

ENFOQUES DE AUDITORÍA

AUTORES

EBER JARDIEL PÉREZ ZÚÑIGA

FREDY CASTRO NARANJO

ALICIA EGUÍA CASIS

MARCOS EDUARDO ORTEGA MELGAREJO


JULIO ALONSO IGLESIAS

LEONEL LARA SERNA

JERSON MAURICIO RODRÍGUEZ DEL CARMEN

ROLANDO GUZMÁN HERNÁNDEZ

CLAUDIA MARÍA HERNÁNDEZ RINCÓN

 Grupo de Ediciones
y Publicaciones
Xalapa S.A. de C.V.

ISBN: 978-607-59608-2-1



9 786075 960821



ENFOQUES DE AUDITORÍA

AUTORES

EBER JARDIEL PÉREZ ZÚÑIGA
FREDY CASTRO NARANJO
ALICIA EGUÍA CASIS
MARCOS EDUARDO ORTEGA MELGAREJO
JULIO ALONSO IGLESIAS
LEONEL LARA SERNA
JERSON MAURICIO RODRÍGUEZ DEL CARMEN
ROLANDO GUZMÁN HERNÁNDEZ
CLAUDIA MARÍA HERNÁNDEZ RINCÓN

Editorial

© Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V.



Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V.
Calle Emiliano Zapata, 15, Col. El Tanque.
C.P. 91156, Xalapa, Veracruz, México.
Tel. (228) 2014857
www.grepxa.mx

Sello editorial: Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V.

ISBN: 978-607-59608-2-1



Primera Edición
Ciudad de Edición: Xalapa, Veracruz, México.
Presentación en medio electrónico:
Libro digital descargable
Formato PDF 7.5 Mb
ISBN: 978-607-59608-2-1
Fecha de aparición: 16/03/2023

Xalapa-Enríquez, Ver., a 16 de marzo de 2023.

**A QUIEN CORRESPONDA
PRESENTE**

Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V. (GREPXA) hace constar que el libro:

“ENFOQUES DE AUDITORÍA I”

Fue publicado por nuestro sello editorial con **Nº 978-607-59608** y registrado con el **ISBN 978-607-59608-2-1**, ambos otorgados por la Agencia Mexicana de ISBN, con fecha de aparición del **28 de marzo de 2023**, cumpliendo con todos los requisitos de calidad científica y normalización que exige nuestra política editorial.

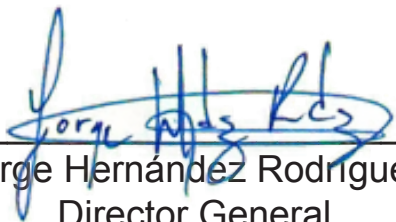
La obra fue arbitrada y dictaminada en dos procesos; en el primero, se sometió a los capítulos incluidos en la obra a un proceso de dictaminación a doble ciego para constatar de forma exhaustiva la temática, pertinencia y calidad de los textos en relación a los fines y criterios académicos de **Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V. (GREPXA)**, cumpliendo así con la primera etapa del proceso editorial. En el segundo proceso de dictaminación fue evaluado por pares académicos externos y aprobado por nuestro Comité Científico y pre-dictaminado por el Comité Editorial de **Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V. (GREPXA)**

Todos los soportes concernientes a los procesos editoriales y de evaluación se encuentran bajo el poder y disponibles en **Editorial Grupo de Ediciones y Publicaciones Xalapa S.A. de C.V. (GREPXA)**, los cuales están a disposición de la comunidad académica interna y externa en el momento que se requieran.

La normativa editorial y repositorio se encuentran disponibles en la página.

<https://grepxa.mx>

ATENTAMENTE



Jorge Hernández Rodríguez
Director General

AUDITORÍA ADMINISTRATIVA..... 1

EBER JARDIEL PÉREZ ZÚÑIGA

AUDITORÍA PARA EFECTOS FISCALES..... 10

FREDY CASTRO NARANJO

EL DICTAMEN PARA EFECTOS DEL IMSS, UN TRABAJO DE ATESTIGUAMIENTO..... 28

ALICIA EGUÍA CASIS

AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR LOCAL: EL CASO DE VERACRUZ, MÉXICO..... 38

MARCOS EDUARDO ORTEGA MELGAREJO

AUDITORÍA INTEGRAL..... 50

JULIO ALONSO IGLESIAS

LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL EN MÉXICO... 59

LEONEL LARA SERNA

AUDITORÍA OPERACIONAL..... 79

JERSON MAURICIO RODRÍGUEZ DEL CARMEN

AUDITORÍA FINANCIERA PRESUPUESTAL..... 95

ROLANDO GUZMÁN HERNÁNDEZ

AUDITORÍA FORENSE..... 111

CLAUDIA MARÍA HERNÁNDEZ RINCÓN

CAPÍTULO 1

AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

EBER JARDIEL PÉREZ ZÚÑIGA

Licenciado en Contaduría, Maestro en Auditoría y Doctor en Administración y Desarrollo Empresarial, académico de la Facultad de Contaduría y Administración con experiencia profesional en el sector público y privado.



INTRODUCCIÓN

La auditoría administrativa es una herramienta de evaluación que le permite a las entidades evaluarse, detectar oportunidades de mejora y tomar las decisiones oportunas para mejorar los aspectos administrativos evaluados. El Licenciado en Administración es el perfil ideal para realizar auditorías administrativas, debe estar certificado ante el Colegio Nacional del Licenciado en Administración (CONLA, A.C.).

Existen diferentes enfoques de los tipos de auditoría administrativas que se pueden realizar en las entidades con sus respectivos alcances y técnicas, cada autor desde su perspectiva aporta conocimientos y experiencias a las diferentes metodologías para realizar auditorías administrativas, no existe un criterio único sobre los tipos de auditorías administrativas, parámetros de evaluación y modelos de informe.

ANTECEDENTES

Las entidades generalmente son examinadas en sus aspectos fiscales y financieros, otorgan prioridad a aquellas auditorías que les son obligatorias o voluntarias, sin embargo, este tipo de auditorías son limitadas en su alcance, en la actualidad las entidades demandan otros tipos de auditoría que abarquen también aspectos importantes desde la perspectiva del administrador, así se originó la necesidad de examinar los problemas administrativos, determinar sus causas y proponer soluciones.

La auditoría administrativa es una herramienta de control y/o evaluación, es un servicio profesional para examinar integralmente un organismo social con el propósito de descubrir oportunidades para mejorar su administración, en su enfoque más amplio, tiene el objeto de evaluar la administración de una organización

Diversos autores han realizado estudios sobre auditoría administrativa y aportaron sus conceptos de auditoría administrativa. Para Leonard, la Auditoría administrativa puede definirse como “un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales” (Leonard, 1971). Leonard centra el fin de la auditoría administrativa en ayudar a la dirección a lograr una administración eficaz.

El autor Rodríguez Valencia plantea que la auditoría administrativa es “un examen detallado, metódico y completo practicado por un profesional de la administración sobre la gestión de un organismo social. Consiste en la aplicación de diversos procedimientos, con el fin de evaluar la eficiencia de sus resultados en relación con las metas fijadas; los recursos humanos, financieros y materiales empleados; la organización, utilización y coordinación de dichos recursos; los métodos y controles establecidos y su forma de operar”. (Rodríguez, 2005).

El autor Enrique Franklin inicialmente planteó que la auditoría administrativa era “el examen integral o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y oportunidades de mejora” (Franklin, 2001). Posteriormente precisa que “La auditoría administrativa es la revisión analítica total o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y perfilar oportunidades de mejora para innovar valor y lograr una ventaja competitiva sustentable” (Franklin, 2007).

Alfonso Amador considera que auditoría administrativa es “un examen, ya sea integral o específico, realizado por un profesional de las ciencias económico-administrativas o afines, sobre la actividad administrativa de una organización, así como de los elementos que la integra, a efecto de evaluar su desempeño, excelencia y apego al control establecido” (Amador, 2008)

Con base en lo anterior propongo que una auditoría administrativa revisa la forma en como se está administrando una organización para detectar puntos de mejora y proponer soluciones.

ORGANISMO NORMATIVO

El licenciado en administración debe asociarse al Colegio Nacional del Licenciado en Administración (CONLA, A.C.) y certificarse para realizar auditorías administrativas, para el Colegio Nacional de Licenciados en Administración la auditoría administrativa es “el examen integral o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y oportunidades de mejora. Por sus características, constituye una herramienta fundamental para impulsar el crecimiento de las organizaciones, toda vez que permite que se revele en qué áreas se requiere de un estudio más profundo, qué acciones se pueden tomar para subsanar deficiencias, cómo superar obstáculos, cómo imprimir mayor cohesión al funcionamiento de estas y, sobre todo, un análisis causa-efecto que concilie en forma congruente los hechos con las ideas” (CONLA, 2010).

OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

En auditoría administrativa se han propuesto fines y objetivos, en la primera corriente se ubicaba el objetivo de la auditoría en relación con la productividad, deficiencias e irregularidades (examen de la estructura de control), posteriormente en la verificación metódica de la aplicación de las fases del proceso administrativo (examen total de la estructura y comportamiento del organismo social), actualmente en la medición cuantitativa de las deficiencias y como apoyo para el mejoramiento de las organizaciones.

Tabla 1. Objetivos de la auditoría administrativa.

AUTOR	OBJETIVOS
Leonard 1971	Descubrir deficiencias o irregularidades en alguna de las partes de la empresa examinadas y apuntar sus probables remedios.
Fernández 1973	Revisar la satisfacción de los objetivos institucionales, revisar, analizar y evaluar los niveles jerárquicos en cuanto a su estructura basado en el proceso administrativo.
Rubio 1981	Evaluar el fundamento de la administración, mediante localización de irregularidades o anomalías, y el planteamiento de posibles alternativas de solución.
Rodríguez 1981	Examinar y evaluar sistemática e integralmente los problemas administrativos, sus causas y las posibles soluciones.
Martínez 1994	Revisar y evaluar una organización a fin de identificar y eliminar deficiencias o irregularidades en las áreas examinadas.
Santillana 1999	Verificar el cumplimiento de las fases del proceso administrativo.
Franklin 2001	Detectar áreas que requieren de estudios profundos, tomar acciones para subsanar deficiencias, realizar análisis causa-efecto para conciliar los hechos con las ideas. Propone varios objetivos: de control, de productividad, de organización, de servicio, de calidad, de cambio, de aprendizaje, de toma de decisiones, de interacción y de vinculación.
Montaño 2004	Evaluar cuantitativamente la administración de la empresa y la actuación de los administradores.
Mancillas 2007	Estudiar la administración o el proceso administrativo.
Amador 2008	Evaluar la efectividad de las operaciones desarrolladas en la organización a efecto de contrarrestar las deficiencias e irregularidades existentes o, en su caso, apoyar las prácticas de trabajo que son llevadas a cabo en forma apropiada y diligente.
CONLA 2013	Precisar niveles de desempeño y oportunidades de mejora.

Fuente: Propia.

CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

Existen diversas clasificaciones, por ejemplo; en una auditoría administrativa procesal se revisa y evalúa el cumplimiento de las etapas de las fases del proceso administrativo, en una auditoría administrativa funcional se revisan las actividades de las áreas funcionales o departamentos y se examinan sus resultados, en una auditoría administrativa analítica se revisa la calidad de los procedimientos y se examina al sistema administrativo en general. Diferentes autores proponen la clasificación de la auditoría administrativa, con distintos enfoques, alcances y campos de aplicación

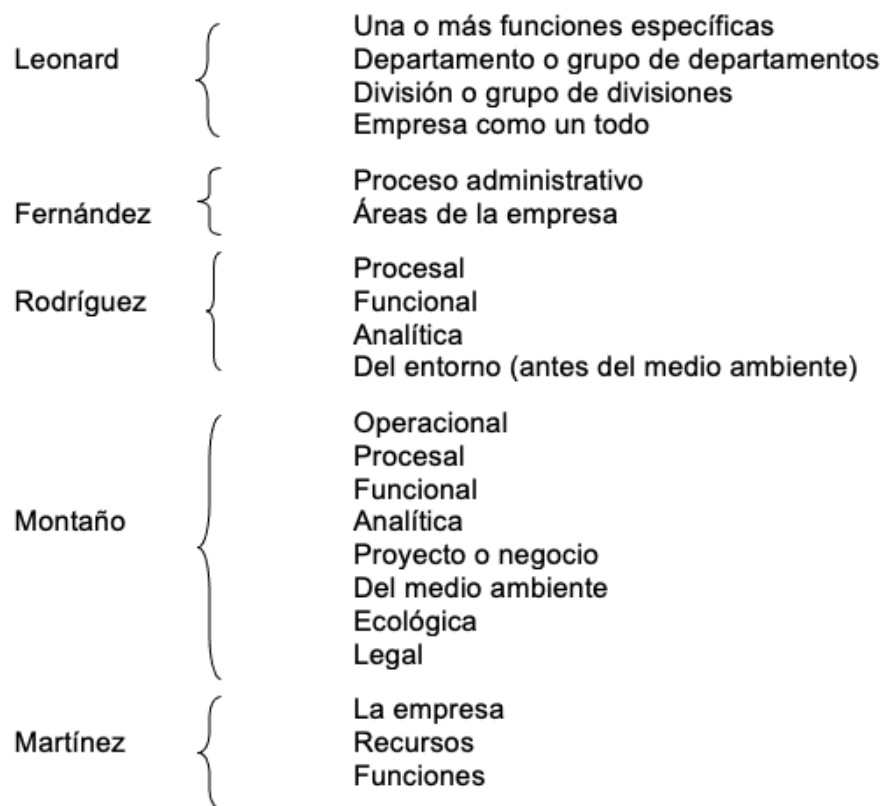


Figura 1. Clasificación de la auditoría administrativa.

Fuente: Elaboración propia.

Al momento de aplicar la auditoría administrativa puede ser integral, parcial o mixta, con un enfoque total (toda la entidad) o parcial (solo a una parte).

Tabla 2. Alcance de la auditoría administrativa.

INTEGRAL	PARCIAL	MIXTA
Todos	Procesal Funcional Analítico	Algunos

Fuente: Propia.

ENFOQUES DE LA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

Cada enfoque es el resultado de estudios aislados realizados por diferentes autores, que de acuerdo con su tiempo aportaron esfuerzos para consolidar a la auditoría administrativa y han propuesto distintas fases en sus respectivas metodologías. Con el tiempo los enfoques han variado, cada uno tiene sus ventajas y desventajas, en general coinciden en; planeación, levantamiento, análisis o evaluación e informe.

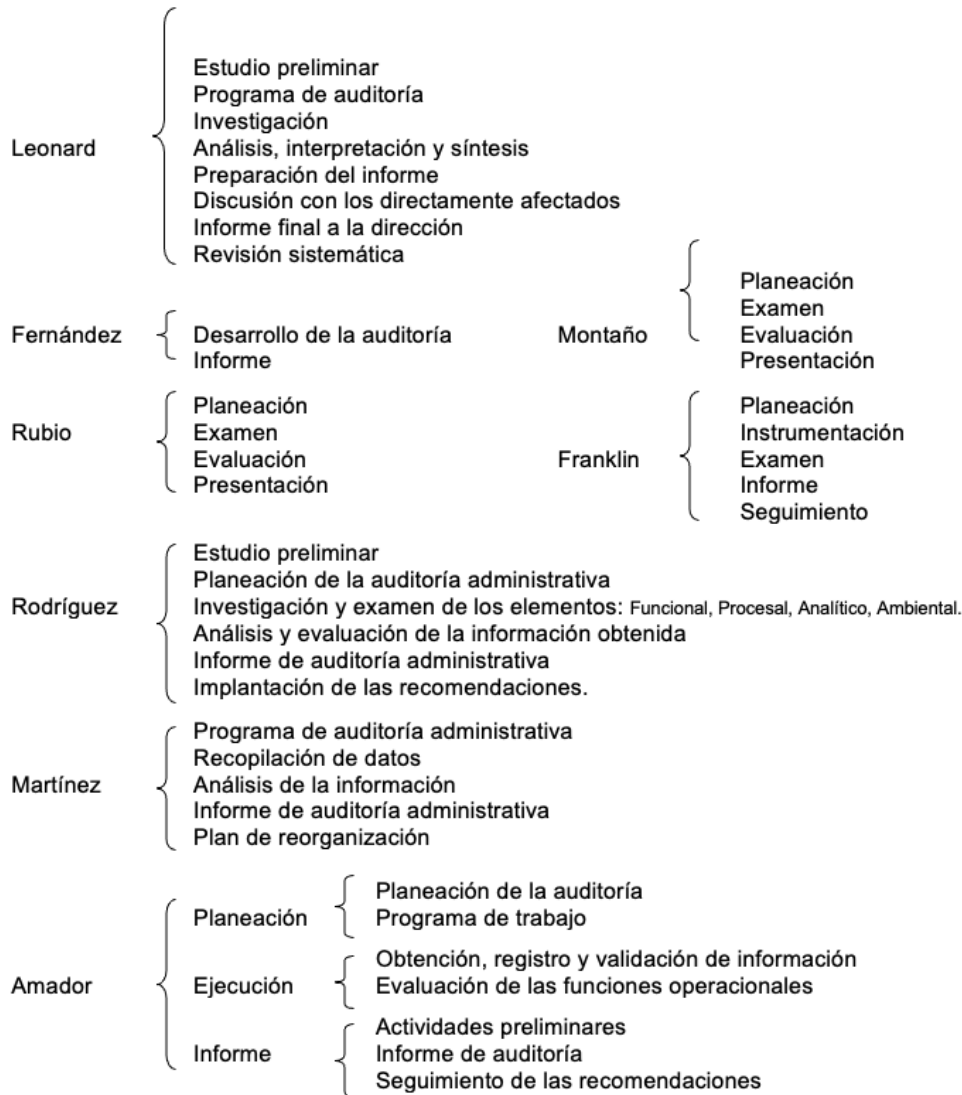


Figura 2. Enfoques de la auditoría administrativa.

Fuente: Elaboración propia.

El modelo propuesto para realizar una auditoría administrativa es el siguiente:

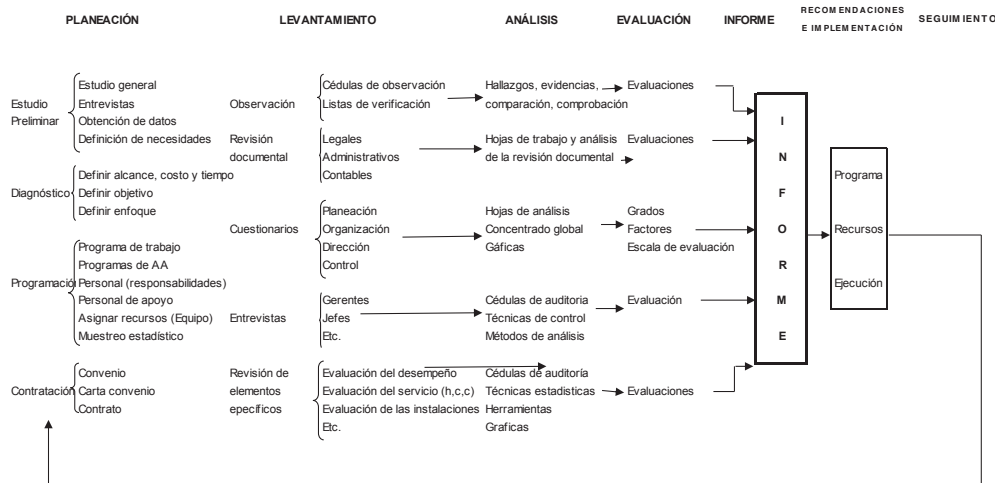


Imagen 1. Modelo propuesto para realizar una auditoría administrativa.

Fuente: Propia.

TÉCNICAS DE LA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

Las técnicas para obtener información que algunos autores diseñaron y emplearon para realizar las auditorías administrativas son las siguientes.

Tabla 3. Técnicas de auditoría administrativa.

AUTOR	AÑO	TÉCNICAS DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA				
		OBSERVACIÓN	REVISIÓN DOCUMENTAL	CUESTIONARIOS	ENTREVISTAS	REVISIÓN DE OTROS ELEMENTOS ESPECÍFICOS
Leonard	1971	Listas de comprobación	Consulta de: Libros y Revistas	Cuestionarios	Entrevistas	Gráficas: De organización De procesos De tiempo De distribución De comparación Hojas: Hojas de datos Hojas de rutas Estudios de tiempos
Montaño	2004	Cédulas de observación	Tabulación de datos. Integración de evidencias.	Cuestionarios	Entrevistas	Listas de comprobación
Rubio	2008	Verificación	Interpretación de documentos	Cuestionarios	Entrevistas	
Amador	2008	Observación directa	Investigación documental	Cuestionario	Entrevista	Análisis administrativo: Técnicas de tipo administrativo Técnicas de tipo operativo
Carrillo	2009	Observación	Revisión documental	Cuestionarios	Entrevistas	
Martínez	2010	Inspección Observación	Revisión de documentos Revisión de archivos.	Cuestionarios	Entrevistas	
Mancillas	2011	Hojas de codificación	Revisión documental	Cuestionarios	Entrevistas	
Rodríguez	2012	Observación directa	Investigación documental	Cuestionarios	Entrevistas	
Franklin	2013	Observación directa	Investigación documental	Cuestionarios	Entrevistas	Acceso a redes de información Cédulas de diagnóstico y evaluación.

Fuente: Elaboración propia.

Leonard propone que “el principal instrumento en la auditoría administrativa es el sistema en general, de planear, controlar y operar la empresa” (Leonard, 1971). Menciona que el auditor debe tener acceso total a los registros, informes e instalaciones de la empresa, las técnicas que presenta son las siguientes: listas de comprobación, cuestionarios, entrevistas y gráficas.

