con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 que actualmente nos rige, se ratifica la existencia de la Contaduría Mayor de Hacienda como órgano técnico del Poder Legislativo.

La misma Constitución de 1917 crea el Departamento de Contraloría cuyo objetivo era ejercer el control de los egresos públicos, la glosa de cuentas del manejo de fondos, bienes y valores, e imputar responsabilidades, todo ello como fase previa a la rendición de cuentas al Poder Legislativo. Con posteridad, en 1932, se suprime este Departamento, dejando sus funciones en materia de fiscalización en

manos de la Tesorería de la Federación, para pasar a dispersarse años más tarde en diferentes Secretarías de Estado.

En 1982 asume la presidencia de la República, el Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, y una de sus primeras acciones de gobierno fue el concentrar toda la dispersión fiscalizadora y de auditoría (hacia el interior de la administración pública federal) en una sola instancia de revisión y control, dando lugar al nacimiento de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. Las entidades federativas, por su parte, manejaron esquemas similares a los instaurados por el gobierno federal.

El 28 de noviembre de 1995 el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reformas a los artículos 73, 74, 78 y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuya finalidad consistía en crear un nuevo órgano fiscalizador de la gestión gubernamental, en sustitución de la Contaduría Mayor de Hacienda, el cual se denominaría Auditoría Superior de la Federación.

Entre algunos de los objetivos de la iniciativa destacaron: la modernización en su función pública; el ejercicio de la transparencia y la puntualidad en la rendición de cuentas del uso de los recursos públicos; fungir como un auténtico órgano de auditoría superior independiente del Ejecutivo, con autonomía técnica e imparcialidad en sus decisiones y que fuera reconocido por la ciudadanía en general.

Asimismo, el 30 de julio de 1999 se publicaron en el Diario Oficial las reformas constitucionales aprobadas por el Congreso de la Unión, las cuales dieron origen a la Auditoría Superior de la Federación, como ente fiscalizador de la propia Cámara de Diputados con autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, asumiendo cabalmente sus responsabilidades en el proceso de rendición y revisión de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

Por lo anterior, se puede concluir que la auditoría gubernamental se da en la función de vigilancia y fiscalización que ejercen en forma externa la Auditoría Superior de la Federación y las Contadurías Mayores o de Glosa locales en sus respectivos ámbitos o jurisdicción. Y la que se practica hacia el interior de sus propias administraciones por parte de órganos de control (llámese contralorías) federal, estatal o municipal.

4.2. CONCEPTO Y OBJETIVO.-

El aspecto técnico del ejercicio de la auditoría gubernamental no difiere en gran forma de los conceptos y criterios de los diversos tipos de auditoría tratados en el primer capítulo; pero la gran diferencia de esta auditoría en relación con las demás (exceptuando la auditoría fiscal), es que se ejerce al amparo, respeto y apego a las disposiciones jurídicas aplicables a las entidades públicas susceptibles de ser vigiladas por este medio y a la investidura que este mismo otorga y faculta a los órganos de control y vigilancia para el ejercicio de su función.

Es por eso, que desde el particular punto vista la auditoria gubernamental, se define como la verificación, examen y evaluación de las funciones, actividades y operaciones de las dependencias o entidades de la Administración Pública, comprendido este desde sus diferentes niveles: Federal, Estatal y Municipal, con el objeto de evaluar los estados financieros y presupuestales a efecto de conocer si los objetivos se han alcanzado, dentro de sus Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, en los sectores Central y Paraestatal.

Su objetivo es la revisión y evaluación de los sistemas financieros, operacionales y administrativos, así como el registro y control de la información de las dependencias y entidades públicas, para determinar el resultado de los programas a su cargo y el cumplimiento de disposiciones legales, así como establecer recomendaciones que propicien el desarrollo de las unidades auditadas.

4.3. LA INTERRELACIÓN DE SUS FUNDAMENTOS LEGALES.-

Existe una importante cantidad de elementos para el cumplimiento de las disposiciones legales que enmarcan las responsabilidades, funciones y actividades en la administración pública, como el caso de leyes de presupuesto, contabilidad y gasto público, reglamentos, convenios, acuerdos, entre otros.

Pese a ello, el presente capítulo se refiere a los aspectos sustanciales de la legalidad que soporta el ejercicio de la auditoría gubernamental en la administración pública federal, como los pronunciamientos consignados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y Ley de Fiscalización Superior de la Federación, que a continuación se observan:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917

TEXTO VIGENTE
Última reforma publicada DOF 12-12-2005

<p>Nota: El párrafo cuarto y los párrafos quinto y sexto del artículo 18, reformado y adicionados, respectivamente, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2005, entrarán en vigor el 12 de marzo de 2006.</p>
--

El C. Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, encargado del Poder Ejecutivo de la Nación, con esta fecha se ha servido dirigirme el siguiente decreto:

VENUSTIANO CARRANZA, Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, Encargado del Poder Ejecutivo de los Estados Unidos Mexicanos, hago saber:

Que el Congreso Constituyente reunido en esta ciudad el 1o. de diciembre de 1916, en virtud del decreto de convocatoria de 19 de septiembre del mismo año, expedido por la Primera Jefatura, de conformidad con lo prevenido en el artículo 4o. de las modificaciones que el 14 del citado mes se hicieron al decreto de 12 de

diciembre de 1914, dado en la H. Veracruz, adicionando el Plan de Guadalupe de 26 de marzo de 1913, ha tenido a bien expedir la siguiente:

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS QUE REFORMA LA DEL 5 DE FEBRERO DE 1857

Título Tercero

Capítulo II Del Poder Legislativo

Sección III

De las Facultades del Congreso

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: . . .

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice

aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976

TEXTO VIGENTE

Última reforma publicada DOF 08-12-2005

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.

JOSE LOPEZ PORTILLO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

TITULO SEGUNDO

De la Administración Pública Centralizada

CAPITULO II

De la Competencia de las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal

Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV.- (Se deroga).

V.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

VI.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;

VIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito; . . .

Artículo 37.- A la Secretaría de la Función Pública corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos;

II. Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo;

III. Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización así como asesorar y apoyar a los órganos de control interno de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

IV. Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control;

V. Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores;

VI. Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, a fin de que los recursos humanos, patrimoniales y los procedimientos técnicos de la misma, sean aprovechados y aplicados con criterios de eficiencia, buscando en todo momento la eficacia, buscando en todo momento la eficacia, descentralización, desconcentración y simplificación administrativa. Para ello, podrá realizar o encomendar las investigaciones, estudios y análisis necesarios sobre estas materias, y dictar las disposiciones administrativas que sean necesarias al efecto, tanto para las dependencias como para las entidades de la Administración Pública Federal;

VI bis. Dirigir, organizar y operar el Sistema de Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal en los términos de la Ley de la materia, dictando las resoluciones conducentes en los casos de duda sobre la interpretación y alcances de sus normas;

VII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas;

VIII. Inspeccionar y vigilar, directamente o a través de los órganos de control, que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal cumplan con las normas y disposiciones en materia de sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos, servicios, y ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la Administración Pública Federal;

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

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

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

XII. Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de tales órganos, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en la esfera administrativa y ante los Tribunales Federales, representando al Titular de dicha Secretaría;

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

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

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

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

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

XVIII. Aprobar y registrar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones; previo dictamen presupuestal favorable de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

XVIII bis. Establecer normas y lineamientos en materia de planeación y administración de personal;

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

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

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

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

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

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

XXIV bis. Reivindicar los bienes propiedad de la nación, por conducto del Procurador General de la República; y

XXV. Formular y conducir la política general de la Administración Pública Federal para establecer acciones que propicien la transparencia en la gestión pública, la rendición de cuentas y el acceso por parte de los particulares a la información que aquélla genere, y

XXVI. Promover las estrategias necesarias para establecer políticas de gobierno electrónico, y

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

LEY DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 2000

TEXTO VIGENTE
Última reforma publicada DOF 04-04-2005

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,
D E C R E T A:

LEY DE FISCALIZACION SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

TITULO PRIMERO **Disposiciones Generales**

Capítulo Único

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público y tiene por objeto regular la revisión de la Cuenta Pública y su Fiscalización Superior.

Artículo 2.- Para efectos de la presente Ley, se entenderá por: . . .

II. Cámara: La Cámara de Diputados del Congreso de la Unión;

III. Auditoría Superior de la Federación: La Entidad de Fiscalización Superior de la Federación;

IV. Comisión: La Comisión de Vigilancia de la Cámara encargada de la coordinación y evaluación del desempeño de la Auditoría Superior de la Federación; . . .

Artículo 3.- La revisión de la Cuenta Pública, está a cargo de la Cámara, la cual se apoya para tales efectos, en la Auditoría Superior de la Federación, misma que tiene a su cargo la fiscalización superior de la propia Cuenta Pública y goza de autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, de conformidad con lo establecido en esta Ley.

Artículo 4.- Son sujetos de fiscalización superior, los Poderes de la Unión, los entes públicos federales y las demás entidades fiscalizadas.

Artículo 5.- La fiscalización superior que realice la Auditoría Superior de la Federación se ejerce de manera posterior a la gestión financiera, tiene carácter externo y por lo tanto se lleva a cabo de manera independiente y autónoma de cualquier otra forma de control o fiscalización interna de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales.

Artículo 6.- A falta de disposición expresa en la ley, se aplicarán en forma supletoria y en lo conducente, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; el Código Fiscal de la Federación; la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, así como las disposiciones relativas del Derecho Común, sustantivo y procesal.

TITULO SEGUNDO

De la Cuenta Pública, su Revisión y Fiscalización Superior

Capítulo I

De la Cuenta Pública

Artículo 13.- La Auditoría Superior de la Federación conservará en su poder la Cuenta Pública de cada ejercicio fiscal y los informes de resultados de su revisión, mientras no prescriban sus facultades para fincar las responsabilidades derivadas de las supuestas irregularidades que se detecten en las operaciones objeto de revisión. También se conservarán las copias autógrafas de las resoluciones en las que se finquen responsabilidades y los documentos que contengan las denuncias

o querellas penales, que se hubieren formulado como consecuencia de los hechos presuntamente delictivos que se hubieren evidenciado durante la referida revisión.

Capítulo II

De la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública

Artículo 14.- La revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública tienen por objeto determinar:

I. Si los programas y su ejecución se ajustan a los términos y montos aprobados;

II. Si las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, se ajustan o corresponden a los conceptos y a las partidas respectivas;

III. El desempeño, eficiencia, eficacia y economía, en el cumplimiento de los programas con base en los indicadores aprobados en el presupuesto;

IV. Si los recursos provenientes de financiamiento se obtuvieron en los términos autorizados y se aplicaron con la periodicidad y forma establecidas por las leyes y demás disposiciones aplicables, y si se cumplieron los compromisos adquiridos en los actos respectivos;

V. En forma posterior a la conclusión de los procesos correspondientes, el resultado de la gestión financiera de los Poderes de la Unión y los entes públicos federales;

VI. Si en la gestión financiera se cumple con las leyes, decretos, reglamentos y demás disposiciones aplicables en materia de sistemas de registro y contabilidad gubernamental; contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, arrendamientos, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles; almacenes y demás activos y recursos materiales;

VII. Si la recaudación, administración, manejo y aplicación de recursos federales, y si los actos, contratos, convenios, concesiones u operaciones que las entidades fiscalizadas celebren o realicen, se ajustan a la legalidad, y si no han causado daños o perjuicios en contra del Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales;

VIII. Las responsabilidades a que haya lugar, y

IX. La imposición de las sanciones resarcitorias correspondientes en los términos de esta Ley.

Artículo 15.- La Cuenta Pública será turnada a la Auditoría Superior de la Federación para su revisión y fiscalización superior, a través de la Comisión de la Cámara.

Artículo 16.- Para la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública, la Auditoría Superior de la Federación tendrá las atribuciones siguientes:

I. Establecer los criterios para las auditorías, procedimientos, métodos y sistemas necesarios para la revisión y fiscalización de la Cuenta Pública y del Informe de Avance de Gestión Financiera, verificando que ambos sean presentados, en los términos de esta Ley y de conformidad con los principios de contabilidad aplicables al Sector Público;

II. Establecer las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y de archivo, de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público, así como todos aquellos elementos que permitan la práctica idónea de las auditorías y revisiones, de conformidad con las propuestas que formulen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales y las características propias de su operación;

III. Evaluar el Informe de Avance de Gestión Financiera respecto de los avances físico y financiero de los programas autorizados y sobre procesos concluidos;

IV. Evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijadas en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos aprobados en el presupuesto, a efecto de verificar el desempeño de los mismos y la legalidad en el uso de los recursos públicos;

V. Verificar que las entidades fiscalizadas que hubieren recaudado, manejado, administrado o ejercido recursos públicos, lo hayan realizado conforme a los programas aprobados y montos autorizados, así como, en el caso de los egresos, con cargo a las partidas correspondientes, además con apego a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables;

VI. Verificar que las operaciones que realicen los Poderes de la Unión y los entes públicos federales sean acordes con la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación y se efectúen con apego a las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales sustantivas; las leyes General de Deuda Pública; de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal; orgánicas del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, de la Administración Pública Federal, del Poder Judicial de la Federación y demás disposiciones legales y administrativas aplicables a estas materias;

VII. Verificar obras, bienes adquiridos y servicios contratados, para comprobar si las inversiones y gastos autorizados a los Poderes de la Unión y entes públicos federales se han aplicado legal y eficientemente al logro de los objetivos y metas de los programas aprobados;

VIII. Solicitar, en su caso, a los auditores externos copias de los informes o dictámenes de las auditorías y revisiones por ellos practicadas;

IX. Requerir, en su caso, a terceros que hubieran contratado, bienes o servicios mediante cualquier título legal con los Poderes de la Unión y entes públicos federales y, en general, a cualquier entidad o persona pública o privada que haya ejercido recursos públicos, la información relacionada con la documentación justificativa y comprobatoria de la Cuenta Pública a efecto de realizar las compulsas correspondientes;

X. Solicitar y obtener toda la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Por lo que hace a la información relativa a las operaciones de cualquier tipo proporcionada por las instituciones de crédito, les será aplicable a todos los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, así como a los profesionales contratados para la práctica de auditorías, la obligación de guardar la reserva a que aluden los artículos 27 y 28 y la prohibición a que se refiere la fracción III del artículo 80 de esta Ley;

La Auditoría Superior de la Federación sólo tendrá acceso a la información que las disposiciones legales consideren como de carácter reservado o que deba mantenerse en secreto, cuando esté relacionada con la recaudación, administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos y egresos federales, y tendrá la obligación de mantener la misma reserva o secrecía hasta en tanto no se derive de su revisión el fincamiento de responsabilidades o el señalamiento de las observaciones que correspondan en el Informe del Resultado.

XI. Fiscalizar los subsidios que los Poderes de la Unión y los entes públicos federales, hayan otorgado con cargo a su presupuesto, a entidades federativas, particulares y, en general, a cualquier entidad pública o privada, cualesquiera que sean sus fines y destino, así como verificar su aplicación al objeto autorizado;

XII. Investigar, en el ámbito de su competencia, los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales;

XIII. Efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos;

XIV. Formular pliegos de observaciones, en los términos de esta Ley;

XV. Determinar los daños y perjuicios que afecten al Estado en su Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes;

XVI. Fincar las responsabilidades e imponer las sanciones correspondientes a los responsables, por el incumplimiento a sus requerimientos de información en el caso de las revisiones que haya ordenado tratándose de las situaciones excepcionales que determina esta Ley;

XVII. Conocer y resolver sobre el recurso de reconsideración que se interponga en contra de las resoluciones y sanciones que aplique, así como condonar total o parcialmente las multas impuestas;

XVIII. Concertar y celebrar convenios con las entidades federativas, con el propósito de dar cumplimiento al objeto de esta Ley;

XIX. Elaborar estudios relacionados con las materias de su competencia y publicarlos;

XX. Celebrar convenios con organismos y participar en foros nacionales e internacionales, cuyas funciones sean acordes con sus atribuciones, y

XXI. Las demás que le sean conferidas por esta Ley o cualquier otro ordenamiento.

Artículo 19.- La Auditoría Superior de la Federación, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, podrá realizar visitas y auditorías durante el ejercicio fiscal en curso, respecto de los procesos reportados como concluidos en el Informe de Avance de Gestión Financiera, en caso contrario, sólo podrá realizar visitas y auditorías a partir de que la Comisión de la Cámara le haga entrega de la Cuenta Pública.

Artículo 20.- La fiscalización del Informe de Avance de Gestión Financiera y la revisión de la Cuenta Pública están limitadas al principio de anualidad a que se refiere la fracción IV del artículo 74 constitucional, por lo que un proceso que abarque en su ejecución dos o más ejercicios fiscales, sólo podrá ser revisado y fiscalizado anualmente en la parte ejecutada precisamente en ese ejercicio, al rendirse la Cuenta Pública; lo mismo ocurrirá cuando el proceso se declare como concluido. En virtud de lo anterior, la revisión de conceptos ya fiscalizados con motivo del Informe de Avance de Gestión Financiera, no deberán duplicarse a partir de la revisión de la Cuenta Pública.