El autor Fernández Arena realiza una valiosa aportación al diseñar e intentar estandarizar los cuestionarios enfocados a los jefes departamentales de las áreas funcionales, establece que se “requiere honestidad en la respuesta a las preguntas” (Fernández, 1994), además propone una validación de los resultados comprobando y comparando con diversas preguntas que permitan referencias cruzadas, propone una escala de apreciación para cada una de las preguntas

Tabla 4. Escala de apreciación.

Administración	%
Excelente	90 – 100
Muy buena	80 – 90
Buena	60 – 80
Regular	40 – 60
Mala	20 – 40
Muy mala	0 – 20

(Fuente: Fernández, 1994)

En mi caso las técnicas que aplico en una auditoría administrativa son; revisión documental, observación, cuestionarios, entrevistas y revisión de elementos específicos.

CONCLUSIONES

No existe un modelo único para realizar auditorías administrativas, este tipo de auditoría debido a que no es obligatorio es desaprovechada en el ámbito empresarial y gubernamental, el perfil se debe abrir para que otras profesionales puedan realizar este tipo de auditorías y es necesario homologar un modelo de informe de auditoría administrativa.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Amador, Alfonso. (2008). Auditoría Administrativa. México: McGraw Hill.

Anaya, Carlos. (1968). La Auditoría Administrativa: El Sentido Contable. México.

Arens, Alvin. (1996). AUDITORÍA: un enfoque integral. México: Prentice Hall.

Carrillo, Eduardo. (2009). Manual del Auditor Administrativo. México: PAC.

Cervantes, Salvador. (1986). La dinámica de la auditoría administrativa. México: ECASA.

COLEGIO NACIONAL DE LICENCIADOS EN ADMINISTRACIÓN. (2022). Código de Ética. México.

Fernández, José. (2006). La auditoría administrativa. México: Diana.

Franklin, Enrique. (2001). Auditoría administrativa. México: McGraw Hill.

_____. (2007). Auditoría Administrativa: Gestión Estratégica del Cambio. México: Pearson Prentice Hall.

_____. (2013). Auditoría Administrativa: Evaluación y Diagnóstico. México: Pearson Educación de México.

González, Ignacio. (2008). Auditoría administrativa. México: Sicko.

Leonard, William. (1971). Auditoría Administrativa: Evaluación de los métodos y eficiencia administrativos. U.S.A.: Prentice-Hall.

Mancillas, Eduardo. (2007). La auditoría administrativa: un enfoque científico. M é x i c o : Trillas.

Martínez, Fabián. (2010). El Contador Público y la Auditoría Administrativa. México: PAC.

Montaño, Francisco. (2004). Auditoría administrativa: Herramienta estratégica de planeación y control. México: Gasca Sicco.

Norbeck, Edward. (1972). Auditoría administrativa. México: Editora técnica.

Pacheco, Carlos. (2011). La información financiera y administrativa. México: IMCP.

Pérez, Eber. (2022). Práctica de Auditoría administrativa Un enfoque integral México: REDIBAI, A.C.

Rodríguez, Joaquín. (2010). Sinopsis de Auditoría Administrativa. México: Trillas.

Rubio, Víctor. (2008). Guía práctica de auditoría administrativa. México: PAC.

Thierauf, Robert. (2004). Auditoría administrativa con cuestionarios de trabajo. México: LIMUSA.

William, Leonard. (1971). Auditoría Administrativa. New Jersey, U.S.A.: Prentice Hall.

CAPÍTULO 2

AUDITORÍA PARA EFECTOS FISCALES

FREDY CASTRO NARANJO

Contador Público y Auditor, quien se ha desempeñado en el campo de la contaduría en las ramas de la auditoría y consultoría fiscal, impartiendo cátedra especializada en la licenciatura y posgrados en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Veracruzana, México. Tiene estudios de posgrado de Maestría en Administración Fiscal, Maestría en Auditoría y Doctorado en Administración y Desarrollo Empresarial.



INTRODUCCIÓN

La auditoría financiera es una de las actividades propias de la contaduría, basada en la verificación de los registros contables, para observar su exactitud; no obstante, éste no es su único objetivo. En este capítulo del libro, se presentan las alternativas que tienen los contribuyentes para utilizar esta herramienta de control en un ambiente de TIC's con la inclusión de las autoridades de las revisiones informáticas.

Con las recientes reformas en materia impositiva en México que entraron en vigor en el año de 2014, la auditoría para efectos fiscales pasa a ser exclusiva para las grandes empresas, debido a que el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación en México, dispuso que la realización de las auditorías debe de ser de manera voluntaria solo para aquellas empresa que tuvieran ingresos mayores a \$100'000,000.00, lo cual deja fuera de la práctica de la auditoría fiscal a un gran número de empresas, que anteriormente se interesaban en estos servicios, prestados por la contaduría pública organizada.

El dictamen obligatorio surge en la década de los noventa y fue aprovechado por un gran número de contribuyentes que lo utilizaban como medida de control para tener certeza del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es por eso que, ante esta perspectiva, surge la interrogante, ¿entonces es viable la realización de una auditoría para efectos fiscales en las empresas que así lo requieran? Las respuestas es que sí, porque si nos remontamos a los objetivos que ésta persigue, el hecho de realizar una auditoría de tipo fiscal, no necesariamente debe de cumplir con entregar información a la autoridad fiscal, sino cumplir con el cometido principal: que la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales que en caso de tener posibles contingencias fiscales, se puedan corregir con un ahorro de recursos financieros de la empresa al evitar multas y recargos por posteriores revisiones de parte de la autoridad hacendaria.

En estas circunstancias y con el uso de las TIC's en materia fiscal, surge una nueva modalidad de elaborar auditorias tendientes a la revisión de las cuentas fiscales, aprovechando el uso de las tecnologías y evitar que la empresa caiga en prácticas que son fácilmente detectadas por la autoridad hacendaria, debido a que la introducción de la tecnología como es el uso de los Comprobantes Fiscales y el buzón tributario, la autoridad hacendaria tiene herramientas a través de las cuales puede llevar a cabo una auditoría no presencial a los contribuyentes.

Otro aspecto muy importante de la reforma fiscal del año de 2014 fue la entrada en vigor de aspectos de la tecnología en la fiscalización, tal es la entrada en vigor de la factura electrónica (Comprobante Fiscal por Internet o CFDI) y el envío al SAT de la contabilidad electrónica.

Ante una aparente pérdida de oportunidades en el campo de la auditoría fiscal, surge una nueva manera de llevar a cabo auditorías: realizándolas sin emitir una opinión a la autoridad o realizándolas a través del aprovechamiento de las TIC's como elemento de control de la autoridad, pero poniéndolas al servicio de los contribuyentes.

Dentro de los temas que se tratan en este trabajo, se señala que el Dictamen Fiscal como herramienta de autocorrección y de validación de la información financiera por un profesionista independiente externo a la entidad, es útil y eficiente para quien decide utilizarlo. Podrán pasar

los años y los avances tecnológicos seguirán apareciendo dentro de las regulaciones normativas, pero estas carecerán de un criterio profesional adecuado, también de una capacidad técnica y profesional suficiente para tomar las decisiones idóneas, para el mejoramiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada uno de los contribuyentes.

Han pasado más de sesenta años de la implementación del Dictamen Fiscal como instrumento de fiscalización por parte de la autoridad y aun utilizándolo, no cuenta con la capacidad tecnológica y técnica para tener un sistema recaudatorio más eficaz y si tomamos en cuenta la exposición de motivos de la reforma fiscal 2014 podemos plantear que tal vez lo que se necesite sea un cambio en el enfoque principal de este o en la manera en que se pueda trabajar coordinadamente con la autoridad, mediante procedimientos más rígidos y estrictamente delimitados para cada uno de los casos posibles.

Tabla 1: Datos estadísticos proporcionados por Infomex (IFAI) en relación con el dictamen fiscal.

Información solicitada	Información proporcionada en 2009	Información proporcionada en 2013
Número de contribuyentes registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) (inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, RFC)	33,743.505SAT Folio 0610100168809	44,708.073SAT Folio 0610100088113
Número de contribuyentes personas físicas y morales inscritos en el RFC obligadas a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales	33,423SAT Folio 0610100159909	81,662SAT Folio 0610100088113
Número de contribuyentes personas físicas y morales que presentan dictamen de estados financieros sin estar obligados	4,219SAT Folio 0610100159909	19,511SAT Folio 0610100088113
Porcentaje del total de contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, que sí cumplen con la obligación en tiempo y forma	79.57%SAT Folio 0610100159909	97.30%SAT Folio 0610100088113
Porcentaje del total de contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, que no cumplen con la obligación	20.42%SAT Folio 0610100159909	2.70%SAT Folio 0610100088113
Número de contribuyentes personas físicas y morales que presentan dictamen fiscal simplificado	N/A	4,291SAT Folio 0610100088113
Número de Licenciados en Contaduría Pública, autorizados por la SHCP para dictaminar estados financieros para efectos fiscales	17,486SAT Folio 0610100170509	18,175SAT Folio 0610100088113
Número de ciudadanos que cuentan con Cédula Profesional de Licenciado en Contaduría Pública a la fecha de la presente solicitud	263,749 profesionistas SEP Folio 0001100500109	Información negada SEP Folio 0001100184013 Se impugnó interponiendo recurso de revisión con Folio 2013002913

Fuente: Infomex, respuestas emitidas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la Secretaría de Educación Pública (SEP) de fechas diciembre 2009 y mayo 2013, en términos de los folios de solicitud indicados.

¿A QUIÉNES LES INTERESA EL DICTAMEN?

El dictamen del auditor es de gran utilidad en el medio privado, (Industrias, Banca y Comercios) en el oficial (Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en la Comisión Nacional de Valores) y el público en general y sus fines entre otros son:

- Sirve como base para obtener o conceder créditos.
- Sirve como base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos
- Sirve como una opinión independiente de la situación financiera de la entidad.
- Forma parte de estudios para la toma de decisiones y evaluaciones.

REFORMA HACENDARIA 2014

La iniciativa de reforma hacendaria para 2014 contiene modificaciones al Código Fiscal de la Federación (CFF) que, otorgaron a la autoridad fiscal, entre otras, las siguientes facultades extraordinarias:

1. Interpretar en forma amplia las leyes impositivas, cuando en su opinión, las operaciones carezcan de racionalidad.
2. Realizar auditorías exprés, por medio de revisiones electrónicas. La autoridad intercambiará información y notificará correspondencia en un buzón tributario.
3. Reducir los plazos para que los contribuyentes presenten tanto la información requerida como la documentación para desvirtuar las observaciones de la autoridad en sus auditorías exprés.

En el marco de estas reformas, la iniciativa presidencial también propuso eliminar la opción que tienen los contribuyentes cumplidos para hacer dictaminar por un contador público sus estados financieros para efectos fiscales, así como algunas operaciones con repercusiones fiscales, eliminando los siguientes beneficios:

- Certeza y confianza de que un profesional, experto en la materia y reconocido por la autoridad fiscal, ha revisado sus registros contables y declaraciones de impuestos, lo que, además, ayuda a mejorar la calidad de estos.
- Contar con un filtro para las revisiones directas por parte de la autoridad, incluyendo revisiones de gabinete o exprés, permitiéndole gozar del tiempo necesario para aclarar malentendidos de parte de la autoridad, como diferencias resultantes de eventuales errores en el registro o las discrepancias en el criterio de la autoridad o de terceros.
- Gozar de reducciones en multas, por diferencias menores en el pago de contribuciones, así como de facilidades en el archivo de la documentación que integra la contabilidad, por ejemplo: grabarla en discos ópticos.
- Contar con un instrumento que, mediante la aplicación de normas de auditoría, permita detectar y corregir errores, omisiones o interpretaciones agresivas de la normativa fiscal, que le permita al contribuyente una autocorrección espontánea, para evitar la imposición de multas o la comisión de delitos.

El dictamen fiscal surgió en 1959, simultáneamente al establecimiento de la Administración Fiscal Federal, y como una opción para: “evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos”, con el fin de “permitir al fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía”.

RESUMEN DE REFORMA FISCAL EN MATERIA DE DICTAMEN FISCAL PARA EL AÑO DE 2014

Con fecha 9-XII-2013 se publican diversas modificaciones al CFF, y las que se refieren al dictamen fiscal se llevan a cabo las siguientes reformas:

Artículo 32-A se quita la obligatoriedad del dictamen fiscal a partir del ejercicio fiscal que termine en 2014, y se vuelve optativo para quienes hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100 millones, que el valor de activos sea superior a \$79 millones o hayan tenido por lo menos 300 trabajadores en cada uno de los meses en el ejercicio inmediato anterior y además lo siguiente:

- A. Las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal no pueden ejercer la opción;
- B. La opción para hacer dictaminar los estados financieros se manifiesta al presentar la declaración anual de ISR dentro del plazo normal;
- C. Las diferencias de impuestos contenidas en el dictamen se deben pagar dentro de los diez días posteriores a la presentación de éste;
- D. El plazo para presentar el dictamen es el 15 de julio del año inmediato posterior;
- E. El dictamen sustituye a la declaración informativa que en los términos del artículo 32-H del CFF están obligados los grandes contribuyentes.
- F. A la fecha de presentación del dictamen el contador público esté al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (Art. 52-V).
- G. Se reduce de doce a seis meses el plazo para que se concluya la revisión de dictamen y de los papeles de trabajo al contador público (Art. 52-A-I).
- H. Se adicionan causas que originan que no se siga el procedimiento de revisión secuencial, es decir, que primero se revisa el dictamen y los papeles de trabajo (Art. 52-A-III).
- I. Se establece que quienes estando obligados a presentar dictamen fiscal en los términos del artículo 32-A vigente hasta el 31-XII-2013, deben presentarlo, y las autoridades tienen la facultad de revisar, tanto el dictamen como el ejercicio fiscal en que se tuvo dicha obligación (fracción I del Artículo Segundo Transitorio del Decreto que modifica el CFF).

OPERACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL EN EL AÑO DE 2023

Han pasado 9 años desde la reforma analizada en páginas anteriores y el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación para el año de 2023 establece:

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$122,814,830.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$97,023,720.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público inscrito, las personas morales que tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$1,650,490,600.00, así como aquéllas que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores.

Como vemos, continúa el dictamen voluntario para quienes tengan ingresos superiores a \$122,814,830.00 y obligatorio para quienes hayan tenido ingresos superiores a \$1,650,490,600.00, surge el tema de la obligatoriedad, pero solo para estos grandes contribuyentes.

De acuerdo con información del Servicio de Administración Tributaria (SAT) en la Tabla 1, están activos 8,052 contadores que revisan a 92,750 contribuyentes. Conservadoramente, podemos decir que existen alrededor de 56,000 profesionistas independientes dedicados a la emisión de dictámenes fiscales, si asumimos que cada contador requiere, al menos, un equipo de seis personas. Como resultado del trabajo de esas personas, el fisco recibió de 2005 a 2010 un promedio anual de \$17,910 millones, según datos proporcionados por el SAT. Resulta interesante destacar el año 2010. Este fue el último año en que la autoridad dio información sobre lo recaudado por el dictamen fiscal y el primer año en que fue opcional dictaminar, ya que hasta 2009 era obligatorio para determinados contribuyentes dictaminar sus estados financieros. Lo interesante de ese año fue una reducción importante en la recaudación por dictamen con respecto al año anterior; desafortunadamente, no tenemos más análisis de esto, pero todo parece indicar que el cliente corrige su situación fiscal antes de presentar el dictamen fiscal, para que no existan observaciones de parte del contador y esto es lo que da lugar al incremento en la recaudación por dictamen.

Por su parte, el SAT cuenta con 9,451 empleados encargados de fiscalizar a 38.4 millones contribuyentes, de los cuales 1.5 millones son personas morales. A todas luces, el músculo fiscalizador de la autoridad es insuficiente, no solo para fiscalizar a los contribuyentes registrados, sino, lo más apremiante, para regularizar a los participantes en la economía informal, que crece geométricamente, para llegar, en la actualidad a representar 60% de la población económicamente activa. Por lo tanto, eliminar el dictamen fiscal en nada ayudará en a mejorar la recaudación fiscal.

EL DICTAMEN FISCAL

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala que la utilidad del dictamen, tanto para autoridades como para contribuyentes, se sustenta en el mayor alcance y enfoque de las cifras que para fines fiscales, el Contador Público Registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, otorga al examen de los estados financieros, lo que implica una reclasificación de la información financiera, que se presenta de acuerdo con los formatos preestablecidos por la autoridad.

“Señala la veracidad de las cifras financieras del negocio y es la forma en la que un tercero involucrado en una empresa (como un accionista) tenga la certeza de los reportes financieros”, indica Álvaro Enrique Cordón ex presidente de la Comisión de Desarrollo de Auditoría Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México.

El 30 de abril de 1959 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación por medio del Decreto Presidencial en el que se estableció a la Auditoría Fiscal Federal como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes; estando a cargo de un Contador Público titulado, dentro de las funciones que el decreto establecía destacan las siguientes:

- A. Practicar en la contabilidad y documentación de los contribuyentes auditorías y verificaciones de activo para comprobar su cumplimiento de obligaciones.
- B. Proponer resoluciones que deben dictar las Direcciones Administradoras sobre el Impuesto Sobre la Renta.
- C. Investigar el pago de importaciones y exportaciones mediante averiguaciones en los libros de contabilidad.
- D. Proponer que se promueva la nulidad de las resoluciones que se hubieran dictado lesionando los intereses del Erario.
- E. Llevar el registro de contadores públicos autorizados para dictaminar sobre balances y declaraciones.
- F. Designar delegados en Órganos fiscales para desempeñar funciones de auditores externos, para que turnen expedientes, declaraciones y documentación de los causantes.

Desde su entrada en vigor, esta ha sido función de un profesional de la contaduría, el cual obtiene su registro para dictaminar ante el SAT cumpliendo con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y se le denomina Contador Público Registrado (CPR). Actualmente los requisitos para registrarse son los siguientes:

- A. Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes
- B. Contar con la e.firma (antes FIEL)
- C. Cédula profesional
- D. Constancia de socio activo de un Colegio de Contadores.
- E. Constancia de certificación profesional
- F. Constancia de experiencia participando en la elaboración de dictámenes
- G. Constancia de la norma de educación continua o de actualización académica
- H. Manifestación que no ha participado en delitos fiscales
- I. Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Fiscales en términos del artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación

El proceso de Certificación en México entró en vigor a partir del 1º de mayo de 1998, y se publicó el Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos. Esta figura tiene por objetivo, que el contador público pueda acreditar la calidad profesional y que posea los conocimientos técnico-administrativos suficientes y la experiencia necesaria, de manera que pueda desarrollar las actividades que puedan ser requeridas por las organizaciones. Otro motivo de la certificación tiene que ver con la globalización, principalmente es parte de las exigencias de los tratados internacionales de los que México es parte.

Para obtener la certificación, los Contadores Públicos deberán presentar la solicitud correspondiente y cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento mencionado, así como presentar el Examen Uniforme de Certificación, el cual fue elaborado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en sus respectivos campos de especialización.

Una vez registrado, el contador debe de cumplir con la Norma de Educación Profesional Continua (EPC) a través del colegio profesional al que pertenezca y puede emitir el dictamen fiscal de acuerdo con lo establecido en el CFF y su Reglamento.

El dictamen fiscal proporciona certeza al contribuyente, en virtud del profesionalismo con que se presentan estos trabajos y de las disposiciones fiscales que se deben de cumplir como se expresa a continuación.

El artículo 52-A del CFF contiene el orden secuencial al que deben supeditarse las autoridades fiscales cuando ejerzan sus facultades de comprobación y revisen el dictamen fiscal: primero deberá requerir al contador público que formuló el dictamen; en caso de que a juicio de las autoridades fiscales no fuera suficiente la información y documentación que les otorgó el CPR, podrán ejercer sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente; incluso se faculta a dichas autoridades fiscales a solicitar, en cualquier tiempo, información y documentación a terceros relacionados con el contribuyente, o bien, a sus responsables solidarios. Además, es común en este tipo de revisiones que, aun respetando el orden secuencial de revisión, soliciten al CPR documentos originales para cotejo o las declaraciones fiscales por impuestos pendientes de pago, mismos que solo tiene el contribuyente dictaminado (López, 2011).

OBJETIVO DEL DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal es parte de la auditoría de estados financieros, y su objetivo es dar confianza a contribuyentes y autoridades sobre el razonable cumplimiento de las obligaciones impositivas. Pero, al fin y al cabo, es sólo una opinión.

Por su parte, para que tengamos mayor confianza, el Contador Público que dictamina para efectos fiscales, además de estar titulado y registrado en el SAT, debe cumplir con:

- Certificación mediante la presentación de un examen de conocimientos y revalidación de esta cada cuatro años.
- Entrenamiento y capacitación anual, de al menos 65 horas anuales.
- Estricto cumplimiento del Código de Ética Profesional.
- Estar al corriente con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

UTILIZACIÓN DE LA TICS POR EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD

Las TIC's son la abreviación para las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Es decir, son todas esas tecnologías que nos permiten acceder, producir, guardar, presentar y transferir información. Ellas están en todos los ámbitos de nuestras vidas, en nuestra vida social, familiar y escolar. Sus usos son ilimitados y pueden manejarse con facilidad, sin necesidad de ser un experto, como son Televisores, teléfonos celulares, computadores, radios, reproductores de audio y video, consolas de videojuegos, tabletas e Internet. Sirven para optimizar el manejo de

la información y el desarrollo de la comunicación. Permiten actuar sobre la información y generar mayor conocimiento e inteligencia. Abarcan todos los ámbitos de la experiencia humana. Están en todas partes y modifican los ámbitos de la experiencia cotidiana: el trabajo, las formas de estudiar, las modalidades para comprar y vender, los trámites, el aprendizaje y el acceso a la salud, entre otros.