Sin perjuicio del principio de anualidad a que se refiere el párrafo anterior, la Auditoría Superior de la Federación podrá revisar de manera casuística y concreta, información y documentos relacionados con conceptos específicos de gasto correspondientes a ejercicios anteriores al de la Cuenta Pública en revisión, cuando el programa o proyecto contenido en el presupuesto aprobado, abarque para su ejecución y pago diversos ejercicios fiscales, sin que con este motivo se entienda, para todos los efectos legales, abierta nuevamente la Cuenta Pública del ejercicio correspondiente a la revisión específica señalada.

Artículo 21.- La Auditoría Superior de la Federación tendrá acceso a los datos, libros y documentación justificativa y comprobatoria relativa al ingreso y gasto público de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como a la demás información que resulte necesaria, siempre que al solicitarla se expresen los fines a que se destine dicha información. Por lo que hace a la relativa a las operaciones de cualquier tipo, proporcionada por instituciones de crédito, les será aplicable a todos los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, así como a los profesionales contratados para la práctica de auditorías, la obligación de guardar la reserva a que aluden los artículos 27 y 28 y la prohibición a que se refiere la fracción III del artículo 80 de esta Ley.

Artículo 22.- Cuando conforme a esta Ley los órganos de control interno de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, deban colaborar con la Auditoría Superior de la Federación en lo que concierne a la revisión de la Cuenta Pública, deberá establecerse una coordinación entre ambos a fin de garantizar el debido intercambio de información que al efecto se requiera, y otorgar las facilidades que permitan a los auditores llevar a cabo el ejercicio de sus funciones. Asimismo, deberán proporcionar la documentación que les solicite dicha Auditoría Superior de la Federación sobre los resultados de la fiscalización que realicen o cualquier otra que se les requiera.

Artículo 23.- La información y datos que para el cumplimiento de lo previsto en los artículos anteriores se proporcionen, estarán afectos exclusivamente al objeto de esta Ley y demás ordenamientos aplicables.

Artículo 24.- Las auditorías, visitas e inspecciones que se efectúen en los términos de este Título, se practicarán por el personal expresamente comisionado para el efecto por la Auditoría Superior de la Federación o mediante la contratación de profesionales de auditoría independientes, habilitados por la misma para efectuar visitas o inspecciones, siempre y cuando no exista conflicto de intereses.

Artículo 25.- Las personas a que se refiere el artículo anterior tendrán el carácter de representantes de la Auditoría Superior de la Federación en lo concerniente a la comisión conferida. Para tal efecto, deberán presentar

previamente el oficio de comisión respectivo e identificarse plenamente como personal actuante de dicha Auditoría Superior de la Federación.

Artículo 26.- Durante sus actuaciones los comisionados o habilitados que hubieren intervenido en las revisiones, deberán levantar actas circunstanciadas en presencia de dos testigos, en las que harán constar hechos y omisiones que hubieren encontrado. Las actas, declaraciones, manifestaciones o hechos en ellas contenidos harán prueba en los términos de ley.

Artículo 27.- Los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación y, en su caso, los profesionales contratados para la práctica de auditorías, deberán guardar estricta reserva sobre la información y documentos que con motivo del objeto de esta Ley conozcan, así como de sus actuaciones y observaciones.

Artículo 28.- Los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, cualesquiera que sea su categoría y los profesionales contratados para la práctica de auditorías, serán responsables, en los términos de las disposiciones legales aplicables, por violación a dicha reserva.

Artículo 29.- La Auditoría Superior de la Federación será responsable solidaria de los daños y perjuicios que en términos de este artículo causen los servidores públicos y profesionales contratados para la práctica de auditorías actuando ilícitamente.

TITULO TERCERO

De la Fiscalización de Recursos Federales Ejercidos por Entidades Federativas, Municipios y Particulares

Capítulo Único

Artículo 33.- Para efectos de la fiscalización de recursos federales que se ejerzan por las entidades federativas y por los municipios, incluyendo a sus administraciones públicas paraestatales, la Auditoría Superior de la Federación propondrá los procedimientos de coordinación con las legislaturas de los Estados y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, para que en el ejercicio de las atribuciones de control que éstas tengan conferidas, colaboren con aquélla en la verificación de la aplicación correcta de los recursos federales, recibidos por dichos órdenes de gobierno.

Dichos procedimientos comprenderán además la comprobación de la aplicación adecuada de los recursos que reciban particulares, en concepto de subsidios otorgados por las entidades federativas y los municipios con cargo a recursos federales.

Artículo 34.- El Auditor Superior de la Federación, con sujeción a los convenios celebrados, acordará la forma y términos en que, en su caso, el personal a su cargo realizará la fiscalización de los recursos de origen federal que ejerzan las entidades federativas y los municipios.

Artículo 35.- Cuando se acrediten afectaciones al Estado en su Hacienda Pública Federal, atribuibles a las autoridades estatales, municipales o del Distrito Federal, la Auditoría Superior de la Federación procederá a fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes, y promoverá ante los órganos o autoridades competentes las responsabilidades administrativas, civiles, políticas y penales a que hubiere lugar.

TITULO SEXTO **Relaciones con la Cámara de Diputados**

Capítulo Único **De la Comisión de Vigilancia**

Artículo 66.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción II del artículo 74 constitucional, la Cámara contará con una Comisión que tendrá por objeto, coordinar las relaciones entre ésta y la Auditoría Superior de la Federación, evaluar el desempeño de esta última y constituir el enlace que permita garantizar la debida coordinación entre ambos órganos.

Artículo 67.- Son atribuciones de la Comisión:

I. Ser el conducto de comunicación entre la Cámara y la Auditoría Superior de la Federación;

II. Recibir de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, el Informe de Avance de Gestión Financiera y la Cuenta Pública y turnarlos a la Auditoría Superior de la Federación;

III. Presentar a la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara, el informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública;

IV. Conocer el programa anual de actividades que para el debido cumplimiento de sus funciones, elabore la Auditoría Superior de la Federación, así como sus modificaciones, y evaluar su cumplimiento;

V. Citar, por conducto de su Mesa Directiva, al Auditor Superior de la Federación para conocer en lo específico el Informe del Resultado de la revisión de la Cuenta Pública;

VI. Conocer el proyecto de presupuesto anual de la Auditoría Superior de la Federación, así como el informe anual de su ejercicio, y turnarlo a la Junta de Coordinación Política de la Cámara para los efectos legales conducentes;

VII. Evaluar si la Auditoría Superior de la Federación cumple con las funciones que conforme a la Constitución y esta Ley le corresponden y proveer, lo necesario para garantizar su autonomía técnica y de gestión.

VIII. Presentar a la Cámara la propuesta de los candidatos a ocupar el cargo de Auditor Superior de la Federación, así como la solicitud de su remoción, en términos de lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 79 constitucional;

IX. Proponer al Pleno de la Cámara al Titular de la Unidad de Evaluación y Control y los recursos materiales, humanos y presupuestales con los que deben contar la propia unidad;

X. Proponer al Pleno de la Cámara el Reglamento Interior de la Unidad de Evaluación y Control;

XI. Aprobar el programa de actividades de la Unidad de Evaluación y Control y requerirle todo tipo de información relativa a sus funciones;

XII. Ordenar a la Unidad de Evaluación y Control, la práctica de auditorías a la entidad de fiscalización superior de la Federación;

XIII. De acuerdo a las posibilidades presupuestales, contratar Asesores Externos para el adecuado cumplimiento de sus atribuciones, y

XIV. Las demás que establezca esta Ley y demás disposiciones aplicables.

TITULO SEPTIMO

Organización de la Auditoría Superior de la Federación

Capítulo II

De la Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación

Artículo 90.- El Auditor Superior de la Federación, los auditores especiales y los demás servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación en el desempeño de sus funciones, se sujetarán a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y a las demás disposiciones legales aplicables.

Artículo 91.- Para los efectos de la fracción VII del artículo 67 de esta Ley, existirá una unidad especializada de vigilar el estricto cumplimiento de las

funciones a cargo de los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, a fin de aplicar, en su caso, las medidas disciplinarias y sanciones administrativas previstas en el ordenamiento citado en el artículo anterior, denominada Unidad de Evaluación y Control, la cual formará parte de la estructura de la Comisión.

Artículo 92.- La Unidad de Evaluación y Control de la Comisión tendrá las siguientes atribuciones:

I. Vigilar que los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación se conduzcan en términos de lo dispuesto por esta Ley y demás disposiciones legales aplicables;

II. A instancia de la Comisión, podrá practicar por sí o a través de Auditores Externos, auditorías para verificar el desempeño, el cumplimiento de los objetivos y metas de los programas anuales de la Auditoría Superior, así como la debida aplicación de los recursos a cargo de ésta;

III. Recibir quejas y denuncias derivadas del incumplimiento de las obligaciones por parte del Auditor Superior de la Federación, auditores especiales y demás servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, iniciar investigaciones y, en su caso, con la aprobación de la Comisión, fincar las responsabilidades a que hubiere lugar e imponer las sanciones que correspondan, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;

IV. Conocer y resolver el recurso de reconsideración que interpongan los servidores públicos sancionados conforme a lo dispuesto por la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;

V. Realizar la defensa jurídica de las resoluciones que se emitan ante las diversas instancias jurisdiccionales;

VI. A instancia de la Comisión, presentar denuncias o querellas ante la autoridad competente, en caso de detectar conductas presumiblemente constitutivas de delito, imputables a los servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación;

VII. Llevar el registro y análisis de la situación patrimonial de los servidores públicos adscritos a la Auditoría Superior de la Federación;

VIII. Conocer y resolver de las inconformidades que presenten los proveedores o contratistas, por el incumplimiento de las disposiciones de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas;

IX. Recibir, tramitar y resolver las solicitudes de los particulares relacionadas con servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, en términos de lo dispuesto por el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, y

X. Las demás que le atribuyan expresamente las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Los Poderes de la Unión y los entes públicos federales tendrán la facultad de formular queja ante la Unidad de Evaluación y Control sobre los actos del Auditor Superior de la Federación que contravengan las disposiciones de esta Ley, en cuyo caso dicha Unidad sustanciará la investigación preliminar por vía especial, para dictaminar si ha lugar a iniciar el procedimiento de remoción a que se refiere este ordenamiento, o bien el previsto en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, notificando al quejoso el dictamen correspondiente.

Artículo 93.- El titular de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia, será propuesto por la propia Comisión y designado por la Cámara, mediante el voto mayoritario de sus miembros presentes en la sesión respectiva, debiendo cumplir los requisitos que esta Ley establece para el Auditor Superior.

Artículo 94.- El titular de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión será responsable administrativamente ante la propia Cámara, a la cual deberá rendir un informe anual de su gestión, con independencia de que pueda ser citado extraordinariamente por ésta, cuando así se requiera, para dar cuenta del ejercicio de sus funciones.

Artículo 95.- Son atribuciones del titular de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión:

I. Planear, programar y efectuar auditorías, inspecciones o visitas a las diversas áreas administrativas que integran la Auditoría Superior de la Federación;

II. Recibir, tramitar y resolver las solicitudes de los particulares relacionadas con servidores públicos de la Auditoría Superior de la Federación, en términos de lo dispuesto por el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;

III. Requerir a las unidades administrativas de la Auditoría Superior de la Federación, la información necesaria para cumplir con sus atribuciones;

IV. Expedir certificaciones de los documentos que obren en los archivos del órgano interno de control, y

V. Las demás que le atribuyan expresamente las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Artículo 96.- Para el ejercicio de las atribuciones que tiene conferidas la Unidad de Evaluación y Control, contará con los servidores públicos, las unidades administrativas y los recursos económicos que a propuesta de la Comisión de Vigilancia apruebe la Cámara y se determinen en el presupuesto.

El Reglamento que sobre dicha Unidad expida la Cámara establecerá la competencia de las áreas a que alude el párrafo anterior y aquellas otras unidades administrativas que sean indispensables para el debido funcionamiento de la misma.

TRANSITORIOS

PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**, y se aplicará lo dispuesto en los artículos transitorios siguientes.

SEGUNDO.- Se abroga la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el 29 de diciembre de 1978, conforme a lo dispuesto en los transitorios subsecuentes y se derogarán todas las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que contravengan o se opongan a la Ley de Fiscalización Superior de la Federación.

TERCERO.- La Auditoría Superior de la Federación iniciará sus funciones a la entrada en vigor del presente Decreto, y su titular será el actual Contador Mayor de Hacienda, hasta el 31 de diciembre del año 2001.

Podrá ser ratificado para continuar en dicho encargo hasta completar el periodo de 8 años a que se refiere el artículo 79 constitucional o llevarse a cabo, por primera vez, el nombramiento del Auditor Superior de la Federación, en los términos señalados por el citado precepto, a más tardar el 15 de diciembre del año 2001, con efectos a partir del día 1o. de enero del siguiente año.

CUARTO.- La revisión de la Cuenta Pública, que incluye al Informe de Avance de Gestión Financiera, conforme a las disposiciones de esta Ley, se efectuará a partir de la Cuenta Pública del año 2001. Las revisiones de las cuentas públicas de los años 1998, 1999 y 2000 se efectuarán conforme a las disposiciones vigentes en dichos ejercicios.

QUINTO.- En todas las disposiciones legales o administrativas; resoluciones, contratos, convenios o actos expedidos o celebrados con anterioridad a la vigencia de la Ley materia del presente Decreto, en que se haga referencia a la Contaduría

Mayor de Hacienda, se entenderán referidos a la Auditoría Superior de la Federación.

SEXTO.- Todos los inmuebles, equipos, archivos, expedientes, papeles y en general los bienes de la Contaduría Mayor de Hacienda, pasarán a la Auditoría Superior de la Federación quedando destinados y afectos a su servicio. La Auditoría Superior de la Federación igualmente se subroga en todos los derechos y obligaciones de aquélla.

Los servidores públicos de la Contaduría Mayor de Hacienda pasarán a formar parte de la Auditoría Superior de la Federación y se respetarán sus derechos en los términos de ley.

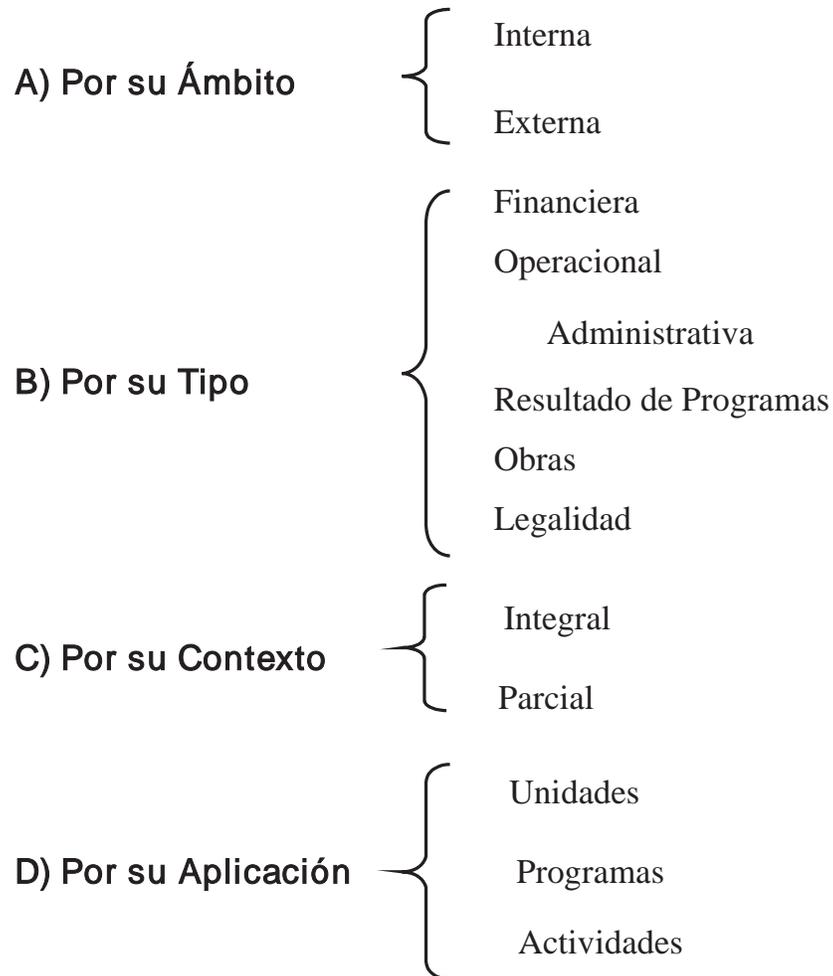
SEPTIMO.- Los asuntos que se encuentren en trámite o en proceso en la Contaduría Mayor de Hacienda al entrar en vigor la Ley materia del presente Decreto, continuarán tramitándose, por la Auditoría Superior de la Federación en los términos de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

México, D.F., a 20 de diciembre de 2000.- Sen. **Enrique Jackson Ramírez**, Presidente.- Dip. **Ricardo Francisco García Cervantes**, Presidente.- Sen. **Yolanda González Hernández**, Secretario.- Dip. **Manuel Medellín Milán**, Secretario.- Rúbricas".