El ámbito de fiscalización no puede quedar exento del uso de las TIC's no puede quedar exento. La autoridad hacendaria, ha recurrido a la actualización y reestructuración de los procesos de fiscalización aplicando tecnologías de la información y comunicación, esto a efectos de hacerla más eficiente con la utilización de los recursos humanos y materiales con que cuenta, para lo cual ha introducido aspectos como:

- Facturación electrónica.
- Contabilidad electrónica.
- Uso del Buzón Fiscal.
- Revisiones fiscales electrónicas.

Es por ello por lo que el contribuyente debe de abandonar la postura tradicional de solo presentar información a la autoridad, sino que debe de aprovechar al máximo estas herramientas, con la realización de auditorías fiscales, a través del uso de profesionales de la contaduría y de la informática contable. Hay aquí un campo fértil, que puede ser aprovechado por los contribuyentes y por los profesionales de la contaduría, a fin de que el dictamen financiero, fiscal y del uso de las TIC's, rinda su fruto y continúe como una opción del dictamen fiscal, independientemente de que sea obligatorio o no ante las autoridades fiscales.

ALTERNATIVAS QUE TIENE EL CONTRIBUYENTE EN EL USO DE LAS TICS

Ante esa realidad, los contribuyentes deberán de adecuar sus sistemas de control interno, a fin de no caer en situaciones que los lleven a tener problemas fiscales ante las autoridades, para lo cual se recomienda poner atención en los siguientes elementos:

1. Utilización de un sistema de contabilidad adecuado a sus necesidades.
2. Sistemas de nómina y controles administrativos.
3. Uso de herramientas de verificación de comprobantes fiscales emitidos y recibidos en comparación con las bases de datos del SAT.
4. Verificación constante del buzón tributario.
5. Verificación y cuidado de operaciones bancarias.
6. Revisión en materia de operaciones vulnerables.
7. Utilización de servicio de expertos en contabilidad, fiscal e informática.
8. Entre otros.

NORMATIVIDAD EN LA PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL PARA EL AÑO DE 2023.

Opción de Dictaminar

El artículo 32-A establece que los contribuyentes manifestarán su opción al presentar la declaración anual del ISR que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción.

ASPECTOS GENERALES DE AUDITORÍA

El contador público debe de llevar a cabo su auditoría de estados financieros cumpliendo con los objetivos y llevando a cabo un procedimiento de acuerdo con las Normas Internacional de Auditoría y Atestiguamiento. En México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) ha adoptado como obligatorio el uso de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA, por sus siglas en inglés) emitidas por la International Federation of Accountants (IFAC) las cuales son obligatorias para todos los contadores que practiquen la auditoria de estados financieros y que a grandes rasgos consisten en:

- A. Planificación y organización para la auditoría.
- B. Evaluación de las pruebas y operaciones a realizar.
- C. Verificar detalladamente de los estados financieros.
- D. Realizar el informe del término de auditoría de estados financieros.

Una vez que el auditor tiene los elementos para emitir su opinión, esta debe de llevar se a cabo de acuerdo con la norma y nos encontraremos ante los siguientes tipos de opinión: opinión limpia, con salvedades, negativa o abstención de opinión.

Sin embargo, para efectos fiscales se establecen los mismos tipos de opinión, solo que se agregan:

- A. Opinión sin salvedades.
- B. Opinión con salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- C. Opinión con salvedades que no tengan implicaciones fiscales.
- D. Opinión negativa que tengan implicaciones fiscales.
- E. Opinión negativa que no tengan implicaciones fiscales.
- F. Abstención de Opinión.

USO DEL SISTEMA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL (SIPRED).

El SIPRED es un software como complemento de Excel diseñado por el SAT para apoyar al contribuyente en la presentación de los dictámenes fiscales a través de internet facilitando el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales. Cada año se publican en el Diario Oficial de la Federación el anexo “Anexo 16 de la Resolución Miscelánea fiscal” el cual es el instructivo para la presentación del Dictamen Fiscal a través del sistema SIPRED.

CONTENIDO DEL SIPRED

Para presentar el dictamen del año de 2022, el anexo 16 fue publicado el día 13 de enero de 2023 en el Diario Oficial de la federación.

En este apartado, se dan a conocer las características que debe de reunir el dictamen fiscal, de acuerdo con el anexo 16.

“Este anexo se integra de los instructivos de integración y de características, los formatos guía para la presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público inscrito, y de los cuestionarios relativos a la revisión efectuada por el contador público, por el ejercicio fiscal del 2022, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen 2022 (SIPRED 2022), aplicable a los tipos de dictámenes que se mencionan.”

Instructivo para la integración y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público inscrito, por el ejercicio fiscal del 2022, utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen 2022 (SIPRED'2022).

Instructivo de características para el llenado y presentación del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público inscrito, por el ejercicio fiscal del 2022 utilizando el Sistema de Presentación del Dictamen 2022 (SIPRED'2022).

A. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros general, por el ejercicio fiscal del 2022.

- Cuestionario de diagnóstico fiscal. (Revisión del Contador Público).
- Cuestionario en materia de precios de transferencia. (Revisión del Contador Público).

B. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a contribuyentes personas morales que tributen como coordinados y del régimen agrícola, ganadero, silvícola y pesquero y las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades de autotransporte terrestre de carga o pasaje por el ejercicio fiscal del 2022.

- Cuestionario de diagnóstico fiscal. (Revisión del Contador Público).
- Cuestionario en materia de precios de transferencia. (Revisión del Contador Público).

C. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a las casas de cambio, por el ejercicio fiscal del 2022.

- Cuestionario de diagnóstico fiscal (Revisión del Contador Público).
- Cuestionario en materia de precios de transferencia (Revisión del Contador Público).

D. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros de los intermediarios financieros no bancarios, aplicable a las uniones de crédito, a los almacenes generales de depósito, a las arrendadoras financieras, a las empresas de factoraje financiero, a las sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, entidades de ahorro y crédito popular conforme a la ley de ahorro y crédito popular y a otros intermediarios financieros no bancarios, por el ejercicio fiscal del 2022.

- Cuestionario de diagnóstico fiscal (Revisión del Contador Público).
- Cuestionario en materia de precios de transferencia (Revisión del Contador Público).

E. Formato guía para la presentación del dictamen fiscal de estados financieros, aplicable a los fondos de inversión de capitales, de renta variable y en instrumentos de deuda, por el ejercicio fiscal del 2022.

- Cuestionario de diagnóstico fiscal (Revisión del Contador Público).
- Cuestionario en materia de precios de transferencia (Revisión del Contador Público).

Los tipos de dictamen que pueden ser llenados en el SIPRED son:

- A. Estados financieros general.
- B. Contribuyentes personas morales que tributen como coordinados y del régimen agrícola, ganadero, silvícola y pesquero y las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades de autotransporte terrestre de carga o pasaje.
- C. Casas de cambio.
- D. Intermediarios financieros no bancarios.
- E. Fondos de inversión.

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS GENERAL

La presentación del dictamen se integra por los anexos del dictamen generado a través del SIPRED y contiene.

- La opinión del contador público inscrito que dictamina y el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, así como:
- El cuestionario de diagnóstico fiscal elaborado por el contador público.
- El cuestionario en materia de precios de transferencia elaborado por el contador público.
- En su caso, información adicional al dictamen.

CARACTERÍSTICAS GENERALES

La información se deberá enviar en un solo archivo encriptado y ensobretado con extensión sb2x, el cual será conformado por 26 caracteres (incluyendo extensión).

La información del dictamen de Estados Financieros General se integrará de la siguiente manera.

Datos de identificación:

- Contribuyente.
- Contador público.
- Representante legal.

Datos generales.

Información del dictamen referente a:

1. Estado de situación financiera.
2. Estado de resultado integral.
3. Estado de cambios en el capital contable.

4. Estado de flujos de efectivo.
 - 4.1. Notas a los estados financieros.
5. Integración analítica de ventas o ingresos netos.
6. Determinación del costo de lo vendido para efectos contables y del Impuesto Sobre la Renta.
7. Análisis comparativo de las subcuentas de gastos.
8. Análisis comparativo de las subcuentas del resultado integral de financiamiento.
9. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor.
 - 9.1. Declaratoria.
10. Relación de contribuciones por pagar.
11. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
12. Operaciones financieras derivadas contratadas con residentes en el extranjero.
13. Inversiones permanentes en subsidiarias, asociadas y afiliadas residentes en el extranjero y en México.
14. Socios o accionistas que tuvieron acciones o partes sociales.
15. Conciliación entre los ingresos dictaminados según estado de resultado integral y los acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta y el total de actos o actividades para efectos del Impuesto al Valor Agregado.
16. Operaciones con partes relacionadas.
17. Información del contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas.
18. Datos informativos.
19. Información de los pagos realizados por la determinación del Impuesto Sobre la Renta diferido por desconsolidación y el pagado hasta el mes de mayo del 2022 (artículo noveno, fracción XVI DTLISR 2014)
20. Información de los pagos realizados por la determinación del Impuesto Sobre la Renta por desconsolidación y el pagado hasta el mes de mayo del 2022 (artículo noveno, fracción XVIII DTLISR 2014)
21. Crédito por concepto de pérdidas fiscales (artículo segundo, fracción VIII de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2016)
22. Pérdidas por enajenación de acciones en la determinación del resultado o pérdida fiscal consolidado (artículo segundo, fracción IX de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2016)
23. Operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero
24. Inversiones
25. Cuentas y documentos por cobrar y por pagar en moneda nacional y extranjera
26. Préstamos
27. Integración de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
28. Operaciones sujetas a regímenes fiscales preferentes
29. Dedución de intereses netos del ejercicio (artículo 28, fracción XXXII de la LISR)

Los cuestionarios que se señalan a continuación contienen información relativa a la revisión efectuada por el contador público inscrito a los estados financieros del contribuyente, que forman parte del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

A. Cuestionario de diagnóstico fiscal. (revisión del contador público)

B. Cuestionario en materia de precios de transferencia. (revisión del contador público).

C. Formato de presentación en SIPRED 2022.

La información está integrada por los datos de identificación, datos generales, los estados financieros básicos, notas a los mismos, explicación de las variaciones, conciliaciones, integraciones, determinaciones y relaciones; y se presentarán en forma lineal vertical, de acuerdo a las reglas específicas con las que el sistema opera, asimismo, contiene la opinión, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cuestionario de diagnóstico fiscal elaborado por el contador público, el cuestionario del contador público en materia de precios de transferencia, y en su caso, la información adicional al dictamen.

D.- Presentación de la información.

Los dictámenes deberán elaborarse y prepararse para su envío invariablemente en el sistema denominado SIPRED2022, desarrollado por el Servicio de Administración Tributaria. En los formatos de los anexos no se pueden adicionar columnas, ni se pueden adicionar renglones con índices, salvo para la integración de los conceptos denominados otros o en los casos en que el propio sistema lo permita; sin embargo, si es posible agregar notas a los mismos, conforme al apéndice III notas técnicas de este instructivo, así como las explicaciones de las variaciones.

Cabe señalar que los importes de los datos a proporcionar de los anexos del dictamen que no se ocupen, podrán dejarse en blanco o bien poner un cero para evitar errores de omisión de la captura, excepto en aquellos índices, que el propio sistema indique que no deben dejarse en blanco y se requerirá que por lo menos se anote un cero.

La información deberá presentarse respetando la estructura de construcción y encriptación de datos del SIPRED 2022. Asimismo, por ningún motivo podrá presentarla o editarla con algún otro software.

En la presentación de los importes, se podrán utilizar fórmulas, sumatorias y cualquier tipo de operación o rutina que esté incluida en el SIPRED 2022.

Para escribir los textos de las notas a los estados financieros, la declaratoria de contribuciones a cargo del contribuyente como sujeto directo o en su carácter de retenedor, la opinión, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, la información adicional al dictamen, la explicación de las variaciones podrá utilizar caracteres especiales (comas, puntos, paréntesis, corchetes, etc.).

Las notas a los estados financieros, la declaratoria, la opinión, el informe, el cuestionario de diagnóstico fiscal se deberán requisitar obligatoriamente en todos los casos y cuando le aplique al contribuyente, también el cuestionario en materia de precios de transferencia y la explicación de las variaciones, en el caso de información de textos, deberán contener un mínimo de 100 caracteres.

En el caso de utilizar el anexo de información adicional, se deberán capturar un mínimo de 100 caracteres.

Con la finalidad de realizar las acotaciones de los estados financieros, relaciones y conciliaciones que estarán relacionadas con las notas a los mismos, se anotará la referencia inmediatamente después del nombre de la cuenta o subcuenta que se va a referenciar insertando una nota por medio del sistema con un máximo de 250 caracteres.

En las notas relacionadas con cuentas adicionadas mediante índices agregados, se debe indicar el índice al que se refiere la nota. Ejemplo:

Nota del índice 01010015000100

Todos los datos de las celdas se capturarán de acuerdo con las reglas de validación propias del sistema. Se explicarán para los siguientes anexos las variaciones de un año con otro de las cuentas que representen para el rubro de que se trate, un resultado por arriba del 14% en la columna denominada porcentaje de variación en pesos respecto al año anterior y siempre que para dicho rubro se haya determinado un resultado de al menos un 4% en las columnas correspondientes al porcentaje en relación con el total del concepto que se esté integrando.

- Estado de situación financiera. Del total del activo.
- Integración analítica de ventas o ingresos netos. Del total de ventas o ingresos netos actualizados.
- Análisis comparativo de las subcuentas de gastos del total de gastos actualizados.

CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS.

A.- Las columnas.

Se deberá respetar el número de columnas establecidas para cada uno de los anexos específicos.

Por ningún motivo se deberán incorporar columnas, archivos o anexos extras.

Las notas a los estados financieros, la declaratoria, la opinión, el informe, la información adicional y la explicación de las variaciones no tendrán columnas de índices.

B.- Los índices.

Se manejarán nueve caracteres alfanuméricos para el caso de datos de identificación y datos generales y catorce caracteres numéricos para los demás anexos.

El tratamiento del índice será como un carácter alfanumérico.

La justificación de los caracteres de los índices será centrada.

C.- Los conceptos.

Todos los textos utilizados se presentarán en letras mayúsculas y no podrán contener signos especiales (comas, corchetes, paréntesis, etc.). Se podrán capturar con minúsculas; sin embargo, el SIPRED 2022 automáticamente las convierte a mayúsculas.

D.- Las cantidades.

Las cifras de importes podrán contener fórmulas, pero no signos especiales (signo de pesos, comas, puntos, corchetes o paréntesis), únicamente deberán constar de los dígitos del 0 al 9.

Los símbolos como los paréntesis, los separadores de miles, etc.; solamente serán los que el sistema asigne (según la configuración que elija el usuario).

Las cantidades negativas deberán capturarse con signo negativo, anteponiéndose el signo a dicha cantidad, pero podrán visualizarse con paréntesis (según la configuración que elija el usuario).

Los campos numéricos que contengan información serán justificados a la derecha.

Los importes deberán anotarse invariablemente en pesos, no en miles de pesos.

Las cantidades representativas de porcentajes se deberán capturar con enteros y 2 decimales, sin el signo de porcentaje, excepto en los casos en que dichas cantidades representen un factor de actualización, los cuales deberán contener enteros y 4 decimales.

Ejemplos:

10 % se escribirá 10.00
28 % se escribirá 28.00
2.89078 se escribirá 2.8907
4.56320 se escribirá 4.5632

Como podrá notarse, el elaborar el dictamen fiscal, presupone un alto grado de preparación, para llevar a cabo este proceso, ya que de no hacerlo tiene responsabilidades como son la de informar a la autoridad fiscal cuando durante la elaboración del dictamen que realice identifique que el contribuyente ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, en el Código Fiscal de la Federación se hace referencia a lo siguiente:

Art. 52, fracción III se agrega un párrafo que indica: “Cuando derivado de la elaboración del dictamen el CPI tenga conocimiento de que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal, deberá informarlo a la autoridad fiscal, de acuerdo con las reglas de carácter general que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria.”

Art. 91-A, establece que son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme, así como cuando omita denunciar que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52, fracción III, tercer párrafo de este Código. No será considerada como infracción la omisión de la denuncia por parte del contador público tratándose de la clasificación arancelaria de mercancías.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 10% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 15%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.

Art. 91-B indica que al Contador Público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91- A del CFF, se le aplicará una multa de 10 a 20% de las contribuciones omitidas a que se refiere el citado precepto, sin que dicha multa exceda del doble de los honorarios cobrados por la elaboración del dictamen.

Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

III. Cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito sin haberlo informado en términos del artículo 52, fracción III, tercer párrafo de este Código.

El encubrimiento a que se refiere este Artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Con la entrada en vigor de la reforma para 2022 al establecer la obligatoriedad del dictamen fiscal para cierto tipo de contribuyentes tendrá un efecto positivo en el cumplimiento fiscal y por lo tanto en la recaudación de impuestos que se establecía hasta antes de 2014. Así también, parte de las modificaciones para el año del 2023 implica que tanto el contribuyente como el dictaminador ajusten sus procesos para dar cumplimiento en el tiempo establecido, ya que se acorta dos meses el tiempo de presentación de dictámenes fiscales, en 2023 se debe de presentar a más tardar en el mes de mayo.

CONCLUSIONES

La información y los datos señalados en el dictamen fiscal demuestran que es una herramienta valiosa que ayuda a la autoridad fiscalizadora y al contribuyente a tener certeza y confianza de que un profesional independiente, experto en la materia y reconocido por la autoridad fiscal, ha revisado los registros contables y declaraciones de impuestos y determinado que el contribuyente ha cumplido adecuadamente sus obligaciones fiscales a partir de la información financiera preparada de acuerdo con la normatividad contable aplicable.

El dictamen puede y debe ser coadyuvante de mejores prácticas, tanto contables, financieras y fiscales, que se traduzca en verdaderos beneficios a la comunidad de negocios, soportados por la certidumbre y confianza que le imprime el Contador Público.

Analizando lo sucedido en la historia del dictamen, se puede pensar que en un futuro la autoridad incorporará en sus requisitos para las firmas de Contadores la observancia de la Norma de Revisión de Control de calidad.

En conclusión, el dictamen fiscal ha cumplido su misión y es válido considerarlo como la herramienta de fiscalización que mejor ha servido a la modernización y profesionalización del sistema fiscal mexicano; sin embargo, los profesionales de la contaduría no deben de quedarse pasivos ante los grandes cambios que se están gestando en el uso de la Tecnología de la Información y la Comunicación.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Benjamín R. Téllez Trejo Practica de Auditoria: Financiera y Fiscal Editorial: Cengage Learning

Cepeda Alonso, G. (2004). Auditoría y Control Interno. Colombia: McGraw-Hill Interamericana.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoria para Atestiguar. (2021)

Osorio Sánchez Israel, Auditoría I, Fundamentos de Auditoría de Estados Financieros, ECAFSA.

Santillana González, J. R. (2004). Auditoría I. México: ECasa.

Téllez Trejo, B. R. (2004). Auditoría un Enfoque Práctico. México: Thomson Editores.

Boeta Ángeles, A. - Colegio de Contadores Públicos de México A.C. (2012) Disponible en:
http://ccpm.org.mx/avisos/El_Dictamen_Fiscal.pdf (Acceso el 10 de octubre del 2016)

http://imcp.org.mx/publicaciones/el-imcp-comunica-importancia-del-dictamen-fiscal#.VFAaLvmG_kV (Acceso el 12 de octubre del 2016).

http://archivos.diputados.gob.mx/Comisiones_LXII/Hacienda/P/011013/6.pdf

<http://www.elfinanciero.com.mx/economia/dictamen-fiscal-pone-en-riesgo-a-clientes-advienten-expertos.html> (Acceso el 13 de octubre del 2016)

CAPÍTULO 3

EL DICTAMEN PARA EFECTOS DEL IMSS, UN TRABAJO DE ATESTIGUAMIENTO

ALICIA EGUÍA CASIS

Contadora Pública y Auditora, Maestra en Administración Pública, Maestra en Fiscal y Doctora en Finanzas Públicas. Cuenta con Perfil Deseable otorgado por la SEP y es candidata al SNI. Contadora Pública Certificada por IMCP. Es maestra de tiempo completo de la Facultad de Contaduría de la UV, región Xalapa sus líneas de investigación son tributación y gestión pública.



INTRODUCCIÓN

La Organización Internacional del Trabajo define a la Seguridad Social como: “La protección que una sociedad proporciona a los individuos y los hogares para asegurar el acceso a la asistencia médica y garantizar la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, maternidad o pérdida del sostén de familia”.

A finales del siglo XIX en Alemania se emitieron las primeras leyes en el mundo que otorgaban prestaciones de seguridad social a los trabajadores. “En 1919, en la República de Weimar, se elevó por primera vez a rango constitucional el papel del Estado en el progreso social y se extendieron los beneficios para atender además de la seguridad social (salud, capacidad para el trabajo, maternidad, vejez, enfermedad), la vivienda y la educación” (CESOP,2006).

Con motivo de la emisión del informe Beveridge formulado en Inglaterra la seguridad social fue concebida como un derecho universal no solo para los trabajadores y se sostuvo que su financiamiento proveyera de los recursos del presupuesto general del Estado a diferencia del modelo contributivo de Alemania.

En México la promulgación en 1943 de la Ley del Seguro Social (LSS) originó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual es la institución de seguridad social más importante de México, pues otorga prestaciones a personas sujetas a una relación laboral de conformidad con la Ley Federal del Trabajo y a sus dependientes económicos.

Al 30 de noviembre de 2022, el IMSS tenía registrados 21,718,601 (veintiún millones setecientos dieciocho mil seiscientos un) trabajadores; de éstos, el 86.3% (ochenta y seis puntos tres por ciento) eran permanentes y el 13.7% (trece puntos siete por ciento) eran eventuales. (Comunicado de prensa IMSS, 2022).

El financiamiento del IMSS es tripartito pues en él confluyen recursos de los patrones, trabajadores y del propio Estado. El IMSS tiene como atribución invertir los fondos aportados para satisfacer las prestaciones que establece la LSS.