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los veintisiete días del mes de diciembre de dos mil.- **Vicente Fox Quesada**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, **Santiago Creel Miranda**.- Rúbrica.

4.4. CLASIFICACION.-

La Auditoría Gubernamental se clasifica por su ámbito, tipo, contexto y aplicación, de la siguiente manera:



A continuación se explican las particulares de cada una de estas clasificaciones:

A) Por su Ámbito

Auditoría Interna

Es la Auditoría que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituye en el instrumento de control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y propiciando, en su caso, la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en el logro de las metas y objetivos asignados.

Al tender la administración pública al fortalecimiento del esquema de participación corresponsable de los tres diferentes niveles de gobierno para propiciar una mayor agilidad y efectividad de la gestión pública, es necesario que, paralelamente, se apoyen y optimicen los sistemas de autocontrol que tienen establecidos en lo particular las dependencias y entidades. Por ello, la auditoría interna adquiere mayor importancia ya que se constituye en el mecanismo idóneo para determinar se los sistemas establecidos de autocontrol funcionan adecuadamente.

La auditoría interna debe analizar y evaluar los procesos de administración, aprobación, contabilización y, en general, los que dan origen a la toma de decisiones, sin intervenir en la ejecución de ellos y cuando, como parte de sus funciones, participe en actividades específicas como por ejemplo la toma de inventarios físicos, entrega-recepción de funcionarios, remates, bajas y otros actos similares, su acción debe constreñirse a testificar u observar.

La auditoría interna requiere tener libre acceso a cualquier operación o actividad que amerite un examen; es necesario que dependa directamente de la máxima autoridad de la dependencia o entidad con objeto de que cuente con la suficiente independencia de acción y el apoyo necesario. Para el desarrollo de las actividades de auditoría interna, es indispensable que exista una estrecha coordinación y efectiva comunicación con las diferentes unidades de la

dependencia o entidad para propiciar que las acciones de revisión se desarrollen bajo un esquema de participación conjunta.

El concepto auditoría interna en sus orígenes fue concebido como una técnica para ser aplicada y dar servicio a organizaciones del sector privado; la evolución en materia de control en la administración pública provocó su paulatina y actualmente total aplicación.

A efecto de establecer un marco de comparación, en años recientes se acuñó el término contraloría interna a los grupos de auditoría interna establecidos en las dependencias y entidades gubernamentales. La filosofía de acción y actuación de la contraloría interna en el sector público es idéntica a la auditoría interna en el sector privado.

Auditoría Externa

Tradicionalmente se ha identificado a la auditoría externa como la practicada por contadores públicos independientes a la dependencia o entidad, con objeto de emitir una opinión sobre la situación financiera y resultados de operación que guarda el ente auditado.

Bajo ese enfoque, el tipo de revisiones que se practican ha sido orientado hacia la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades del sector paraestatal. A esta actividad se le denomina auditoría de estados financieros que sólo es realizada por contadores públicos ajenos a la dependencia o entidad auditada bajo las normas y procedimientos de auditoría emitidos por el Instituto de Contadores Públicos.

Sin embargo, el concepto auditoría externa no se circunscribe únicamente a los profesionales referidos ya que en muchas ocasiones se recurre a especialistas en

otras materias –que no guardan ninguna relación laboral con la dependencia o entidad auditada, y que tampoco son contadores públicos- para que lleven a cabo exámenes y revisiones con un criterio imparcial e independiente, y emitan una opinión o dictamen sobre los resultados de su trabajo.

Además, las acciones de fiscalización y auditoría que ejercen los órganos técnicos de las Cámaras de Diputados Federales o Locales, tienen una connotación eminentemente externa, dado que no guardan ningún vínculo laboral con las dependencias o entidades auditadas.

A) Por su Tipo

En diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones de gobierno, manejando términos como auditorías administrativas, presupuestales, técnicas, legales, de eficiencia, operacionales, de sistemas, Etc., sin embargo no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que tiene cada una de ellas, por lo que es necesario establecer una convención de los términos que se manejan en la auditoría gubernamental y lo que debe entenderse por cada uno de ellos. Por lo que se han establecido los siguientes tipos de auditoría:

Auditoría Financiera

Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil (en el caso de la auditoría de estados financieros, o externa financiera para seguir con la tónica del apartado, es el contador público independiente quién emite el dictamen correspondiente).

Auditoría Operacional

Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas de operación y los sistemas de información. Los aspectos fundamentales de esta auditoría son determinar si:

1. La estructura organizacional de la dependencia o entidad reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas que tiene asignados;
2. Los recursos con que cuenta la dependencia o entidad son suficientes y apropiados para el logro de sus objetivos;
3. Los sistema operativos contienen los procedimientos para el desarrollo de las actividades encomendadas;
4. En la ejecución de los programas se utilizan los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible;
5. El sistema de información es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones; y
6. El sistema de información refleja el efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos.

Auditoría Administrativa

La auditoría administrativa, también llamada de desempeño, con un enfoque más ampliado, por algunos órganos que ejercen auditoría gubernamental, es la acción utilizada para verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo instaurado o a seguir en las dependencias y entidades que conforman el sector gubernamental, además de evaluar la calidad de la administración en su conjunto.

Auditoría de Resultados de Programas

Esta auditoría analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y metas establecidos, en relación con el avance del ejercicio presupuestal. El análisis de la eficacia se obtendrá revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad, y calidad requeridos. La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que existe entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

Auditoría de Obras

Este tipo de auditoría, también conocida como auditoría técnica, es la que se encarga de revisar, examinar, cuantificar, calificar y evaluar, entre otros aspectos, si la obra pública efectuada corresponde a la necesidad social que provocó su ejecución, si se hizo de conformidad con planes y proyectos aprobados, si la empresa contratista a quién se adjudicó la obra cuenta con la capacidad técnica y de recursos para cumplir con el compromiso contraído, si se cumplió con la legislación aplicable en materia de contratación de la obra y adquisición de materiales e insumos, si se aplicaron éstos en la calidad y volúmenes especificados y requeridos, si el avance y conclusión se dio de acuerdo con los tiempos acordados, si la ministración y entrega de recursos fue congruente con el avance físico, si se cubrieron requisitos que garantizarán el adecuado uso de los recursos ministrados; si fue entregada a satisfacción de la autoridad contratante y/o comunidad beneficiada con la obra.

La auditoría de obras adquiere una gran relevancia, en virtud de que la obra pública es un rubro dentro de los egresos de la administración pública a la que se le asigna una gran cantidad de recursos.

Auditoría de Legalidad

Tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones y actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, circulares, normatividad, etcétera)

C) Por su Contexto

Auditoría Integral

Cuando una misma asignación de auditoría concurren los seis tipos de auditoría recién descritos (financiera, operacional, administrativa, de resultado de programas, de obra y de legalidad), se le denominará auditoría integral. Suele considerarse también auditoría integral cuando se excluye de la revisión integral al aspecto auditoría de obras en virtud del alto grado de especialidad que ésta reviste y que, por lo general, es otro perfil de auditores (ingenieros civiles, arquitectos) quienes la practican.

Auditoría Parcial

Será aquella en la que se practique un solo tipo de auditoría.

D) Por su Aplicación

Las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persiguen en la revisión, pudiendo practicarse auditorías a unidades, programas o actividades.

Auditoría a Unidades

Se entenderá por unidad, aquella área que tiene asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad. Las unidades, atendiendo al tipo de actividades que realizan, se clasifican en Sustantivas y Adjetivas o de Apoyo Administrativo.

Las unidades podrán ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección, un departamento, Etc., En el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad sujeta a auditoría.

Auditoría a Programas

El siguiente nivel de la clasificación de la auditoría gubernamental por su aplicación es el de la auditoría a programas, que comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades. En este caso se revisará aquel programa, subprograma o proyecto, que esté establecido en la estructura programática del presupuesto, excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma.

Auditoría a Actividades

El alcance que comprende este nivel de auditoría, está circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidad o programas; por ejemplo, en el sistema descentralizado de pagos de sueldos se encuentra que en su funcionamiento intervienen varias unidades que, en determinados aspectos, tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal (recursos humanos, contabilidad, presupuesto, cómputo, etcétera).

4.5. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.-

Por normatividad de la auditoría gubernamental se entenderá que es el conjunto de normas, reglas y procedimientos que complementaran a la observancia de disposiciones legales y profesionales, cuya aplicación permitirá a los órganos facultados por ley a ejercerla al contar con una certeza razonable sobre los requisitos de calidad relativos a la personalidad y capacidad técnica de los auditores gubernamentales, al trabajo que desempeñan y la forma como deben llevarlo a cabo y al rendimiento de informes resultado de sus intervenciones.

Esta normatividad adquiere una especial relevancia en virtud de que mediante su observancia y aplicación se busca garantizar el correcto y adecuado ejercicio de la auditoría gubernamental para vigilar y fiscalizar el quehacer y gestión de la administración pública, en lo que compete, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en las constituciones locales y en las leyes secundarias y reglamentarias que emanan de ellas.

Por lo anterior, la observancia y aplicación de la normatividad en el ejercicio de la auditoría gubernamental tendrá como objetivos:

1. Precisar los propósitos, alcance y base jurídica que soporta el ejercicio de la auditoría gubernamental.
2. Establecer criterios básicos para guiar y orientar la práctica de la auditoría gubernamental dentro del ámbito de competencia del órgano facultado para ejercerla.
3. Establecer los requisitos personales y técnicos de quienes ejercen la función de auditoría en la administración pública.

4. Propiciar el adecuado entendimiento entre auditor y auditado, así como la aceptación del papel y responsabilidades de la auditoría gubernamental en la administración pública.

Muchos países a nivel mundial han desarrollado normatividad en materia de auditoría gubernamental; desarrollos acorde con su propia perspectiva, necesidades, influencia y condiciones políticas, y grado de evolución jurídica y técnica.

En México, la entonces Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, hoy Secretaría de la Función Pública formuló los lineamientos de una normatividad desarrollada y emitida por ella misma, que pese a lo extenso de su contenido, en esta oportunidad se transcribirá en su totalidad la publicada por el Poder Ejecutivo Federal de los Estados Unidos Mexicanos en diciembre del 2001, ya que vale la pena señalar estas disposiciones en su conjunto, en virtud de la imposibilidad para obtener y acceder a la consulta de dicha información en bibliotecas o librerías comerciales.

Normas Generales de Auditoría Pública.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, México.

Introducción

La auditoría pública es una herramienta fundamental del Sistema Integral de Control y Evaluación de la Gestión Pública, ya que permite conocer la forma en que las dependencias y entidades de la administración pública federal realizan su gestión. A través de las auditorías que efectúan las diversas instancias de fiscalización, se obtienen los hechos que conllevan a medir el grado de eficiencia, eficacia y economía con que se han administrado los recursos humanos, materiales y presupuestarios, así como el cumplimiento de sus metas, sus objetivos y su marco legal aplicable, emitiendo las recomendaciones correctivas y preventivas pertinentes a cada desviación encontrada, lo que incluye el fincamiento de las responsabilidades que procedan .

Para que tenga credibilidad, la auditoría debe cubrir una serie de requisitos que enmarcan la actualización del auditor y que se conocen bajo el nombre de normas de auditoría.

Las Normas Generales de Auditoría Pública establecen los requisitos mínimos que deberá observar el auditor público en el desahogo de sus programas de auditoría, con el proceso de contribuir al proceso de cambios estructurales que vive y demanda el país vigilando el uso eficiente de los recursos públicos y el cumplimiento oportuno, transparente y veraz del rendimiento de cuentas a la ciudadanía.

Por la anterior, la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo ha considerado conveniente actualizar, ampliar y complementar las anteriores Normas Generales de Auditoría Pública, con el propósito de continuar avanzando hacia un mejoramiento continuo en su quehacer administrativo.

Por otra parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., y el Instituto Mexicano de Auditores Internos, A. C., han adoptado normas de observancia obligatoria que rigen la actuación profesional del auditor en sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos ordenamientos mantienen su vigencia para efectos de la aplicación de la auditoría pública, en tanto no se opongan a las presentes normas, toda vez que son en esencia las mismas, aun cuando presentan algunas diferencias en la naturaleza y alcance de la responsabilidad profesional que asume el auditor al incorporar en la auditoría pública la dimensión social que atiende al interés general de la población.

Concepto, Naturaleza y Objetivo de la Auditoría Pública

La auditoría pública es una actividad independiente, de apoyo a la función directiva, enfocada en el examen objetivo, sistemático y evaluatorio de las operaciones financieras y administrativas realizadas, de los sistemas y procedimientos implantados, de la estructura orgánica en operación, y de los objetivos, planes, programas y metas alcanzados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrando los recursos públicos que les fueron suministrados, así como la calidad y calidez con que prestan sus servicios a la ciudadanía.

NORMAS PERSONALES

Primera. INDEPENDENCIA

Son las cualidades que el auditor público debe tener, obtener y mantener para poder realizar con profesionalismo su trabajo de auditoría.

En todos los asuntos relacionados con la auditoría, el personal de las instancias de control debe estar libre de impedimentos para mantener su integridad de juicio, autonomía y objetividad, procediendo a planear sus revisiones, seleccionar sus muestras, aplicar las técnicas y procedimientos de auditoría, así como emitir sus conclusiones, opiniones y recomendaciones con firmeza, desde el punto de vista organizacional, para que su labor sea totalmente imparcial.

Los impedimentos que pueden estar sujetos los auditores públicos son de naturaleza personal y externa.

- a) **Impedimentos personales.** Son aquellas circunstancias que involucran directamente al auditor público y por las que puede verse afectada su imparcialidad.

Los titulares de las instancias de control deben de establecer políticas y procedimientos que permitan identificar dichas circunstancias, a fin de tomar las previsiones suficientes para evitar la participación del o los auditores públicos impedidos para ejercer su independencia mental; por su parte, éstos tienen la obligación de informar a sus superiores de cualquier impedimento personal que pudieran tener.

Dentro de los impedimentos personales, se pueden citar:

- Relaciones oficiales, profesionales, personales, o financieras con el personal de las áreas o unidades administrativas a revisar.
- Responsabilidad sobre las decisiones o en la administración de las operaciones o actividades que se revisarán.
- Prejuicios que resulten de prestar servicios o de guardar lealtad a determinada persona, grupo de personas, asociaciones, organismos o de actividades en las que el auditor fue afectado o beneficiado.
- Interés económico, directo o indirecto.

- b) **Impedimentos externos.** Son aquellos factores ajenos al auditor pero que lo limitan o le obstaculizan el alcance, enfoque, selección de la muestra o la aplicación de una técnica o procedimiento en una auditoría.

A continuación se señalan algunas circunstancias que pueden afectar negativamente a la auditoría e impedir que quién la realiza formule con entera libertad un juicio independiente y objetivo:

- Interferencia o acción externa al órgano fiscalizador o al auditor público, que en forma impropia o imprudente limite el alcance de una auditoría o modifique su enfoque.
- Influencia externa en la selección o aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría, selección de muestras, asignación de personal o emisión de opiniones y recomendaciones.
- Restricciones de los fondos u otros recursos que se suministren al órgano fiscalizador que puedan limitar su capacidad para cumplir las responsabilidades a su cargo.
- Cualquier factor que haga peligrar la permanencia del auditor en su puesto de trabajo por motivos ajenos a su capacidad profesional o la necesidad de sus servicios.

En caso de que, a pesar de existir alguna limitación el auditor público se viere obligado a realizar la auditoría, hará constar en su informe la situación en que se encuentra.

Segunda. CONOCIMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El auditor público encargado de realizar funciones en la materia debe poseer una preparación y experiencia profesional que lo sitúe en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios.

Conocimiento Técnico.

Está determinado por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, que el auditor debe mantener actualizados mediante una capacitación continua, que le permita aplicar con solvencia las normas técnicas y procedimientos de auditoría pública, así como los programas, planes, actividades, funciones, servicios y normatividad legal y administrativa de la función gubernamental.

Capacidad profesional.

Es la conjugación de los conocimientos y experiencias que adquiere el auditor público en la práctica de sus actividades profesionales y que a través del tiempo le

proporcionan la madurez de juicio necesaria para evaluar y juzgar los actos u omisiones determinadas por medio de las revisiones que efectúa.

Capacitación continua de las conocimientos técnicos.

Es la actualización de conocimientos técnicos que permiten mantener la capacidad profesional.

El área de auditoría debe de establecer un programa de capacitación continua, que garantice la actualización de los conocimientos técnicos y la competitividad profesional de los servidores públicos.

Independientemente de los cursos que ofrezca el área de auditoría, el auditor público debe mantener actualizados sus conocimientos técnicos, a través de la suscripción y lectura de libros y revistas especializadas, asistencia seminarios, cursos de actualización, estudios de postgrados y doctorados en áreas contable, informática, administrativa, económica, finanzas, fiscal, legal, principalmente o complementarias a las especialidades del auditor público, como ingeniería, medicina, programación, etcétera. Es importante que conserve la copia de las constancias, diplomas y/o certificados de los estudios realizados:

El personal que practique auditoría pública debe cumplir con los siguientes requisitos :

- a) Conocimiento de métodos y técnicas aplicables así como los estudios, experiencias y capacitación necesaria para aplicarlos en las auditorías a su cargo.
- b) Nociones de los organismos, programas, actividades, y funciones gubernamentales.
- c) Habilidad para comunicarse con claridad y eficacia, tanto en forma oral como escrita.
- d) La práctica necesaria para desempeñar el tipo de trabajo de auditoría encomendado, por ejemplo, expertos en muestreo estadístico, personal competente en auditoría de sistemas, peritos en ingeniería, etcétera.