A las cuotas destinadas a financiar la seguridad social el Código Fiscal de la Federación las define como Aportaciones de Seguridad Social las cuales son:

“Las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

El correcto cumplimiento en el pago de las cuotas de seguridad social es indispensable para el sostenimiento del sistema de seguridad social que estipula la LSS, por ello se le confiere al IMSS el carácter de organismo fiscal autónomo y se le faculta para recaudar y cobrar las aportaciones, así como determinar créditos derivados del incumplimiento de pago por parte de

los patrones. Las facultades fiscalizadoras del IMSS se complementan con los dictámenes que sobre el cumplimiento de las obligaciones contenidas en la Ley del Seguro Social (LSS) emiten los Contadores Públicos. En el presente capítulo analizaremos el trabajo de atestiguamiento que implica la emisión del Dictamen sobre el cumplimiento de la legislación aplicable al Instituto Mexicano del Seguro Social.

ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a partir de 1959, incrementó el número de causantes revisados, al aceptar para efectos fiscales los dictámenes emitidos por Contadores Públicos independientes (Instructivo Dictaminación, 1992) hecho que dio origen a la creación del dictamen IMSS. El cual el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERYF) define como el “documento elaborado por Contador Público autorizado que consigna la opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones del patrón ante el Instituto”.

En el año 1985 se aprueba el primer instructivo para la dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones de la Ley del Seguro Social, el instructivo se ha modificado a lo largo del tiempo. El 28 de junio de 2017 el Consejo Técnico del IMSS emitió el Acuerdo ACDO.SA2.HCT.280617/149.P.DIR, mediante el cual se estipula la obligación de utilizar el Sistema de Dictamen Electrónico del IMSS (SIDEIMSS) para la presentación del Dictamen por Contador Público a partir del 1 de enero de 2018, es decir que el Dictamen correspondiente al ejercicio 2017 fue presentado utilizando el SIDEIMSS, el referido Acuerdo estableció como opcional la presentación del Dictamen del ejercicio 2016 en el SIDEIMSS.

De conformidad con el artículo 16 de la LSS el Dictamen IMSS es obligatorio para:

Los patrones que de conformidad con el reglamento cuenten con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio fiscal inmediato anterior, están obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto por contador público autorizado, en los términos que se señalen en el reglamento que al efecto emita el Ejecutivo Federal.

El artículo antes transcrito también estipula que los patrones que no se encuentren obligados podrán optar por dictaminar sus aportaciones al Instituto y en caso de hacerlo no serán sujetos de la práctica de visitas domiciliarias por parte del IMSS, por el ejercicio dictaminado, salvo que en el informe que se emita se manifieste el incumplimiento de sus obligaciones en materia de la LSS.

La mención del Contador Público como el único profesionista autorizado para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los patrones contenidas en la LSS representa un reconocimiento a la profesión y una muestra de confianza en la capacidad y ética de los Contadores. Lo anterior ha originado que la profesión contable organizada en México establezca normatividad y también adopte normatividad internacional que permita homologar la práctica del dictamen IMSS, así como la calidad del mismo.

ORGANISMOS NORMATIVOS

La LSS y el RACERyF establecen las disposiciones que regulan al Dictamen IMSS, así como el Acuerdo ACDO.SA2.HCT.280617/149.P.DIR por lo que es necesario su conocimiento a efecto de llevar a cabo la prestación de servicios para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones patronales.

A los encargos de atestiguamiento se les describe como aquellos en los que:

Un Contador Público tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una opinión y/o conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. (NAT 7010, 2021).

En un trabajo de atestiguamiento, la firma expresa una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios (que no sean la parte responsable) sobre el resultado de la evaluación o medición de un tema (materia objeto del trabajo) con base en criterios preestablecido. (Código de Ética Profesional, 2020).

En atención al contenido de los párrafos que anteceden podemos concluir que el Dictamen IMSS se corresponde con un trabajo de atestiguamiento ya que el Contador Público verifica el cumplimiento de las disposiciones contenidas en la Ley del Seguro Social correspondientes a un patrón, por un ejercicio fiscal, con base en la evidencia obtenida emite una opinión a la que se denomina Dictamen dirigida a las autoridades del Instituto.

En el desempeño del encargo del Dictamen IMSS es indispensable que el profesional de la Contaduría cumpla con las Normas para Atestiguar (NAT) que emite la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) perteneciente al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC) en la formulación de su Dictamen.

Cabe señalar que el RACERyF refiere como marco normativo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales dejaron de tener vigencia en México, al ser adoptadas las Normas Internacionales de Auditoría para la práctica de Auditorías de Estados Financieros correspondientes al ejercicio 2011. Sin embargo, en el modelo de Dictamen emitido por el IMSS si se menciona en a las NAT, al señalar que “el presente Dictamen se elaboró de conformidad con lo establecido en la Ley del Seguro Social, sus reglamentos, demás disposiciones legales aplicables y con apego a las normas para atestiguar, las de auditoría correspondientes y las que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público”.

La CONAA es:

Responsable de emitir las disposiciones normativas en materia de trabajos de revisión, atestiguamiento y de otros servicios relacionados, así como de emitir guías y ejemplos para la aplicación de las normas internacionales de auditoría emitidas por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)). (CONAA, 2023).

La aplicación de las NAT regula la aceptación del trabajo, la planeación, obtención y evaluación de la evidencia. El criterio que el Contador Público aplica al realizar el trabajo de atestiguamiento son las disposiciones contenidas en la LSS y sus reglamentos y se trata de un trabajo de seguridad razonable. ya que debe “reducir el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una opinión” (NAT, 2021).

El resultado de la evaluación del cumplimiento de las disposiciones de la LSS y sus reglamentos, se sustenta en la aplicación en obtención de evidencia suficiente y adecuada, así como en la evaluación que sobre la misma realiza el Contador Público.

La actuación del Contador Público en la emisión del Dictamen IMSS implica no solo el cumplimiento de las NAT sino también el del Código de Ética Profesional emitido por el IMCP y el de la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) emitida por la IAASB.

El Código de Ética Profesional “establece las normas éticas profesionales mínimas que deben observar los Contadores Públicos que practiquen la profesión en México, en cumplimiento con su responsabilidad de servir al interés público”. (Código de Ética, 2020).

El Código en su parte 4B denominada Independencia para Trabajos de Atestiguamiento refiere los principios fundamentales que regulan la práctica de los trabajos de atestiguamiento y los requerimientos para cumplir con la independencia mental y en apariencia a fin de fortalecer la confianza de los usuarios en el dictamen.

La NIGC fue adoptada en México a partir del 15 de diciembre de 2022 y sustituyó a la Norma de Control de Calidad emitida por el IMCP. Tiene como finalidad que las firmas de auditoría diseñen, implementen y operen un sistema de calidad para los encargos que desempeñen dentro de los que se encuentran los de atestiguamiento.

La NIGC requiere que la firma de auditoría aplique un enfoque basado en el riesgo al diseñar, implementar y operar los componentes del sistema de gestión de la calidad de una manera interconectada y coordinada tal que la firma de auditoría gestione de manera proactiva la calidad de los encargos realizados por la firma de auditoría. (IAASB,2020).

Es preciso señalar la aplicación de dos conceptos en la práctica de un trabajo de Dictamen IMSS, el escepticismo profesional y el juicio profesional. Los abordaremos a continuación.

El Contador Público debe permanecer atento durante todo el proceso de atestiguamiento a la posible existencia de circunstancias que afecten su opinión y que puedan originar errores materiales. Lo antes mencionado se identifica como escepticismo profesional, al cual se le define como: “Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles errores y una valoración crítica de la evidencia”. (NAT, 2021).

El juicio profesional es el que le permite al Contador Público tomar la decisión más adecuada atendiendo a las circunstancias en el desarrollo del trabajo de atestiguamiento, al respecto la NAT 7010 refiere que se debe aplicar a la planeación y ejecución del encargo, así como la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos relativos como a la valoración de la evidencia para sustentar la opinión, en este caso el Dictamen.

DESARROLLO DEL TEMA

Para tener la calidad de Contador Público Autorizado (CPA) para emitir el Dictamen IMSS se deben cumplir con los requisitos estipulados en el artículo 153 del RACERyF, los cuales son: 1.- Tener título profesional de Contador Público o grado académico equivalente; 2.- Pertenecer a un colegio de profesionales de la contaduría; 3.- Contar con los conocimientos suficientes para emitir un dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones en materia de la LSS, lo anterior requiere que se conozcan, interpreten y apliquen las disposiciones contenidas en la LSS y sus reglamentos así como las NAT, la NIGC, el Código de Ética. Una vez obtenida la autorización, por parte del Instituto, es necesario que dentro de los tres primeros meses de cada año comprobar que se es socio activo de un colegio y que se acreditó una evaluación sobre conocimientos en materia del seguro social.

El Instituto lleva un registro de los CPAs, al cual se puede acceder a través del SIDEIMSS, con el propósito de que los patrones verifiquen la situación que guarda el registro de un Contador, en él se muestra si se encuentran activos y si han sido objeto de baja, amonestación, suspensión o cancelación de su autorización.

El patrón obligado o que haya optado por dictaminarse contratará los servicios del CPA para lo cual se establecerán los términos del encargo en una Carta Convenio, en ella se plasmarán entre otros los términos y alcance de los servicios, las responsabilidades del auditor y del patrón, los plazos y honorarios. El patrón presentará al Instituto el aviso para dictaminar, mediante el SIDEIMSS, dentro de los cuatro meses posteriores al cierre del ejercicio anterior. El CPA puede ser sustituido mediante la presentación de un aviso por parte del patrón dentro de los tres meses posteriores a la entrega del aviso de dictaminación, la sustitución podrá presentarse en cualquier momento en caso de que el CPA se encuentre impedido o incapacitado físicamente.

La planeación del trabajo de atestiguamiento implica la determinación del alcance y supervisión del encargo, así como la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a aplicar. La ejecución del encargo permite al CPA allegarse de los elementos para soportar la opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones del empleador. El Instituto establece que el CPA como parte de su examen, haya verificado:

1. El sistema de control interno del patrón.
2. Los contratos colectivos e individuales de trabajo, así como los expedientes de los trabajadores.
3. La inscripción de los trabajadores, los avisos afiliatorios de alta, reingresos, baja y movimientos salariales presentados ante el IMSS y los pagos de cuotas obrero-patronales realizados por el patrón.

4. La determinación del salario base de cotización de conformidad con lo establecido en la LSS.
5. Los controles internos y registros contables del patrón, sobre el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores.
6. La retención y entero de las cuotas obrero-patronales; así como la conciliación del total de las remuneraciones de los trabajadores, contra los registros contables.
7. La clasificación de la empresa para efectos de la determinación y pago de la prima en el seguro de riesgos de trabajo en el ejercicio, la actividad declarada por el patrón dictaminado, así como procesos de trabajo, bienes y materias primas, equipo de transporte, oficio u ocupación del personal y actividades complementarias.
8. La información correspondiente a los servicios de personal contratados por el patrón dictaminado.
9. La información registrada en la balanza de comprobación. (Instructivo Dictamen IMSS, 2017).