Tercera. CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES

El auditor público debe ejecutar su trabajo de auditoría meticulosamente, con esmero e integridad. Siempre debe poner toda su capacidad y habilidad profesional, atención, cuidado y diligencia que puede esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y procedimientos que deben aplicarse en ella, así como para poder evaluar los resultados de su trabajo y presentar los informes correspondientes.

El cuidado y diligencia profesionales implican la apropiada conjunción de los conocimientos y normas técnicas de la auditoría pública, de manera prudente y justa conforme a las circunstancias específicas de cada revisión. La carencia de ello puede ocasionar delitos o responsabilidades administrativas

Código ético del auditor público

Son las reglas que debe observar el auditor público de manera cotidiana, como parte del cuidado y diligencia profesional, a efecto de garantizar a la sociedad servicios de alta calidad, que reduzcan el riesgo de errores en beneficio de la comunidad y de la imagen del auditor público.

Honestidad. Implica tener lealtad a México y a sus instituciones, por lo que debe cuidar con esmero los recursos que le corresponde supervisar y no desviar la acción de los objetivos propuestos.

Credibilidad. Significa desempeñarse con integridad de pensamiento y acto para que la función pública sea ejemplo en todos los actos de gobierno.

Imparcialidad. La objetividad y neutralidad deben caracterizar su actuación, dado que la esencia de su función es prevenir y salvaguardar los intereses del gobierno federal.

Institucionalidad. Deben recordar que, en cualquier acto en el ejercicio de la función pública, los intereses generales están por encima de los intereses particulares o de grupo, por lo cual siempre es necesario defender la autoridad que los asiste y la confianza depositada por el bien común.

Compromiso. Esta norma exige tener siempre presente su obligación con la nación, con las instituciones públicas y con una actitud de servicio.

Supervisión. Vigilar el estricto cumplimiento y apego a las disposiciones jurídicas y administrativas con el propósito de que sus informes tengan objetividad y sirvan de orientación para la toma de decisiones.

Criterio. Establecer lineamientos de operación que contribuyan a ejercer su función con eficiencia, responsabilidad y madurez.

Integración. Este precepto ordena buscar en todo momento herramientas de control, seguimiento y evaluación congruentes para conformar sistemas homogéneos y compatibles que faciliten y orienten las decisiones de todos los organismos del sector público.

Responsabilidad. Es necesario mantener una actitud ejemplar de intachable conducta en el ejercicio de la función encomendada.

Objetividad. Evitar la emisión de juicios que no respondan estrictamente al propósito de las acciones de vigilancia y cuidar que las recomendaciones derivadas del ejercicio de la tarea no presenten omisiones y fallas que puedan parecer premeditadas por falta de cuidado.

Creatividad. Atender con solvencia, entereza y dedicación sus labores para lograr resultados óptimos con los recursos disponibles, con prontitud, comunicación y respeto necesarios.

Equilibrio. En la medida de lo posible, no entablar relaciones personales con los usuarios, clientes y proveedores para no comprometer la independencia que debe prevalecer en su actividad.

Confidencialidad. Guardar el debido secreto sobre la información obtenida, y no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos a la unidad administrativa auditada.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Cuarta. PLANEACION

Anualmente, el titular de la instancia de control debe elaborar un programa general de revisiones, con base en un enfoque moderno que estimule las acciones preventivas, el seguimiento de programas y la evaluación del desempeño, así como la operación en un ambiente de autocontrol, autocorrección y autoevaluación.

El trabajo debe ser adecuadamente planeado, es decir, que es necesario definir los objetivos de la auditoría y el alcance y metodología para lograrlos.

Los objetivos identifican las fases de la auditoría desde el alcance hasta la forma y oportunidad en que se presentarán los resultados obtenidos.

El alcance son límites del trabajo a realizar, con los que se pueden lograr los objetivos predeterminados e incluye el periodo a revisar y los programas a desahogar, así como el porcentaje o proporción de las actividades que se van a revisar.

Los programas de trabajo, que reflejan el resultado de la planeación, son un enunciado lógico, ordenado y clasificado de los procedimientos que se emplearán, la extensión que tendrán, la oportunidad con que se aplicarán y el personal que los desarrollará.

La metodología consiste en la forma en que el auditor obtendrá la información y los métodos analíticos que empleará para alcanzar los objetivos.

La coordinación que, en su caso, deba o pueda existir con otras instancias de fiscalización a fin de cooperar en los programas de interés común, tiene el propósito de que los auditores puedan utilizar el trabajo de otros y evitar la duplicidad de esfuerzos invertidos en las auditorías.

Al planear la auditoría, el auditor público debe:

- a) Comprender las actividades que va a auditar a través del conocimiento que adquirirá por medio de la investigación y observación que efectúe al planear la auditoría.
- b) Tomar en cuenta las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría ya que las consideraciones de calidad y cantidad son factores esenciales para determinar la importancia. Entre dichas consideraciones se incluyen:
 - Objetividad y sensibilidad de la actividad bajo examen.
 - Originalidad de la actividad y cambios en sus condiciones.
 - Papel de la auditoría al proporcionar información que pueda mejorar la responsabilidad ante el público y la toma de decisiones.
 - Nivel y extensión de la revisión u otras formas de supervisión independiente.

Programa de auditoría

La elaboración del programa general asegura la adecuada cobertura de los aspectos prioritarios de la dependencia o entidad, conceptos o funciones a revisar, prever oportunamente los recursos necesarios e informar a los niveles directivos o autoridades competentes con la debida anticipación acerca de los trabajos a realizar.

Para identificar las áreas, operaciones, programas o recursos prioritarios y determinar las clases y tipos de auditoría a aplicar, así como del alcance general, deben tomarse en cuenta los resultados de la investigación previa y los factores de importancia relativa, riesgo potencial y calidad de los controles. Asimismo, es

necesario incorporar los requerimientos específicos de los niveles directivos o autoridades competentes, por lo que el programa debe ser oportunamente analizado y sancionado con los mismos.

Formulación de los programas específicos de revisión

Concluida la investigación previa y estructurado un programa general es necesario realizar una planeación detallada, por lo que se deben elaborar por escrito los programas específicos de revisión, lo que permite que las auditorías se efectúen con eficiencia. Asimismo, estos programas proporcionan:

- a) La descripción de los métodos, técnicas y procedimientos que se sugiere aplicar para cumplir con los objetivos de la auditoría.
- b) La base para asignar sistemáticamente el trabajo a los auditores y a sus supervisores.
- c) Los elementos de juicio para llevar el registro del trabajo realizado.

Los programas deben incluir:

- a) **Introducción y antecedentes.** Es imprescindible proporcionar información sobre la legislación que sirva de fundamento a la dependencia, entidad, programa, actividad o función que se vaya a auditar. Ello incluye sus antecedentes, sus objetivos actuales y los sitios donde se efectúen principalmente las operaciones correspondientes, así como cualquier otra información semejante que requiera el auditor para comprender y ejecutar el programa de auditoría.
- b) **Objetivos de la auditoría.** Deben enunciarse con precisión.
- c) **Alcance de la auditoría.** Es necesario señalar con claridad el ámbito en el que se aplicará la revisión.
- d) **Métodos de auditoría.** Se debe describir claramente la metodología e indicar las pruebas y demás procedimientos que se sugiera aplicar, así como los planes de muestreo que se seguirán. Cuando se trate de auditorías coordinadas, el grupo de auditores que se encargue de planear el trabajo regularmente debe sugerir los métodos que deberán emplearse, para asegurar la comparabilidad de la información que se obtenga en distintas localidades.
- e) **Instrucciones especiales.** Los auditores deben comprender claramente las responsabilidades inherentes a cada auditoría, especialmente cuando el trabajo sea dirigido por un grupo de auditoría central y deba realizarse en distintas localidades. En la sección correspondiente del programa se

deben precisar las responsabilidades de cada grupo de auditores, cómo preparar los programas de auditoría, supervisar el trabajo de auditoría, preparar los borradores de los informes, obtener y evaluar los comentarios de los auditados y procesar el informe final.

- f) **Informe.** Debe incluir el formato general que se va a utilizar e indicar, en la medida en que sea posible, los distintos tipos de información que se va a presentar.

Quinta. SISTEMAS DE CONTROL INTERNO

Los sistemas de control interno incluyen los procesos de planeación, organización, políticas, métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la dependencia o entidad con el propósito de promover la eficiencia operacional.

El auditor debe comprender los sistemas de control interno de la dependencia, entidad, proyecto, programa o recurso sujeto a revisión. Asimismo, con base en la suficiencia o insuficiencia de dichos mecanismos, debe determinar el grado de confianza que merecen los mismos y de esta manera establecer el alcance, la profundidad y la oportunidad que requieren sus pruebas de auditoría.

La comprensión de los sistemas de control interno se logra a través de indagaciones, observaciones, inspección de documentos y registros o revisión de informes de otras auditorías. Para que el auditor se concentre en el entendimiento de los controles de administración y de su importancia con respecto a los objetivos, se presenta la siguiente clasificación:

- a) **Operaciones del programa.** Incluyen políticas y procedimientos implementados para asegurar razonablemente que un programa alcance sus objetivos.
- b) **Validez y confiabilidad de la información.** Comprenden políticas y procedimientos implementados para asegurar que la información obtenida sea válida y confiable, y que permita conocer si los programas operan adecuadamente.
- c) **Cumplimiento de las leyes y disposiciones administrativas.** Examinar políticas y procedimientos implementados para asegurar que el uso de los recursos sea congruente con las leyes y disposiciones administrativas.
- d) **Salvaguarda de recursos.** Revisar las políticas y procedimientos que tienen por objeto evitar el malgasto, pérdida y uso indebido de recursos.

Sexta. SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Para asegurar que se aplican todos los procedimientos adecuados, en las auditorías es esencial supervisar a los auditores, por lo que el directivo de mayor jerarquía de un grupo de auditores debe delegar esa tarea en el rango inmediato inferior al suyo, el que, por ser responsable de la totalidad del trabajo, deberá establecer mecanismos adecuados de vigilancia.

Si la auditoría es lo suficientemente compleja como para requerir de los servicios de varios auditores, se debe establecer una línea de mando con un auditor como supervisor de la misma, responsabilidad que deberá recaer en el auditor de mayor experiencia y capacidad profesional. Para lo anterior, se establece que:

- La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores involucrados, instruirlos, mantenerse informado de problemas significativos, revisar el trabajo realizado y proporcionar capacitación en el campo.
- Los supervisores deben tener la seguridad de que el personal subalterno entiende claramente el trabajo que realizará, por qué se va a efectuar y qué se espera lograr.
- La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en la auditoría y en proporción inversa a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado.
- La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:
 - a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno.
 - b) Explicación a los auditores, de acuerdo con su grado de experiencia, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos de la dependencia o entidad con que se cuente para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría.
 - c) Presentación de los auditores al personal del área a auditar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.
 - d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que realizan los auditores, además de la aclaración oportuna de las dudas que les surgen en el transcurso del trabajo.
 - e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores y comparación y análisis de las variaciones con el estimado. La vigilancia oportuna puede detectar deficiencias, o áreas en las que se requiera modificar el programa de auditoría.

- f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.
- g) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que están completos y que se ha cumplido con las normas de auditoría.
- h) Se sugiere que antes de emitir el informe, una persona del área ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles a fin de verificar que se han cumplido con todas las normas de auditoría y que la opinión que se vaya a emitir esté justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.
- i) Revisión y aprobación del titular de la instancia fiscalizadora del informe que resulta del trabajo realizado.

Es recomendable dejar constancia de la supervisión del trabajo de la siguiente manera:

- a) Poner iniciales sobre los papeles preparados por los auditores o supervisores, cuando su importancia lo amerite.
- b) Hacer anotaciones en papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los auditores de menos experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.
- c) Preparar informes sobre la actuación de los auditores en donde se indiquen los trabajos efectuados, la efectividad con que se hicieron, el grado de preparación técnica y de capacidad alcanzada.

Séptima. EVIDENCIA

Esta norma establece que se deben obtener las pruebas suficientes, competentes y relevantes para fundamentar de manera razonable los juicios y conclusiones que formulen los auditores. Consiste en la comprobación de información y datos importantes con respecto a lo que se examina que puedan influir sobre la emisión de sus opiniones.

El auditor debe reunir toda información adecuada, donde considere el riesgo, la importancia relativa y el costo como factores de juicio, además de la confiabilidad y calidad de la evidencia, la que se clasifica en:

- **Física.** Es la obtenida mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos. Se presenta a través de notas, fotografías, gráficas, cuadros, mapas o muestras materiales.

- **Documental.** Es información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.
- **Testimonial.** Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones emitidas en el curso de investigaciones o entrevistas.
- **Analítica.** Comprende cálculos, comparaciones; razonamientos y separación de la información en sus componentes.

La evidencia debe ser sometida a prueba para asegurarse que cumpla con los requisitos básicos;

- **Suficiente.** Si es idóneo para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de los auditores.
- **Competente.** En la medida que sea consistente, convincente, confiable y validada por el auditor público.
- **Relevante.** Cuando exista relación con su uso para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.
- **Pertinente.** Cuando exista congruencia entre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

El auditor público debe aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios, de acuerdo con los objetivos de la revisión, la amplitud del universo sujeto a examen y las circunstancias específicas del trabajo a fin de reunir los suficientes elementos de juicio.

Por regla general, las pruebas se deben hacer por muestreo para respaldar las conclusiones del informe. La comprobación absoluta puede resultar costosa en relación con el beneficio que se espera de la auditoría; no obstante, si en el curso de la revisión se advierten situaciones de las que se pueda inferir que existen irregularidades, las pruebas deberán ampliarse hasta conseguir la evidencia suficiente.

Octava. PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su resumen.

Esta documentación sirve para:

- Proporcionar el soporte principal del informe del auditor, incluyendo las observaciones, hechos, argumentos, entre otros.

- Ayudar al auditor a ejecutar y supervisar el trabajo.
- Presentarse como evidencia en caso de demanda legal.

Además, deben formularse con claridad, pulcritud y exactitud; asimismo, deben consignar los datos referentes al análisis, comprobación, opinión y conclusiones sobre los hechos, transacciones o situaciones específicos examinados, así como sobre las desviaciones que presentan respecto de los criterios y normas establecidos o previsiones presupuestarias, hasta donde dichos datos sean necesarios para soportar la evidencia en que se basan las observaciones, conclusiones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría.

El auditor debe preparar y conservar los papeles de trabajo, cuya forma y contenido se debe diseñar conforme a las circunstancias específicas de la auditoría que realice. Estas circunstancias contemplan:

- El programa de auditoría y sus modificaciones por escrito, con las referencias correspondientes.
- La existencia de índices, referencias, cédulas y resúmenes adecuados.
- Fecha y firma de la persona que los prepare.
- Subsistencia del registro del trabajo efectuado por los auditores.
- Limitarse a los asuntos pertinentes e importantes para cumplir con los objetivos del trabajo encomendado.
- Preparación ordenada y legible, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.
- Contener información suficiente que permita que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, obtenga de ellos la evidencia que respalde las conclusiones y juicios elaborados por el auditor.

Los papeles de trabajo deben incluir documentación que muestre que:

- El trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente.
- El sistema de control interno ha sido suficientemente estudiado y evaluado para determinar si deben aplicarse otros procedimientos de auditoría.

- La evidencia obtenida durante la auditoría, los procedimientos aplicados y las pruebas realizadas han proporcionado suficientes elementos comprobatorios competentes como para fundamentar una opinión sobre bases razonables.

Los papeles de trabajo que prepara el auditor son exclusivos de la instancia fiscalizadora, ya que la información que contienen es confidencial. Sin embargo, podrá proporcionarlos cuando reciba una orden o citatorio judicial para brindar información contenida en éstos.

El auditor debe adoptar procedimientos razonables a fin de mantener en custodia segura los papeles de trabajo y conservarlos por un periodo suficiente para cumplir con las necesidades de su práctica profesional y satisfacer cualquier requisito legal sobre la retención de los mismos.

El tipo de revisión efectuada determina el tiempo que la instancia fiscalizadora deberá retener o guardar los papeles de trabajo mientras éstos sean importantes para auditorías subsecuentes o para cumplir con las disposiciones legales o administrativas.

Novena. TRATAMIENTO DE IRREGULARIDADES

Es importante vigilar el cumplimiento de las disposiciones jurídico - administrativas, por lo que el auditor debe diseñar su trabajo de tal manera que proporcione una seguridad razonable de que se cumplirá con ello. Además, deberá estar alerta a situaciones o transacciones que pudieran indicar actos ilegales o de abuso; al estudiar y evaluar el control interno en todas las actividades importantes deberá considerar lo siguiente:

- a) Los tipos de errores o irregularidades potenciales que pueden existir.
- b) Determinar los mecanismos de control existentes que pueden prevenir o detectar un error o irregularidad.
- c) Revisar si los mecanismos de control realmente funcionan.
- d) Evaluar el efecto de la falta o inobservancia de los mecanismos de control.
- e) Identificar las leyes y disposiciones administrativas que involucran aspectos específicos de la actividad auditada.

A continuación se mencionan algunas situaciones que incrementan el riesgo de posibilidad de existencias de un error o irregularidad:

- a) Dudas con respecto a la integridad o competencia de la organización de la dependencia o entidad, las que se ponen de manifiesto por la existencia de:
- Una compleja estructura organizacional, no justificada.
 - Gran rotación de personal clave en las áreas de contabilidad y finanzas.
 - Falta de personal competente en el área de contabilidad.
- b) Operaciones inusitadas.
- Operaciones extraordinarias especialmente en fechas próximas al cierre del periodo y que tienen repercusiones importantes sobre los estados financieros.
- c) Problemas para obtener una evidencia suficiente y competente en la auditoría.
- Registros inadecuados, tales como archivos incompletos, ajustes excesivos, transacciones no registradas de acuerdo con los procedimientos normales.
 - Documentación incompleta de las operaciones, como falta de autorización apropiada o de documentos de apoyo y alteración de documentos.
 - Diferencias excesivas entre los registros contables y las confirmaciones de terceras personas.
- d) Ciertos factores de procesamiento electrónico de datos, que se relacionan con las condiciones anteriormente descritas.
- Incapacidad para obtener información de las bases de datos debido a una documentación insuficiente u obsoleta o del contenido de los registros.
 - Conciliación inadecuada de las bases de datos y las operaciones procesadas con los registros contables.

El auditor debe considerar su efecto potencial sobre los estados financieros si durante la revisión surgieran indicios de la existencia de algún error o irregularidad.

Asimismo, está obligado a comunicar oportunamente al titular de la instancia de control de la dependencia o entidad:

- a) La posibilidad de que pudiera existir una irregularidad, aun cuando sus efectos potenciales sobre la información financiera no fueran significativas, y
- b) El descubrimiento de un error o una irregularidad de importancia.

El auditor debe proceder con el debido cuidado profesional al dar seguimiento a los indicios de actos ilícitos para no interferir con las investigaciones y/o procedimientos legales que puedan emprenderse en el futuro. El debido cuidado implica que, cuando sea necesario, el auditor deberá consultar previamente a los asesores legales apropiados y/o a las autoridades a las que compete aplicar las leyes correspondientes.

En ciertas circunstancias, las leyes, reglamentos o políticas aplicables exigirán que el auditor, antes de ampliar las pruebas u otros procedimientos, informe de inmediato de los indicios de actos ilícitos a las autoridades a las que compete investigar esa clase de hechos o aplicar las leyes correspondientes. También podrá estar obligado a suspender o a posponer la auditoría o una parte de ella para no interferir con una investigación en particular.

Por otra parte, deberá documentar adecuadamente en sus papeles de trabajo la forma en que comunicó a los niveles apropiados la existencia o posibilidad de un error o irregularidad, las conclusiones a que se llegó, la forma en que repercutió en la información financiera y su revelación apropiada en el dictamen.

NORMAS SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA Y SU SEGUIMIENTO

Décima. INFORME

El informe es el documento que señala los hallazgos del auditor, así como las conclusiones y recomendaciones que han resultado en relación con los objetivos propuestos para el examen de que se trate.

Al término de cada intervención, el titular de la instancia de control debe presentar un informe a la autoridad competente, por escrito y con su firma.

En la presentación de informes de auditoría se debe considerar la forma, el contenido y la distribución de los mismos.

En cuanto a la forma, que debe ser necesariamente por escrito, se deben observar los siguientes lineamientos:

- a) **Oportunidad.** Deberá emitirse lo más pronto posible para que la información pueda utilizarse oportunamente por los servidores públicos correspondientes.
- b) **Completo.** Deberá contener toda la información necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría, permitir una comprensión adecuada y correcta de los asuntos que se informen y satisfacer los requisitos de contenido.

Es indispensable que el informe ofrezca suficiente información respecto a la magnitud e importancia de los hallazgos, su frecuencia en el número de casos o transacciones revisadas y su relación con las operaciones de la dependencia o entidad.

- c) **Exactitud.** La exactitud requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los descubrimientos sean correctamente expuestos.

Sólo deberá incluir información, hallazgos y conclusiones sustentados por evidencia competente y relevante, debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor.

- d) **Objetivo.** El informe de auditoría debe elaborarse de tal manera que no se preste a interpretaciones erróneas y exponer los resultados con imparcialidad, evitando la tendencia a exagerar el desempeño deficiente.
- e) **Convincente.** Los resultados de la auditoría deben corresponder a sus objetivos, los hallazgos presentarse de manera persuasiva y las recomendaciones y conclusiones fundamentarse en los hechos expuestos.
- f) **Claridad.** Su lenguaje debe ser sencillo, es decir, de fácil lectura y entendimiento, y desprovisto de tecnicismos para posibilitar la comprensión.
- g) **Conciso.** El informe debe ser concreto, por lo que no podrá ser más extenso de lo necesario para transmitir el mensaje, ya que el exceso de detalles distrae la atención y puede ocultar el contenido o confundir al lector.
- h) **Utilidad.** Debe aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración.

En la presentación de los informes se debe tomar en cuenta el contenido, que comprende:

a) Objetivos, alcance y metodología

Los objetivos deben exponer las razones por las que se efectuó la auditoría y los fines que persigue el informe.

El alcance debe indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de auditoría.

La metodología deberá explicar claramente las técnicas que se hayan empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para alcanzar los objetivos de auditoría. También deberán describirse las técnicas comparativas utilizadas, los criterios e indicadores y, cuando se hayan empleado métodos de muestreo, explicar la forma en que se diseñó la muestra.

b) Resultados de auditoría

Los hallazgos significativos que hayan sido determinados deben ser presentados con claridad y con la información suficiente, competente y relevante que facilite su comprensión. Además, su exposición debe ser convincente y objetiva.

Asimismo, cuando lo requieran los objetivos de la auditoría, las conclusiones deberán ser inferencias lógicas sobre el programa, basadas en las pruebas de auditoría.

El auditor debe discutir su informe con los responsables de las áreas examinadas antes de su presentación formal, para dar a conocer a éstos las fallas detectadas en sus áreas.

c) Recomendaciones

Las recomendaciones son sugerencias específicas que van dirigidas a quien corresponda emprender determinadas acciones por lo que los auditores deberán incluirlas en sus informes cuando, basadas en los hallazgos correspondientes, se demuestre que existe la posibilidad de mejorar la operación y el desempeño.

d) Declaración sobre normas de auditoría

El informe debe especificar que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría pública.

e) Cumplimiento de las disposiciones jurídico – administrativas

El informe debe mencionar todos los casos significativos de incumplimiento y abuso que se hayan encontrado durante la auditoría o que tengan conexión con ella.

f) Incumplimiento

Se debe informar sobre aquellos casos significativos en que no se cumplió, con el fin de evaluar la frecuencia y sus consecuencias y establecer la relación entre éstos con el universo o con aquellos que se hayan examinado.

g) Presentación directa de informes sobre actos ilícitos

En ciertas circunstancias, los auditores son responsables de informar sobre actos indebidos directamente al titular de la instancia fiscalizadora de la dependencia o entidad auditada.

h) Controles administrativos

Se debe incluir en los reportes el alcance del trabajo sobre los sistemas de control y cualquier deficiencia significativa que se encuentre durante la auditoría.

i) Opiniones de los funcionarios responsables

Los auditores deben incluir la opinión que el servidor público responsable del área, programa, actividad o función auditada haya manifestado en relación con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, así como las medidas correctivas que correspondan.

j) Reconocimiento de logros notables

Es obligatorio incluir los logros importantes obtenidos durante la ejecución de la auditoría, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área puedan aplicarse en otras.

k) Asuntos que requieran de estudio adicional

Se deben especificar todos los asuntos importantes que requieran de mayor estudio y consideración para efectos de planear el trabajo futuro de auditoría.

La instancia fiscalizadora debe presentar oportunamente su informe por escrito a las autoridades competentes, así como a los responsables de las áreas comprendidas en la auditoría practicada, con el fin de que se tomen las medidas necesarias para llevar acabo las recomendaciones planteadas.

Décima primera. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

Es importante señalar que el propósito fundamental de la auditoría pública consiste en contribuir a que las acciones correctivas y de mejora se lleven a cabo. Por lo tanto, una vez presentadas las recomendaciones y observaciones, la instancia fiscalizadora deberá llevar un control de seguimiento de las medidas

adoptadas, a fin de que en las fechas señaladas en el informe se visite el área auditada, y se verifique su cumplimiento en los términos y fechas establecidos, para lo cual es necesario comprobar que:

- Las disposiciones administrativas o legales fundamentan las observaciones en que se fincaron responsabilidades de tipo civil, penal o administrativo.
- Se han implementado medidas correctivas con importes a recuperar, pues de no subsanarse en los términos y fechas acordadas pueden derivar en el fincamiento de responsabilidades civiles, penales o administrativas.
- Se han tomado en cuenta los sugerencias de tipo preventivo para evitar la repetición de las deficiencias detectadas por la instancia fiscalizadora.

Cuando a juicio del auditor no se hayan tomado las medidas sugeridas en asuntos que sean importantes para el logro de los objetivos o de la eficiencia operacional de las áreas auditadas, hará constar este hecho en los informes que presente posteriormente a las autoridades competentes.

Asimismo, se debe analizar la razonabilidad de las causas por las que no se cumplieron las recomendaciones formuladas y, en su caso, se procederá de acuerdo con lo establecido en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Será necesario replantear las recomendaciones que se consideren indispensables, en especial cuando existan cambios plenamente justificados de las condiciones que dieron origen a las observaciones.

Excepcionalmente, deberán reprogramarse de común acuerdo con el titular o responsable del área auditada las fechas compromiso para implantar las recomendaciones, en los casos en que éstas no se hayan implementado o bien se hayan atendido parcialmente.

Cuando se detecten nuevas irregularidades o actos ilícitos, se deberá ampliar el alcance de los procedimientos de auditoría con la finalidad de plantear al titular o responsable del área las recomendaciones necesarias para subsanarlas y establecer conjuntamente las fechas compromiso.

4.6. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.-

Como se había señalado anteriormente, la auditoría gubernamental se ejerce al amparo de fundamentos legales y normatividades específicas. Ambos elementos se complementan, ya en el terreno base para operar la auditoría, con técnicas y procedimientos de auditoría, los que representan el eje inicial sobre el que gira el ejercicio operativo de cualquier tipo de auditoría.

El desarrollo y emisión de técnicas de auditoría, ha sido un tema poco abundado en cuanto a su estudio y análisis, puesto que los órganos que ejercen esta disciplina se apoyan en las emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el apartado del Boletín 5010, correspondiente a los Procedimientos de Auditoría de Aplicación General. No hay que omitir que estos procedimientos están orientados hacia el ejercicio de la auditoría de estados financieros, aunque pueden ser adoptados para su aplicación en otras auditorías, de las que no esta exenta la gubernamental. Como se verá al abundar en las próximas consideraciones.

La extinta Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo del Poder Ejecutivo Federal, emitió en fecha no identificada (pero vigente a diciembre de 2001) la Guía General de Auditoría Pública para los Órganos Internos de Control y de Control Interno, en el que se incluye un pronunciamiento sobre las técnicas de auditoría, que a continuación se describen:

Técnicas de auditoría

Las técnicas de auditoría gubernamental constituyen el conjunto de métodos de investigación y prueba que el auditor gubernamental utiliza para revisar y fiscalizar las actividades, operaciones, programas e información financiera, administrativa y operacional que le permita rendir una opinión o informe resultado de su trabajo.

1. Estudio general.

Apreciación sobre las características generales del área, programa, proyectos, objetivos, metas conceptos o rubros a revisar de los presupuestos y/o estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias que las constituyen.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor público que, basado en su preparación y experiencia, puede apreciar en los datos o información originales del programa, área o rubro por examinar, y de las situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Esta técnica sirve de orientación por lo que generalmente debe de aplicarse antes de cualquier otra cosa.

Una de las técnicas de investigación que se utilizan en correlación con el estudio general es la entrevista, la cual se desarrolla para conocer y evaluar el control interno, cuyo proceso se establece para otorgar una seguridad razonable para alcanzar los objetivos; sin embargo, el hecho de que existan políticas y procedimientos de control, no necesariamente implica una operación efectiva, motivo por el cual el auditor debe confirmarla a través del examen y evaluación del control interno.

2. Análisis.

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta, partida, rubro o concepto, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. Esta técnica es muy utilizada en el análisis de saldos y en el de movimientos, donde éstos son desagregados en los elementos que los constituyen para lograr una visión particular de cada uno de ellos.

3. Inspección.

Examen físico de bienes materiales o documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en el presupuesto, en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

4. Confirmación.

Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente a la dependencia o unidad auditada que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de manera válida sobre ella.

Cuando se aplica esta técnica se solicita a la persona a quien se pide la confirmación que conteste por escrito al auditor y le proporcione la información que se solicita. Puede ser aplicada de diferentes formas:

- *Positiva.* Se envían datos a la persona y se le solicita que confirme la información y que emita sus comentarios, en su caso.
- *Negativa.* Se envían datos al confirmante y se le solicita respuesta sólo si está en desacuerdo con la información presentada.
- *Nula.* No se envía información y se solicitan datos sobre saldos, movimientos, y otros necesarios para la auditoría.

5. Investigación.

Obtención de información, datos y comentarios de los servidores públicos de la propia dependencia o entidad.

Con esta técnica el auditor puede obtener información y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por el área auditada; por ejemplo, el auditor puede sustentar su opinión sobre la cobranza de los saldos de deudores mediante información y comentarios que obtenga de los encargados de los departamentos de crédito y cobranza.

6. Declaración.

Manifestación por escrito, con la firma de servidores públicos que emiten la declaratoria, que contiene los datos solicitados por el auditor.

Esta técnica debe ser aplicada a las personas que conocen directamente de la situación que se analiza; puede requerirse mediante una solicitud de información o una comparecencia donde la declaratoria del servidor público quede plasmada en una acta circunstanciada.

7. Certificación.

Obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho o documento legalizado con la firma de una autoridad que cuente con tal atribución.

8. Observación.

Presencia física en el momento en que se realiza una operación o hecho.

Mediante esta técnica el auditor se cerciora de la ejecución de procesos, los cuales puede cotejar con los manuales y flujos respectivos.

9. Cálculo.

Verificación matemática de alguna operación.

Existen partidas en la contabilidad que son resultados de procesos computalizados realizados sobre bases predeterminadas; en este caso, el auditor puede cerciorarse de la correcta operación matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

10. Compulsa.

Cotejo aplicado por el auditor mediante la solicitud de documentación a terceros.

En este caso, el auditor asiste directamente al domicilio del tercero y levanta un acta de la visita.

Procedimientos de auditoría

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a un área, programa, partida, rubro u operación mediante las que el auditor obtiene bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundamentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesivas.

I. Naturaleza de los procedimientos de auditoría.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y , en general, los detalles de operación de las dependencias y entidades hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para la revisión y fiscalización de un área, programa, partida, rubro u operación. Por esta razón el auditor deberá, con base en su criterio profesional, decidir cual técnica o procedimiento de auditoría, o conjunto de ellos, aplicará en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión o informe de manera objetiva y profesional.

II. Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

Dado que las operaciones de las dependencias o entidades son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una universidad global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales para derivar, del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre el universo global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene

aplicación en muchas otras disciplinas. En esta disciplina se le conoce con el nombre de pruebas selectivas o muestras de auditoría.

La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, y es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

III. Oportunidad de los procedimientos de auditoría.

La época o momento en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se llama oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, aplicar los procedimientos de auditoría al cierre de un ejercicio fiscal. Algunos de ellos son más útiles si se aplican en una fecha anterior o posterior al cierre.

A manera de conclusión del tratamiento del tema técnicas y procedimientos de auditoría gubernamental, se puede establecer que un método es la forma de hacer algo. Cuando se conforman dos o más métodos se conforma una técnica de auditoría. La combinación de dos o más métodos de auditoría da origen a los denominados procedimientos de auditoría. La conjugación, en la práctica, de dos o más procedimientos de auditoría genera los llamados programas específicos o guías de auditoría. A su vez el conjunto de éstos da lugar a un plan de auditoría.

5.1. DESARROLLO DEL CONTROL INTERNO.-

Una de las exigencias de la administración moderna, tanto pública como privada, es que la gestión se lleve a cabo de forma eficiente y proba. En este orden, México ha hecho un esfuerzo importante al crear y modificar instituciones fiscalizadoras con autonomía. Así mismo, ha procurado crear las condiciones para el ejercicio de un control interno permanente, que permita al Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, contar con una capacidad de observación independiente de las líneas ejecutoras que coadyuven en la gestión superior del gobierno de la Administración.

La comunidad, por otra parte, normalmente exige la vigilancia y opinión independiente de agentes externos, para que la administración, en su función de ejecutar los programas que le asignan las autoridades responsables, opere de acuerdo con dichos programas, y con respeto al Estado de Derecho. Desde esta perspectiva, el control externo y el interno, son desarrollados para servir a usuarios y objetivos distintos, lo cual involucra el desarrollo de características propias y diferenciadoras. Las potencialidades de ambas, debidamente complementadas, aseguran una fortaleza indudable en la búsqueda de una administración pública eficiente, eficaz, honesta y transparente.

El modelo ideal de control público lo constituye una adecuada coordinación entre los órganos externos y un sistema de control interno descentralizado y ágil, que se caracterice por poseer un órgano permanente, al más alto nivel, de amplia cobertura y con independencia funcional.

La búsqueda del control de sí mismo por el propio gobierno, es un tema que requiere del análisis técnico, en virtud, de la complejidad que lo distingue y limita, para el ejercicio del poder político y en su labor de administrar la hacienda pública.

En el análisis de la Administración y de tal ambiente, es posible distinguir diversos controles que, atendida la naturaleza de quienes los ejercen, así como los grados de independencia y los fines que orientan su acción, se pueden clasificar en controles externos y controles internos de la actividad gubernamental.

Las formas en que se manifiesta el control externo hacia la actividad gubernamental son múltiples. Van desde el control social expresado a través de los medios de comunicación y de la opinión pública, al control político realizado por el Poder Legislativo, pasando por el examen de la legalidad de los actos administrativos que realizan las instituciones de control externo.

Por otra parte, todo gobierno democrático debe alentar la capacidad de una sociedad para regularse a sí misma, mediante el continuo examen de sus actos públicos. Una democracia funciona bajo el atento escrutinio de la ciudadanía, quien tiene derecho a conocer los actos de la administración pública a fin de vigilar que éstos sirvan efectivamente los intereses colectivos, enmarcándose en el estricto cumplimiento de las leyes.

No obstante, el diseño de control gubernamental del que damos cuenta se inscribe, específicamente, en la esfera de los controles internos, pero asignando a las autoridades de la Administración la responsabilidad por la consolidación y perfeccionamiento de los sistemas de control interno dentro de sus respectivas entidades.

Dichas unidades de control deben constituir la base de la iniciativa del Ejecutivo que, como acto legítimo propio, en la búsqueda por la prestación de servicios públicos de calidad a la comunidad.

Habida consideración de los alcances expuestos, sobre los controles internos y externos asociados a la actividad gubernamental, destacamos los esfuerzos de México por consolidar una política moderna de auditoría al interior del gobierno.

El impulso de las políticas públicas de control, se ha visto materializado por el ejercicio de un control preventivo, destacándose en las acciones orientadas al desarrollo de políticas públicas de auditoría moderna; al fortalecimiento de las bases de control y programas específicos de auditoría; al desarrollo de objetivos gubernamentales de control, y a los cursos de acción definidos para la institucionalidad de la política de auditoría interna de gobierno.

Mediante esta iniciativa de control interno, se han establecido las bases para el desarrollo de una cultura del autocontrol, el más poderoso y efectivo de todos los controles, para coadyuvar al proceso de toma de decisiones de la autoridad y para el resguardo del patrimonio público.

Los aspectos conceptuales y prácticos que conforman el control interno en la administración pública, destacan, entre otros, los conceptos básicos de la auditoría interna, así como, dan a conocer las normas para el ejercicio profesional de la auditoría gubernamental asociadas a la conducta del auditor, el alcance y desarrollo del trabajo de auditoría interna, y la administración de las unidades de control interno.

5.2. PARADIGMAS DEL CONTROL INTERNO.-

El control interno juega un papel esencial en el engranaje de la administración pública. Sin embargo, su marco institucional y la forma en que opera tradicionalmente presenta diversos retos y áreas de oportunidad que deben de ser atendidos.

Durante muchos años, se ha definido a las instituciones responsables del control interno en la administración pública, como garantes de la buena ejecución de las funciones que los servidores públicos tienen encomendadas.

Las contralorías gubernamentales fueron paulatinamente transformando su visión en acciones persecutorias que fortalecieron el paradigma de que la "fuerza" es necesaria para que las cosas se lleven a cabo de manera correcta.

Esta "fuerza", aplicada generalmente bajo un criterio discrecional y mediante técnicas "policíacas", modificó procesos administrativos claves y orilló a que el papel de muchas Contralorías del país quedará limitado al de un simple espectador, capacitando a "policías" para vigilar a más "policías", lo cuál se tradujo en una capacidad limitada para aplicar principios básicos de administración que ayudaran a definir y revisar, no sólo acciones y hechos, sino diseñar sistemas y modelos operativos y administrativos adecuados, de tal suerte que sean preventores del mal desempeño.

Un aspecto que merma la adecuada función de las Contralorías es la designación del Contralor. Por ejemplo, un análisis realizado a 24 Leyes Orgánicas Municipales de igual número de Entidades federativas, revela que el 54% de ellas no previenen los requisitos o la forma de selección del Contralor Municipal, lo que hace favorecer la racionalidad política sobre el perfil de quien debe ocupar dicho cargo.

Por otra parte, algunas leyes han otorgado la designación del Contralor a las minorías partidistas o han obligado a que su designación sea por la aprobación de las 3/4 partes del cuerpo colegiado gubernamental, con la finalidad de "transparentar" la función de estas áreas. Sin embargo, estas condicionantes no garantizan de facto una buena administración, una buena eficiencia operativa ni tampoco una alta transparencia en el área.

Es necesario entonces puntualizar el perfil de quién debe ocupar el cargo de Contralor (estudios, experiencia, etc), así como definir el proceso de selección y nombramiento. El objetivo es que el puesto no se convierta en un cargo político.

Aunado a lo anterior, el recurso humano de las Contralorías muchas veces carece de la debida capacitación y perfiles adecuados para desempeñar funciones distintas a las de auditoria y revisión. Por lo general, el personal limita su accionar exclusivamente en revisiones a los inventarios patrimoniales del gobierno, a realizar auditorias de obras, cortes de caja, comprobaciones de compras y vigilancia para el cumplimiento del marco jurídico.

Finalmente, también es común que los planes de capacitación no tengan un vínculo con el plan de desarrollo, lo que genera que la actuación de los empleados camine en un sentido diferente.

Los canales de comunicación internos y externos de una oficina de Contraloría se encuentran en su mayoría prácticamente obstruidos debido, según argumentan sus funcionarios, a las leyes y reglamentos vigentes. Esta situación los aísla de la dinámica que genera una interrelación franca y abierta con las demás dependencias y organismos tanto públicos, como sociales y privados.

Por otra parte, el mandato real de las Contralorías no debe estar relacionado únicamente con lo que la ley establece. También debe depender de las necesidades y expectativas que los ciudadanos tienen sobre su papel y su accionar. En otros términos, la opinión pública es un elemento que debe ser considerado para comprender el mandato de las instituciones y para orientar el proceso de transformación de las Contralorías, en entidades internas de mejora continua y en facilitadoras de la comunicación con la sociedad.

Otros de los obstáculos que generalmente enfrentan las contralorías gubernamentales son los siguientes:

1. Carencia de sistemas de mejora para asegurar que los errores, molestos y costosos (en dinero y tiempo) para el ciudadano, no vuelvan a cometerse.
2. Observaciones y recomendaciones de contralorías carentes de sustento real debido a su lejanía de los procesos operativos de las demás áreas.
3. Su voz no es escuchada ya que se le ve como un "intruso" que pretende imponer procedimientos y conceptos, además de que genera desconfianza.
4. Rara vez se incorpora a sus propuestas el conocimiento de quienes lidian diariamente con los problemas.
5. Su posicionamiento como "policía" del gobierno ahuyenta las nuevas ideas y la creatividad.
6. Escaso o nulo empleo de manuales de procedimientos, tanto propios como de las otras áreas.
7. Escasez de iniciativas para mejorar tanto procesos operativos, como el marco regulatorio.
8. Creencia arraigada de que ocultar las malas acciones es proteger al Ejecutivo.

9. Perfil del recurso humano homogéneo, generalmente contadores, y bajo políticas administrativas de escasos o nulos incentivos.

No hay que ir demasiado lejos para comprender que existen dos ambientes en los cuales una dependencia gubernamental, y por ende una contraloría, puede trabajar para realizar una función ya sea normal o innovadora: el legal y el de la convicción. Ambos con sus propias características y con resultados distintos. El ambiente de convicción requiere mayor esfuerzo, pero a la larga se traduce en gestiones de gobierno más eficientes, con funcionarios públicos serviciales y, por ende, generando una sociedad más participativa.

El temor en muchos de los titulares de los gobiernos a informar sobre el descubrimiento de malas acciones dentro de su administración (bajo el argumento de que "la ropa sucia se lava en casa"), es tan grande que termina por ahogar algo que es benéfico para todos; la ventilación del problema. Así pues la conclusión se resume en la necesidad de romper el paradigma tradicional de las contralorías gubernamentales, que es la de un ente aislado y perseguidor, y transformarlo en un ente facilitador y generador de procesos claros y sencillos para el desarrollo de las instituciones públicas, teniendo en cuenta que la labor preventiva y de mejora administrativa-operativa complementa enormemente la labor correctiva que tradicionalmente se viene realizando.

5.3. IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO.-

Considerando los paradigmas que se tienen respecto a lo que es y debe hacer el control interno en la administración pública, se plantea la necesidad de cambiar dichos paradigmas a favor de una visión que subraye la importancia del control interno en la administración pública y del rol que deben jugar las contralorías para tener un mejor sistema gubernamental.

Existen tres elementos importantes que acreditan la importancia del control interno en la administración pública, dada la relevancia de sus conceptos y el crédito que la ciudadanía le atribuye a los responsables de la rendición de cuentas con transparencia, el diseño de parámetros administrativos y operativos, así como la participación, interacción y vinculación con ella misma.

A continuación se describe la relevancia de dichos conceptos y el desarrollo de los mismos, hacia la constitución de la nueva visión del control interno en la administración pública.

- A) La contraloría como promotora de la rendición de cuentas con transparencia.

Debido al fortalecimiento de la democracia, cada vez más administraciones de los tres ordenes de gobierno se han dado a la tarea de establecer y consolidar la rendición de cuentas con transparencia a lo largo y ancho de sus respectivos ámbitos de acción. Contemplando esta realidad y teniendo en cuenta la naturaleza y alcance de sus atribuciones, las contralorías deben de ser las principales generadoras y promotoras de estas prácticas, para que a la postre, sirva para mejorar los servicios que se ofrecen a la ciudadanía.

La transparencia es uno de los antídotos más efectivos en la lucha contra la corrupción ya que limita la oportunidad para realizar malas acciones. Al tener gobiernos transparentes se reducen de manera importante las condiciones que propician el abuso de lo público en favor de intereses particulares, elevándose consecuentemente la confianza ciudadana en las instituciones públicas.

La contraloría debe ser un detonante estratégico de dicho fomento generando una serie de acciones que, entre otras, son consideradas de enorme trascendencia, como las siguientes:

I.- Detección de áreas proclives a la corrupción.

Consiste en levantar un inventario de áreas de la entidad pública en las que existen condiciones que propician la corrupción, para después llevar a cabo todas las acciones necesarias dirigidas a eliminar elementos proclives a la materialización de conductas ilícitas.

Entre las áreas que requieren más atención están aquellas donde hay un contacto directo entre el ciudadano y el servidor público, tales como:

- Trámites
- Solicitud de servicios
- Pago de licencias
- Compras y contrataciones de bienes y servicios, entre otros.

II.- Desarrollo de marcos normativos que garanticen el acceso a la información pública.

La contraloría debe jugar un rol muy importante en la generación de un reglamento que permita al público acceder a aquella información que esté en poder de la

administración pública. Actualmente se cuenta con diversas leyes y reglamentos de fomento a la transparencia y acceso a la información pública en distintos órdenes de gobierno de nuestro país.

A) La contraloría como diseñadora de parámetros administrativos y operativos.

I.- Diseño de reglas y políticas claras para delimitar la discrecionalidad.

Otra área de oportunidad importante para el fortalecimiento de la transparencia en el gobierno es la de su marco normativo. La sobre-regulación y la complejidad que usualmente presentan los diversos ordenamientos jurídicos y administrativos generan condiciones propicias para la corrupción.

Una labor que debe de realizar la contraloría es la de propiciar un mejor diseño de los marcos normativos y de las políticas administrativas del gobierno, estudiando dichos ordenamientos, generando propuestas de mejora y velando por la aplicación efectiva de los cambios propuestos, a fin de establecer controles para reducir los márgenes de discrecionalidad existentes.

Sin embargo, cuando se establezcan elementos de control, estos no deben significar un obstáculo y deben, de manera efectiva, ligar el objetivo del control con el riesgo que se trata de acotar. En este frente, es también necesario incidir en el diseño de procesos ampliamente transparentes y en la generación de reglas de operación observables para los programas sociales generados por el gobierno.

Finalmente, se requiere asegurar que las facultades de las Contralorías se encuentren claramente identificadas en la ley o reglamento que les corresponde, esto con el fin de brindarle legalidad a sus acciones.

II.- Fomento de una selección, contratación (por perfiles y méritos) promoción y despido de personal.

Otra área de oportunidad importante para mejorar el servicio público y mejorar los niveles de desempeño es la de los procesos de selección de personal. La tradición en esta materia se caracteriza generalmente por una asignación de puestos públicos en base a la lealtad, relación, simpatía partidista y confianza que existe entre la autoridad y los interesados en dichos puestos.

Esta tradición ha generado una muy grave fragilidad en las estructuras gubernamentales al tener al recurso humano de las dependencias en un estado constante de rotación y al no ocuparse los diversos puestos públicos con personal que cuente con el perfil y los méritos necesarios que les permita cumplir con sus funciones de la mejor manera.

Ante esta problemática, la contraloría debe colaborar con el departamento de recursos humanos del gobierno y contribuir a mejorar los procesos de selección, promoción y despido de personal, basando dichos procesos en el análisis de los perfiles y méritos que se requieren para ocupar cada puesto dentro de la estructura de su gobierno. Con ello se pretende lograr que cada función gubernamental sea operada por la persona mejor calificada para dicha operación.

III.- Identificación de áreas de mejora administrativa.

El Contralor(a) también debe de jugar un rol estratégico en la ubicación de áreas de mejora dentro de cada uno de los procesos operativos del gobierno, ya que con ello previene la existencia de problemas administrativos que a su vez pueden impactar negativamente la calidad de los servicios, o bien generar conductas o acciones observables, en términos del control correctivo. Para ello es sugerible que el personal de la contraloría sean los facilitadores para que se dé lo siguiente:

1. Revisión de cada una de las funciones, sistemas y procedimientos que opera la administración gubernamental.

2. Identificación de las áreas en las que se presenten causas de ineficiencia.
3. Generación de propuestas de mejora para cada una de las áreas problemáticas que se hayan identificado.

Finalmente es fundamental concentrarse en la realización de tareas importantes que dan sustento al accionar de una administración de gobierno. Entre las acciones a realizar destacan: evaluaciones periódicas a la gestión pública, diseño de indicadores para la medición del desempeño, análisis de procedimientos operativos y financieros, controles asociados a objetivos, diseño de manuales de operación y propuestas de actualizaciones al marco regulatorio, todo con la finalidad de ofrecer al ciudadano calidad en el servicio prestado, tanto en tiempo como en forma y en el menor costo.

IV.- Aplicación de sanciones.

Se ha encontrado que para abatir las malas actuaciones es también necesario realizar acciones correctivas, como es el caso de la aplicación de sanciones. El problema del cual se deriva la necesidad de esta actuación de la contraloría, es la alta frecuencia en que servidores públicos incurren en conductas generadoras de responsabilidad administrativa o penal, y que no son procesados, ni mucho menos sancionados. Para dar solución a este problema son convenientes las siguientes acciones:

- Sancionar ejemplar y públicamente las conductas ilícitas que se presenten dentro de la administración gubernamental a la que pertenecen. En otras palabras, hacer valer la ley y no pretender aparentar que se cumple con ella.

Cabildear con el Poder Legislativo y/o el Cabildo, quienes tienen la facultad de modificar leyes y reglamentos, para que éstas sean

- realmente aplicables y no se pierdan las sanciones debido a la existencia de lagunas legales.
- Armar y dar seguimiento de la mejor manera a los casos jurídicos, con la finalidad de disminuir el riesgo de perderlos en los tribunales.

C) La contraloría como vinculadora entre el gobierno y la sociedad.

En un modelo democrático la sociedad juega un rol esencial en el desarrollo de lo público. En los últimos años se ha generado un mayor interés de la ciudadanía por participar de una manera más activa en la búsqueda del bienestar comunitario, ya sea a través de organizaciones de la sociedad civil o de instancias de participación social existentes en entidades gubernamentales, superando con ello la participación estrictamente electoral.

Ante esta nueva realidad, el gobierno se enfrenta a la necesidad de abrir cada vez más espacios para incorporar a la sociedad en las tareas públicas, aprovechando los recursos creativos, y hasta económicos, que el voluntarismo y las organizaciones civiles aportan. Las bondades que genera la participación ciudadana son mayor confianza de la ciudadanía en sus gobiernos, mayor consenso en relación a decisiones públicas y reducción de los niveles de corrupción.

Entre las áreas gubernamentales que se han abierto a la participación ciudadana, se encuentra la de la contraloría, aunque no de manera generalizada. En ésta área se han desarrollado diversas instancias de colaboración exitosa entre gobierno y sociedad en las tareas que van desde el diseño, planeación y ejecución de políticas públicas hasta la evaluación de las mismas, todo ello se traduce en más y mejores perspectivas colectivas.

A continuación se muestran algunas formas en que las contralorías pueden contribuir al desarrollo de la contraloría Social.

I. Espacios de comunicación gobierno-sociedad.

La contraloría puede jugar un papel estratégico en la creación y puesta en marcha de diversos espacios en los que la ciudadanía y el gobierno entren en una auténtica comunicación.

En dichos espacios se pueden adecuar planes y proyectos para hacerlos más acordes a las necesidades de la población, se pueden unir esfuerzos y recursos para mejorar procesos administrativos y de atención a las necesidades sociales, y se puede contar con la opinión de la ciudadanía para evaluar su gestión.

La función de la contraloría, acorde a la nueva visión que se plantea, es la de promover la apertura de los espacios de comunicación tradicionales o existentes (por ejemplo COPLADEMUN), así como de generar aquellos nuevos (por ejemplo el Comité de Seguimiento al Presupuesto Estatal o municipal), procurando siempre involucrar al ciudadano de la manera más despartidizada posible.

II. Espacios para el control y vigilancia de obras y programas.

Otra área de oportunidad para el involucramiento ciudadano es la de formación de espacios especiales o temporales de participación social en el control y vigilancia de la gestión pública. Estos espacios son de gran ayuda por que permiten darle legitimidad, dentro de un ambiente de transparencia y rendición de cuentas, a aquellas acciones que por su importancia requieren del involucramiento de diversos actores sociales.

Ejemplos de estos espacios pueden ser:

- Comité para la construcción del paso a desnivel, planta tratadora de aguas, drenaje pluvial, etcétera.
- Comités de seguimiento a programas gubernamentales.

- Comité de vigilancia para la licitación de obras importantes
- Comité especial para el seguimiento de auditorías.
- Comité de fortalecimiento gubernamental; entre otros.

III. Sistemas de atención a quejas, a denuncias y a solicitudes de servicio.

Esta acción contempla desarrollar y proporcionar herramientas para interactuar con la sociedad, así como velar que los servicios sean ágiles, eficaces y de fácil acceso a la población. La contraloría tiene un papel muy importante en verificar que dichos sistemas funcionen ordenadamente.

El éxito de estos sistemas (o centros) de atención radica en los siguientes seis factores; tiempo, costo, seguimiento, aseguramiento del cumplimiento, atención y facilidad para que el ciudadano realice su trámite.

IV. Programas de capacitación y asesoría.

Es necesario realizar acciones que conlleven a que la ciudadanía y el gobierno cumplan con sus respectivas tareas. La capacitación y asesoría comunitaria son acciones que motivan al ciudadano a ser más participativo en ciertas tareas, tales como el control y vigilancia de obras y actuaciones del gobierno, y en la generación de alternativas de solución a problemas y retos comunes.

Dichas acciones de capacitación deben orientarse a formar una ciudadanía corresponsable con la autoridad, pero también a formar funcionarios capaces de identificar los requerimientos de la sociedad. En este sentido, el establecimiento de "academias ciudadanas" para los vecinos y los cursos o diplomados para los empleados públicos, son algunos mecanismos para la transmisión de formación y de conocimiento.

V. Sistemas de evaluación social del gobierno.

La ciudadanía también puede y debe tener un rol fundamental en la evaluación de las acciones gubernamentales. Para fomentar lo anterior, la contraloría debe promover el establecimiento de sistemas de evaluación en los que se pueda identificar y medir el grado de satisfacción ciudadana, considerando el punto de vista de los usuarios sobre los programas, servicios y proyectos gubernamentales.

Con dicha información, el gobierno puede detectar las áreas de mejora en sus programas y generar los cambios necesarios para lograr el impacto esperado de los mismos. La realización de sondeos y encuestas serias y debidamente estructuradas son algunos medios para captar ese sentir ciudadano, que en la práctica, deberá traducirse en el rediseño de los procesos administrativos y operativos de trabajo.

6.1. PROGRAMA OPERATIVO ANUAL.-

El programa operativo anual es el documento mediante el cual una dependencia o entidad define los programas, acciones y servicios públicos que de manera institucional no pueden interrumpirse, determinando su presupuesto financiero, con una programación de metas y objetivos alcanzables, a efecto de evaluar los indicadores del desempeño laboral.

Cada dependencia o entidad, en el ejercicio de las atribuciones que tienen conferidas, deberá formular el presupuesto de egresos, respaldado en el programa operativo anual, puesto que ambos se conciliarán cada mes, con el avance físico, las metas se contabilizan y se muestran en el estado de metas, para así observar el comportamiento de las finanzas, el presupuesto, el cumplimiento de los programas y el avance del logro de metas.

En la elaboración del programa operativo, se contempla la política de gasto público, la cual tiene como objetivo mejorar el balance fiscal del sector público, elevar sobre bases sostenibles, las condiciones de bienestar de la población, para consolidar los cambios estructurales dentro de la administración pública, otorgar prioridad a los gastos de inversión en la obras públicas y la aplicación de recursos en la prestación de los servicios públicos, para concluir en las adecuaciones a las estructuras orgánicas de las dependencias y entidades.

Los objetivos del programa operativo anual son:

1. Continuar con el crecimiento sostenido de la actividad económica, el cual se refleja en colaborar con el crecimiento del producto interno bruto.
2. Reducir el déficit fiscal gubernamental, y mejorar el balance productivo del gobierno, reduciendo gastos e incrementando los ingresos.
3. Consolidar la orientación del gasto hacia el objetivo institucional y lograr abatir el costo tan alto que representa la administración pública.

4. Crear un modelo de medición de la actividad institucional a través de indicadores de gestión y hacer más congruente el objetivo de cada institución con las metas que lo cumplen.
5. El programa operativo se debe orientar de manera institucional, a la consolidación del Plan de Desarrollo que se formula en cada uno de los niveles de la administración pública.

El programa operativo anual, es un ejercicio basado en el establecimiento de prioridades por programas, actividades y proyectos, fijando estándares de prioridad del gasto y cumplimiento de metas, y así cumplir con la misión sectorial y el objetivo institucional.

El programa operativo anual es el resultado de las adecuaciones institucionales, de política financiera, presupuestal, social y económica en los tres niveles del gobierno, por lo que se deben seguir los siguientes lineamientos:

1. La programación operativa consiste en integrar los programas operativos institucionales por sector.
2. Las propuestas de gasto deben ser acorde a la estructura programática establecida.
3. El sistema de evaluación del desempeño debe comprobar que las metas estén apegadas al objetivo institucional y hagan cumplir la misión de la dependencia.
4. El sistema presupuestal debe estar orientado a cumplir con los programas y metas institucionales, para que estos formen parte de la misión.
5. La planeación estratégica, deben de tener varias propuestas de acuerdo a prioridades de gasto y financiamiento por programas, estudiar el impacto social y establecer calendarios de cumplimiento de metas y gasto.
6. Mantener escenarios de acuerdo con las variables internas y externas de desarrollo económico, social, político y financiero del municipio, estado o nación.

7. Establecer la responsabilidad y ética del servidor público en el cumplimiento de las metas, ejercicio del gasto y desempeño de los escenarios presupuestales.
8. Las autoridades deben estar involucradas dentro del comportamiento de los escenarios, para que compartan las responsabilidades del pago, dentro del cumplimiento de los programas y de las metas.
9. Tener en cuenta todas las disposiciones administrativas, financieras, contables, presupuestales, fiscales y penales para el debido cumplimiento de las metas y de los calendarios de desempeño y así cumplir con la misión, desempeño y objetivo institucional.
10. Establecer políticas internas acordes a los objetivos, para que los funcionarios y empleados realicen sus funciones con responsabilidad y ética del servicio.

En la elaboración del programa operativo anual, se deben considerar variables problemas y determinar el número de metas posibles a cumplir, determinar el calendario físico de cumplimiento y construir los indicadores para evaluar el desempeño anual de la dependencia o entidad de la administración pública.

Dichas consideraciones pudieran determinarse en base a los escenarios financieros, económicos, sociales, presupuestales, políticos, laborales, penales, fiscales, mercantiles y de inversión.

6.2. PRESUPUESTOS POR PROGRAMAS.-

6.2.1. Conceptos.-

Para el tratamiento de este tema se transcribirán algunas posturas siguiendo un orden alfabético de las fuentes, dado que al igual que la contabilidad gubernamental, diferentes organizaciones y otros tantos investigadores han desarrollado diversas definiciones respecto al presupuesto por programas, todos valiosos y dignos de análisis para su atención, a efecto de tener un marco referencial de auxilio y oriente hacia la muy particular conclusión.

Anguiano C., Manuel

“El presupuesto por programas se puede definir como: Un plan de trabajo y un instrumento de realizaciones del gobierno, que especifica los programas y proyectos concretos que deben llevarse a cabo durante una gestión financiera, señalando sus costos y objetivos, así como la parte de los mismos que deberá cumplirse durante un periodo fiscal permitiendo interrelacionar y coordinar los objetivos de mediano y largo plazos con las metas a corto plazo; todo ello encuadrado dentro de un esquema armónico de programas específicos cuyos costos pueden evaluarse unilateralmente y cuyo cumplimiento esta cargo de una unida ejecutora definida”.

Arriaga Conchas, Enrique

“El presupuesto por programas es una técnica que clasifica y agrupa los gastos según los programas a realizar, y las metas concretas que deben cumplirse para ejecutar los programas. El objetivo de esta clasificación es vincular los gastos hechos con los resultados que se esperan, expresados en unidades físicas”.

Organización de las Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Sociales.

“El presupuesto por programas y actividades, se desarrolla y se presenta a base del trabajo que deba ejecutarse atendiendo a objetivos específicos y de los costos de ejecución de dicho trabajo. Por otra parte, el trabajo propuesto, su objetivo y costos conexos, se elaboran en función de metas a largo plazo, como son las consignadas en los planes de desarrollo económico”.

Organización de las Naciones Unidas, División Fiscal.

“El presupuesto por programas es un sistema en que presta particular atención a las cosas que un gobierno realiza, más bien que a las cosas adquiere. Las cosas que un gobierno adquiere, tales como servicios personales, provisiones, equipos, medios de transporte, etcétera, no son, naturalmente, sino los medios que emplea para el cumplimiento de sus funciones que pueden ser carreteras, escuelas, tierras mejoradas, casos tramitados o aprobados, permisos expedidos, informes preparados, etcétera . . .”.

Secretaría de Programación y Presupuesto.

“El presupuesto por programas y actividades se puede definir como el elemento de la programación presupuestaria que permite agrupar los gastos según los programas a realizar y las actividades concretas que deben cumplirse para ejecutarse; la finalidad es vincular los gastos con los resultados expresados en unidades físicas que se esperan lograr”.

En mi opinión

Es un dispositivo en el cual se precisan e identifican los programas, proyectos y acciones de gobierno, soportados con objetivos y metas específicas, que se vinculan con la estimación de costos y el presupuesto de gastos para su ejecución, de acuerdo a las atribuciones conferidas y sus responsabilidades.

6.2.2. Objetivos.-

El presupuesto por programas, al ser un instrumento operativo de la planeación y de ejecución de los planes del Estado, tiene objetivos de tipo económico, político, social, administrativo y financiero, que entre los fundamentales se encuentran los siguientes:

1. Lograr que la elaboración del presupuesto se convierta gradualmente en un proceso de programación del gasto público que, obedeciendo a lineamientos provenientes de un plan de desarrollo económico y social, contemple la problemática nacional, local y regional en el largo y mediano plazo, y fije soluciones viables para el cumplimiento gradual de las metas establecidas.
2. Por lo tanto, los programas a mediano plazo que se establezcan deben ser reflejo anual de las políticas y objetivos nacionales y no circunscribirse al cumplimiento de las funciones tradicionales encomendadas a cada dependencia o entidad.
3. Pretende que al formular el presupuesto se dé principalmente importancia no a las adquisiciones listadas en determinadas partidas, sino a las realizaciones que habrán de lograrse con ellas, a los costos unitarios y totales que representarán y a la designación de los responsables de ejecutarlas.
4. Informar, para los efectos de aprobación, sobre los objetivos que se pretenden alcanzar, los recursos que se utilizarán, las realizaciones en sí mismas y los efectos que éstos tendrán en el desarrollo de las actividades económicas y sociales de una región o del país en su conjunto. Pretende, por ello, dotar de los elementos de juicio suficientes para evaluar los beneficios y repercusiones de un gasto público determinado y facilitar, por tanto, la toma de una decisión.

5. Convertir el presupuesto en una herramienta eficaz de administración que contribuye, durante su ejecución, al cumplimiento de los programas establecidos, mediante reportes periódicos de avances que permita a las autoridades y servidores públicos de distintos niveles, el control y revisión oportuna de los programas en marcha.
6. Modificar el sistema tradicional de control presupuestal que dedica primordialmente atención a la revisión y autorización contable y financiera de los recursos, para transformarlo en un sistema de control integral que, además de manejar los sistemas actuales, haga especial énfasis en la eficiencia del gasto en cuanto al costo de los programas y a las realizaciones obtenidas.
7. Facilitar la implantación de un proceso sistemático de evaluación de resultados a través de la utilización de mecanismos e indicadores que permita la observación y corrección, en su caso, de los avances o desviaciones de las metas fijadas en cada programa o proyecto.

6.2.3. Presupuesto Tradicional vs Presupuesto por Programas. -

El presupuesto tradicional se caracteriza por ser un documento compuesto de claves con su asignación mensual y anual; es una relación detallada de las adquisiciones de un gobierno que por sí misma no hace énfasis en lo que el propio gobierno realiza con los fondos disponibles; es decir, carece de metas y es, por lo tanto, un instrumento que no coadyuva al establecimiento de la planeación ya que no permite la coordinación del presupuesto con el plan y los programas de largo y mediano plazo.

De esa manera no accede a la evaluación y el establecimiento de medidas correctivas, ya que se carece de control sobre los resultados. El presupuesto tradicional solo permite el control contable – jurídico y no favorece la consecución de la modernización administrativa ya que diluye la responsabilidad del servidor

público, lo que permite duplicidad de funciones y/o falta de cumplimiento de ellas. En tales circunstancias, el presupuesto tradicional resulta ser un documento muy amplio y con escasa información.

Por lo anterior, el Ejecutivo Federal tomó la decisión de implantar, a partir de 1976 en el sector público federal, el presupuesto por programas. En ese año fue denominado presupuesto con orientación programática, y a partir de 1977 se llama *presupuesto programático*. El presupuesto tradicional cumplió su función y se enriqueció en la medida en el que se le incorporaron diversas clasificaciones, hasta llegar a la introducción del presupuesto por programas, lo que años anteriores no había sido posible debido a la ausencia de ciertas condiciones: actitud mental favorable a su implantación, adecuación en la estructura de los órganos gubernamentales, técnica contable, personal básico capacitado, etcétera.

A continuación se muestran las diferencias más representativas entre el presupuesto tradicional y el presupuesto por programas:

<i>Elementos de Comparación</i>	<i>Presupuesto Tradicional</i>	<i>Presupuesto por Programas</i>
1.- Finalidad	Detalla todas las adquisiciones de un gobierno.	Enfatiza lo que se realizará con los recursos disponibles.
2.- Utilidad para la planeación.	No facilita la planeación e impede la coordinación entre las metas de mediano y largo plazo con las del presupuesto.	Es parte del proceso de planeación transformar los objetivos generales de los planes y programas en presupuestos operativos anuales.
3.- Determinación de los objetivos y metas.	Los objetivos y metas quedan ocultos en el detalle de la partidas de gastos.	Establece metas de corto plazo en concordancia con los objetivos de largo y mediano plazo.

Elementos de Comparación	Presupuesto Tradicional	Presupuesto por Programas
4.- Asignación de recursos.	Se asignan a unidades administrativas para realizar gastos según sus objetivos.	Se asignarán recursos para el cumplimiento de las metas de los programas y demás categorías programáticas.
5.- Control de ejecución.	Pone énfasis en el control financiero legal.	Enfatiza en las realizaciones de las metas de los programas y hace posible el seguimiento físico financiero.
6.- Evaluación del grado de eficiencia en la prestación de servicios públicos.	No permite evaluar ni medir la eficacia por falta de control en las realizaciones y resultados.	Pone de manifiesto las ineficiencias de la administración.
7.- Determinación de responsabilidad en la administración del presupuesto.	Diluye la responsabilidad por los resultados de la gestión administrativa y acentúa la responsabilidad puramente formal.	Precisa la responsabilidad al determinar las metas que deben alcanzarse.
8.- Duplicación de funciones.	No permite identificar las atribuciones duplicadas.	Por la clasificación combinada, funcional e institucional, identifica las atribuciones duplicadas.
9.- Eliminación de obstáculos.	No coadyuva a la eliminación de obstáculos administrativos.	Favorece una administración ágil y moderna.
10.- Por la forma de presentación.	Inorgánica, anacrónica, voluminosa y carente de elementos de información.	Debidamente estructurada con relación a diversos factores y con amplia información sobre el gasto.
11.- Por la naturaleza del proceso presupuestario.	Proceso empírico o mecánico.	Proceso con base técnica, características bien definidas.

6.3. CLASIFICADOR DEL GASTO. -

El clasificador del gasto es un instrumento que se establece con la finalidad de contar con mecanismos adecuados de orientación y de control del gasto público, y considerando que el presupuesto por programas es una de las principales herramientas de planeación y de política económica, el gasto público se puede clasificar según el objeto, para responder de mejor manera a las necesidades y requerimientos de la administración y de la sociedad, fortalecer la contabilidad gubernamental, la fiscalización y dar vigencia a las normas jurídicas en materia de presupuesto, y al mismo tiempo, utilizar dicha clasificación, como un instrumento valioso para la planeación, programación, presupuestación, ejecución, control y evaluación del gasto público municipal.

Su conformación satisface las necesidades de desagregación para identificar y clasificar en forma ordenada, homogénea y coherente, a nivel de grupos conformados por capítulos, conceptos y partidas, dada la demanda gubernamental de los recursos financieros, humanos, tecnológicos, materiales y de servicio. Con ello se facilita la operación del presupuesto y se precisa la composición de los gastos necesarios para ejecutar las actividades programadas, previstas en el Presupuesto de Egresos y en consecuencia, se cumple estrictamente con su función específica de llevar a cabo el control interno del gasto público.

6.3.1. Concepto. -

La clasificación del gasto se define como un listado ordenado, homogéneo y coherente de los bienes y servicios que el gobierno adquiere para desarrollar sus acciones.

Conforme lo anterior, su función consiste en identificar con claridad la demanda gubernamental de todos los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros, provenientes tanto del país como del exterior, necesarios para el cumplimiento de sus actividades programadas.

Por lo tanto, debe entenderse que a esta clasificación no le compete establecer las diferencias en cuanto a la naturaleza corriente o de capital, ya que esa función se realiza mediante la Clasificación Económica.

Sin embargo, dada la estrecha relación existente en un sistema de clasificaciones presupuestarias, la Clasificación por Objeto del Gasto, proporciona a la Clasificación Económica el ordenamiento coherente y homogéneo de los bienes y servicios que ésta tendrá que definir de acuerdo a la naturaleza económica de los mismos, en corrientes y de capital. De esta forma, le facilita los elementos para cumplir con su función.

Por su estructura, la Clasificación por Objeto del Gasto permite el registro claro y detallado de las cuentas presupuestales a través de sus elementos principales como son el código, el nombre y la descripción de los objetos del gasto requeridos por las dependencias y entidades de la administración pública.

Conforme lo señalado, la clasificación no pretende en ningún caso sustituir o modificar el esquema contable de las entidades, es decir, sus catálogos de cuentas internas que utilizan para el registro de sus activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos o gastos, o la presentación de sus estados financieros.

6.3.2. Ámbito y Aplicación. -

La clasificación del gasto enmarca su ámbito de acción en las dependencias e instituciones públicas, con la finalidad de poder identificar a través de los elementos presupuestales: Capítulo, Concepto, y Partida, la demanda total de bienes y servicios de la administración pública. Para la mejor interpretación y correcta aplicación de los elementos presupuestales señalados, se establecen los siguientes lineamientos:

Los capítulos y conceptos contenidos en la estructura de la clasificación, son la base para que la información presupuestal de las dependencias e instituciones públicas, sea consolidada bajo un criterio uniforme y homogéneo.

Esto significa que la utilización de los capítulos y conceptos de la clasificación, resulta necesaria e impredecible en las cuentas presupuestales de las dependencias y entidades de la administración pública.

Para las dependencias del Sector Central, las partidas contenidas en todos y cada uno de las capítulos y conceptos de la clasificación, son indispensables para el registro y control detallado interno de sus presupuestos autorizados; por lo tanto, son de observación general.

Para las entidades del Sector Paraestatal, es igualmente necesaria la utilización de las partidas que contienen la clasificación. Para tal efecto, se habrá de procurar que tengan un carácter de aplicación general los objetos del gasto que contemplan.

Sin embargo, considerando que el funcionamiento de estas entidades es diferente y diversificado, puede ser que algunas partidas de la clasificación no satisfagan plenamente los requerimientos de sus registros y controles presupuestales internos. En este caso, las entidades podrán auxiliarse con los catálogos de cuentas que determinen los órganos competentes, o con otros que se juzgue convenientes.

6.3.3. Estructura. -

Los elementos que conforman la estructura de la Clasificación por Objeto del Gasto son:

Capítulos. Constituyen conjuntos homogéneos y ordenados de los bienes y servicios que un gobierno adquiere para la consecución de sus objetivos y metas. Este nivel de agregación es el más genérico y sirve para el análisis retrospectivo y prospectivo de la planeación.

Conceptos. Constituyen subconjuntos homogéneos y ordenados en forma más específica, producto de la desagregación de los bienes y servicios contemplados en cada capítulo; permite además la identificación de los recursos de todo tipo y su adecuada relación con los objetivos y metas programadas.

Partidas. Constituyen elementos afines, integrantes de cada concepto, y representan expresiones concretas y detalladas del bien o servicio que se adquiere, permitiendo la cuantificación monetaria y contable de los mismos.

Para ilustrar los capítulos que integran la clasificación por objeto del gasto se tiene la siguiente relación:

- 1000 Servicios personales
- 2000 Materiales y suministros
- 3000 Servicios generales
- 4000 Transferencias
- 5000 Bienes muebles e inmuebles
- 6000 Obras públicas
- 7000 Inversiones financieras
- 8000 Erogaciones extraordinarias
- 9000 Deuda pública

Los capítulos 1000, 2000 y 3000 relativos a los *servicios personales, materiales y suministros, y servicios generales*, respectivamente, serán gastos de naturaleza corriente cuando se utilicen para el funcionamiento permanente y regular de las

dependencias y entidades de la administración pública (o sea, gastos de operación), y se consideran como gasto de capital (también llamado gasto de inversión) cuando se utilicen para ampliar la capacidad instalada de operación administrativa y productiva de las mismas. En este sentido los capítulos mencionados tienen una naturaleza bivalente según el destino de su aplicación, aunque en la mayoría de los casos resulta dentro del gasto corriente.

A diferencia de los capítulos ya señalados, pueden distinguirse otros, cuya naturaleza es invariablemente de capital, siendo ellos: *bienes muebles e inmuebles* (capítulo 5000), *obras públicas* (capítulo 6000) e *inversiones financieras* (capítulo 7000).

Los capítulos 4000 *transferencias* y 9000 *deuda pública*, contienen tanto gasto corriente como de capital, los cuales por sí mismos pueden identificarse por medio de sus conceptos.

Las transferencias se califican como gasto corriente cuando son subsidios y como gasto de capital cuando son aportaciones.

En el capítulo de la deuda pública se considera gasto de capital a la amortización, gasto corriente a los intereses y comisiones y gastos de la deuda. Por su parte, los Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (ADEFAS), pueden ser de gasto corriente y de gasto de capital.

Respecto al capítulo 8000 *erogaciones extraordinarias*, su contenido no denota la naturaleza económica del gasto, ya que su carácter de imprevisible o contingente, no permite anticipadamente asignarle un objeto de gasto específico, por lo tanto dicha naturaleza se conoce hasta el momento en que se definen los objetos de gasto correspondiente.

Por su parte los capítulos se subdividen en conceptos y éstos en partidas específicas. A efecto de ilustrar la integración de los capítulos en conceptos se utiliza, a manera de ejemplo, el capítulo 2000.

- 2000 Materiales y suministros
- 2100 Materiales de administración
- 2200 Alimentos y utensilios
- 2300 Materias primas y materiales de producción
- 2400 Materiales y artículos de construcción
- 2500 Productos químicos, farmacéuticos y de laboratorio
- 2600 Combustibles, lubricantes y aditivos
- 2700 Vestuario, blancos, prendas de protección y artículos deportivos
- 2800 Materiales explosivos y de seguridad pública
- 2900 Mercancías diversas

6.3.4. Objetivos. -

Entre los objetivos que se propone cumplir la clasificación por objeto del gasto destaca, que los capítulos reflejen con la mayor claridad posible, los elementos básicos que se requieren para la realización de los programas de la administración pública; así como facilitar el análisis programático, económico y administrativo, que a su vez sirva de base para establecer los objetivos en las etapas de:

1. *Planeación.* Que le permite medir los grandes agregados del gasto público, a través de los capítulos respectivos, a efecto de facilitar la instrumentación de las decisiones de Política Económica y, en particular, de la fiscal.
2. *De la Programación.* Que le permita identificar la manera homogénea y clara, a través de los conceptos de gasto, los diversos insumos y recursos humanos, materiales, y financieros, necesarios para alcanzar los objetivos y las metas establecidas en los programas.

3. *De la Presupuestación.* Que le permita identificar con claridad, precisión y detalle en las partidas, los bienes y servicios que un gobierno adquiere, así como facilitar la cuantificación financiera y contable de los recursos utilizados.

En forma más específica los objetivos pretenden que el clasificador contribuya a establecer una mayor claridad y homogeneidad en el ejercicio del gasto público, proporcionando mayor agilidad en su aplicación; dotar al sistema de información; de mejores a mayores elementos para el análisis presupuestario, financiero y económico; y contribuye a medir la importancia del control interno y la evaluación de los programas desarrollados por las instituciones de la Administración Pública.

CONCLUSION

Las áreas de contraloría de los diferentes ordenes de gobierno constituyen un punto de apoyo para alentar la participación ciudadana, así como de las demás áreas gubernamentales, en el diseño de procesos y mecanismos que generen una auténtica rendición de cuentas en un ambiente de alta transparencia.

Representan el eslabón inicial de la cadena del rediseño de procesos y mejora de procedimientos, al promover el buen desempeño en las áreas gubernamentales que ofrecen los servicios a la población.

La implantación y mantenimiento de una estructura de control interno representa una importante responsabilidad de la administración para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr sus objetivos. La gerencia debe vigilar de modo constante la estructura de control interno para determinar si ésta opera con eficiencia y se modifica oportunamente.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad no debe ser mayor que los beneficios esperados al establecerla.

La eficacia de la estructura del control interno está sujeta a limitaciones inherentes, tales como las instrucciones mal entendidas, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga, colusión entre personas dentro y fuera de la entidad y acatamiento de la gerencia de ciertas políticas y procedimientos.

Elementos importantes de la función del control interno en el ámbito del gobierno, son entonces, las políticas de auditoría y control interno establecidas por el Ejecutivo; las cuales tienen como propósito fundamental actuar como funciones evaluadoras preventivas, destinadas a la verificación permanente del adecuado desempeño de la gestión pública global.

Tal labor se efectúa, por la exigencia que los tiempos actuales imprimen a la actividad del gobierno y, en especial, a la administración de los recursos públicos, como por el deber de usar en forma eficiente las herramientas de control que el ordenamiento constitucional y legal ponen a disposición de la autoridad gubernamental, para vigilar la correcta utilización de los recursos de la comunidad.

Sin embargo, lo anterior requiere de una comunicación clara y contundente tanto entre las diferentes áreas del respectivo orden de gobierno como con el resto de la sociedad. Es decir, se requiere de una política de alentar, diferenciar y premiar la buena gestión al interior del gobierno.

Para cumplir con este objetivo es necesario aplicar principios básicos de administración que ayuden a definir procesos y modelos administrativos y operativos que conlleven hacia una cultura del buen desempeño y no meramente de control sobre el control.

En otras palabras, la contraloría debe ser quién coordine y facilite la generación de marcos de referencia operativos, administrativos y legales para que el resto de las áreas ofrezcan servicios de calidad (oportunos y adecuados) a los ciudadanos y en el menor tiempo posible.

Por otro lado, el estudio, investigación y análisis sobre la auditoría gubernamental ha sido insuficiente y la bibliografía existente es escasa, incompleta y limitada pese la importancia de su aplicación en el ejercicio y la prestación de los servicios públicos.

Y los programas académicos de la licenciatura en contaduría pública no incluye una asignatura sobre el estudio de la administración o gestión pública, que reconozca la importancia de la auditoría gubernamental y el Control Interno en la Administración Pública.

Por lo anterior, es necesario incluir en los planes de estudio de la licenciatura de contaduría pública, asignaciones referentes a la contabilidad y auditoría gubernamental, así como promover su investigación y desarrollo, es decir, otorgarle la importancia que tienen por su propia naturaleza.

En el caso particular del funcionario público, se debe ahondar la idea de que el control es participar en la responsabilidad de cumplir con las tareas asignadas por la ciudadanía, y su buen ejercicio puede derivar en mejorar la percepción que ésta tienen sobre de los mismos.

Los servidores públicos responsables de la administración de los fondos del erario público deben definir, establecer, mantener y vigilar la aplicación de mecanismos que aseguren el logro de metas y objetivos, la salvaguarda de los bienes, fondos y valores públicos, el cumplimiento del marco legal aplicable a la administración pública de los tres niveles de gobierno y la obtención oportuna, veraz clara y suficiente de la información financiera y presupuestal.

Al conjunto de dichos mecanismos se les conoce bajo el nombre genérico de sistema de control o simplemente control interno, a partir de cuya evaluación la auditoría pública determina el alcance o profundidad de la revisión y promueve el establecimiento o fortalecimiento de instrumentos de control para garantizar una administración pública honesta, eficiente y eficaz.

Se trata pues, de establecer una cultura de mejora continua que clarifique procesos y que ayude a diferenciar lo importante de lo urgente, de tal suerte que se pueda actuar en consecuencia.

Encontrar el camino correcto por el cual una Contraloría debe transitar no es sencillo. Se lleva tiempo, y aún en consenso siempre habrá el reto de mantener la aceptación, a pesar de que los conceptos de transparencia y confianza van evolucionando con el tiempo, al igual que la sociedad y las realidades de los gobiernos.

BIBLIOGRAFIA

Arriaga Conchas, Enrique, Finanzas Públicas de México, Instituto Politécnico Nacional.

Castro Vázquez, Raúl, Contabilidad Gubernamental Federal ° Estatal ° Municipal, IMCP.

Castro Vázquez, Raúl, Contraloría Gubernamental, Tomo II, IMCP.

Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Contabilidad Gubernamental, CMH, México.

Dirección General de Contabilidad Gubernamental de la Subsecretaría de Evaluación de la Secretaría de Programación y Presupuesto, Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental, México.

Gómez Mofín, Joaquín, El Control en la Administración de Empresas, Mc. Graw Hill, México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y Procedimientos de Auditoría, boletines, IMCP.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Principios de Contabilidad, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Lanz Cárdenas, José Trinidad, La Contraloría y el Control Interno en México, Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Mendivil Escalante, Víctor Manuel, Elementos de Auditoría, 5° Edición, ECAFSA, México.

Pérez Saavedra, Javier, La Auditoría Gubernamental en el Contexto de la Administración Pública, artículo, Revista de Administración Pública, México.

Perdomo Moreno, Abraham, Fundamentos de Control Interno, ECAFSA, México.

Santillana González, Juan Ramón, Auditoría Interna Integral: Administrativa, Operacional y Financiera, Thomson Learning, México.

Santillana González, Juan Ramón, Contabilidad y Auditoría Gubernamental, Segunda Edición, ECAFSA, México.

Santillana González, Juan Ramón, Establecimiento de Sistemas del Control Interno, ECAFSA, México.

Santillana González, Juan Ramón, Auditoría VI Santillana, Contabilidad y Auditoría Gubernamental, ECAFSA, México.

Santillana González, Juan Ramón, Manual del Auditor, Auditoría Integral y Auditoría Gubernamental, ECAFSA, México.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública, Dirección General de Auditoría Gubernamental, Guías de Auditoría Pública, SECODAM, México.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública, Dirección General de Auditoría Gubernamental, Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control, SECODAM, México.

Secretaría de Programación y Presupuesto, Subsecretaría de Evaluación, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, Principios Básicos de Contabilidad Gubernamental, SPP, México.,

Secretaría de Programación y Presupuesto, Subsecretaría de Evaluación, Dirección General de Control y Auditoría Gubernamental, Manual de Auditoría Gubernamental, SPP, México.

Schuster, José Alberto, Control Interno, MACCHI.

DISPOSICIONES JURIDICAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Ley de Fiscalización Superior de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Michoacán de Ocampo.

Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica Municipal del Estado de Michoacán.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Michoacán de Ocampo.

Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de Michoacán.

Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación.

Reglamento Interior de la Contraloría Municipal del H. Ayuntamiento de Morelia.

Reglamento Interior de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento Interior de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados de México.

Referencias de INTERNET

www.asf.gob.mx

www.cddhcu.gob.mx

www.funcionpublica.gob.mx

www.shcp.gob.mx