El CPA evaluará la evidencia en sus dos aspectos suficiencia y adecuación con el propósito de fundamentar su opinión. La aplicación del juicio profesional permitirá al Contador determinar el cumplimiento o no de las disposiciones de LSS y sus reglamentos por parte del patrón.

El Dictamen resultado del trabajo del CPA se remitirá a través del SIDEIMSS y será firmado electrónicamente, primero por el Contador y después por el Patrón.

De conformidad con el RACERyF el IMSS emitió los modelos de opinión los cuales son:

- 1.- Limpia, cuando no se determinan omisiones en el cumplimiento de la LSS y sus reglamentos, el texto señala “el patrón cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con sus obligaciones fiscales en materia de seguridad social”.
2. - Sin salvedades, se determinan omisiones sin embargo fueron pagadas.
 - a) En una sola emisión, el texto es el siguiente: “excepto por la(s) omisión (es) determinada(s) y descrita(s) en el apartado de observaciones de esta opinión, misma(s) que fue(ron) cubierta(s) con fecha X el Patrón o Sujeto Obligado cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con sus obligaciones fiscales en materia de seguridad social”
 - b) En parcialidades, cuyo texto es: “excepto por la(s) omisión(es) determinada(s) y descrita(s) en el apartado de observaciones de esta opinión, misma(s) que será(n) cubierta(s) en X parcialidades, el Patrón o Sujeto Obligado cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con sus obligaciones fiscales en materia de seguridad social”.

Ambas opiniones son no modificadas debido a que el patrón cumplió razonablemente con sus obligaciones de conformidad con la LSS y sus reglamentos, sin embargo, en el caso de la opinión limpia el CPA no encontró diferencia entre el importe de las cuotas obrero-patronales enteradas por el patrón y las determinadas por él. En el dictamen sin salvedades si se determinaron diferencias, que son enteradas por el patrón. La redacción varía si fueron pagadas en una sola exhibición o en parcialidades. Es preciso significar que RACERyF en su artículo 149 establece que “podrán pagar las cuotas determinadas en el dictamen, así como la actualización y recargos respectivos hasta en doce mensualidades, debiendo anexar a la solicitud de pago en parcialidades la garantía del interés fiscal”.

3. - Con salvedades este tipo de opinión se emite cuando el CPA encontró diferencias entre lo enterado por el patrón y lo determinado como producto de su trabajo de atestiguamiento y al no ser pagadas por el patrón existe un error material que origina que la opinión sea modificada. El Instituto establece los siguientes modelos de dictamen con salvedades:

a) Se determinaron diferencias, de las cuales el patrón solo pagó una parte en una sola exhibición. Cuyo texto es; “Excepto por la(s) omisión(es) determinada(s) y descrita(s) en el apartado de observaciones de esta opinión, misma(s) que será(n) cubierta(s) en _____ parcialidades, el Patrón o Sujeto Obligado _____ cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con sus obligaciones fiscales en materia de seguridad social”

“La(s) omisión(es) determinada(s) y que no fue(ron) pagada(s) por el Patrón o Sujeto Obligado, previo a la emisión de la presente opinión son: (El Contador Público Autorizado deberá mencionar de manera detallada las omisiones de que se trate, las cuales deberán referirse a la correcta integración del salario base de cotización, a la inscripción de trabajadores sujetos al régimen obligatorio del Seguro Social, la correcta clasificación de la empresa y demás obligaciones patronales)”.

b) Se determinaron diferencias, de las cuales el patrón solo pagará una parte mediante pago en parcialidades. El texto es: “Excepto por la(s) omisión(es) determinada(s) y descrita(s) en el apartado de observaciones de esta opinión, misma(s) que fue(ron) cubierta(s) o en su caso regularizadas (pagos y/o movimientos) con fecha ____ de _____ de 20__, el Patrón o Sujeto Obligado cumplió razonablemente, en todos los aspectos importantes, con sus obligaciones fiscales en materia de seguridad social,

“La(s) omisión(es) determinada(s) y que no fue(ron) pagada(s) por el Patrón o Sujeto Obligado, previo a la emisión de la presente opinión son: (El Contador Público Autorizado deberá mencionar de manera detallada las omisiones de que se trate, las cuales deberán referirse a la correcta integración del salario base de cotización, a la inscripción de trabajadores sujetos al régimen obligatorio del Seguro Social, la correcta clasificación de la empresa y demás obligaciones patronales)”.

c) Se determinaron diferencias mismas que no serán pagadas por el patrón. La redacción es la siguiente: “Manifiesto que la información, documentación y demás circunstancias analizadas durante mi examen, reflejan que el Patrón o Sujeto Obligado, cumplió razonablemente en todos los aspectos importantes, con sus obligaciones fiscales en materia de seguridad social, por el ejercicio o periodo del 01 de enero al 31 de diciembre del 20__; la información patronal se encuentra presentada de conformidad con la Ley del Seguro Social, sus reglamentos, demás disposiciones legales aplicables, así como las normas para atestiguar, de auditoria correspondientes y las que regulen la capacidad, independencia e imparcialidad

profesional del contador público, salvo por las siguientes omisión(es) determinada(s) y que no fue(ron) pagada(s) por el Patrón o Sujeto Obligado, previo a la emisión de la presente opinión: (El Contador Público Autorizado deberá mencionar de manera detallada las omisiones de que se trate, las cuales deberán referirse a la correcta integración del salario base de cotización, a la inscripción de trabajadores sujetos al régimen obligatorio del Seguro Social, la correcta clasificación de la empresa y demás obligaciones patronales).

4 - Con abstención de opinión en estos casos el CPA informa que debido a que no contó con la evidencia adecuada y suficiente para fundamentar su opinión sobre el cumplimiento de las disposiciones de la LSS y sus reglamentos, por parte del patrón, se abstiene de emitir una opinión. El texto es: “Manifiesto bajo protesta de decir verdad que no conté con información, documentación o elementos suficientes para llevar a cabo el examen correspondiente, debido a las limitaciones consistentes en:

Por lo que, en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener en la correcta afiliación del Patrón o Sujeto Obligado, de los trabajadores, integración del salario base de cotización y demás obligaciones en materia de seguridad social, me abstengo de emitir la opinión de cumplimiento del referido Patrón o Sujeto Obligado”

5. - Con opinión negativa, ésta se emite cuando a juicio del CPA existen omisiones en el pago de las cuotas obrero patronales generalizadas o de tal relevancia que se concluye que no se cumplió con las disposiciones de la LSS y sus reglamentos. El texto es: “Manifiesto que la información, documentación y demás circunstancias analizadas durante mi examen, no reflejan la situación real del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de seguridad social del Patrón o Sujeto Obligado, por las razones descritas en el apartado de observaciones de esta opinión, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Seguro Social, sus reglamentos y demás disposiciones legales aplicables.

CONCLUSIONES

La correcta determinación y entero de las cuotas al Instituto es vital para su sostenimiento por lo que el Dictamen IMSS es un medio que contribuye a la obtención de recursos, mediante la determinación de omisiones en el pago de las cuotas obrero-patronales sin que participe personal adscrito al Instituto, representando un mecanismo eficiente de fiscalización financiado con recursos de los patrones.

Se considera apropiado que el Contador Público sea el único profesionalista que emita Dictámenes para efectos del IMSS pues cuenta con los conocimientos en materia de la Ley de Seguridad Social y de sus reglamentos, así como de las NAT, y al pertenecer a un colegio profesional está sujeto al cumplimiento de la NIGC como al Código de Ética Profesional con lo que se le otorga tanto a los patrones como a las autoridades del Instituto la confianza de que en el desarrollo de su trabajo actuará con imparcialidad e integridad.

La implementación del aplicativo SIDEIMSS ha permitido simplificar los trámites relativos a la emisión del Dictamen IMSS, por lo que se deberán realizar las adecuaciones al sistema atendiendo al desarrollo de nuevas tecnologías que eviten su obsolescencia.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, “Contexto internacional”, en Seguridad Social [Actualización: 17 de mayo de 2006], Recuperado el 15 de febrero de 2023 en www.diputados.gob.mx/cesop/

Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento Definición de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) Recuperado 18 de febrero 2023 en <https://imcp.org.mx/definicion-comision-conaa/>

DOF (2017) ACUERDO ACDO.SA2.HCT.280617/149.P.DIR y su Anexo Único, relativo a la aprobación de la actualización de los formatos para el dictamen de obligaciones en materia de seguridad social. Publicado DOF 13-07-2017.

DOF (1981). Código Fiscal de la Federación. Última reforma publicada DOF 12-11-2021. México, Diario Oficial de la Federación.

DOF (1992) Instructivo para la Dictaminación sobre el Cumplimiento de las Obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos Imponen a los Patrones y demás Sujetos Obligados. Publicado DOF 28-10-1992.

DOF (1995). Ley del Seguro Social. Última reforma publicada DOF 18-05-2022. México, Diario Oficial de la Federación.

DOF (2005) Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización. Última reforma publicada

DOF 15-07-2005. México, Diario Oficial de la Federación.

IAASB (2020) Gestión de la Calidad para Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros u Otros Encargos de Aseguramiento o Servicios Relacionados.

IMCP (2020) Código de Ética Profesional. Editorial IMPC 12ª edición.

IMSS Comunicados de prensa No. 627/2022 Puestos de trabajo afiliados al Instituto Mexicano del Seguro Social, publicado 5 de diciembre 2022, recuperado el 16 de febrero de 2023 en

[http://www.imss.gob.mx/prensa/archivo/202212/627#:~:text=%C2%B7%20Al%2030%20de%20noviembre%20de%202022%2C%207%2C928%2C388%20\(siete%20millones,los%20servicios%20m%C3%A9dicos%20del%20IMSS](http://www.imss.gob.mx/prensa/archivo/202212/627#:~:text=%C2%B7%20Al%2030%20de%20noviembre%20de%202022%2C%207%2C928%2C388%20(siete%20millones,los%20servicios%20m%C3%A9dicos%20del%20IMSS)

Normas de Auditoría para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados (2021) Norma 7010 Normas para Atestiguar. Editorial IMCP, México 2021.

Organización Internacional del Trabajo (OIT) Hechos Concretos sobre la Seguridad Social recuperado el 16 de febrero de 2023 en https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_067592.pdf

CAPÍTULO 4

AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR LOCAL: EL CASO DE VERACRUZ, MÉXICO

MARCOS EDUARDO ORTEGA MELGAREJO

El autor es Licenciado en Contaduría, Especialista en Métodos Estadísticos y Maestro en Gestión de Organizaciones por la Universidad Veracruzana; Doctor en Ciencias Administrativas por el Instituto Universitario Veracruzano; cuenta con experiencia profesional en el ámbito del control y la auditoría, particularmente en el sector público y en el enfoque de desempeño y de control interno; cuenta con experiencia docente en instituciones de educación superior y actualmente funge como Jefe de Carrera del programa educativo de Contaduría, en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Veracruzana, Región Xalapa.



INTRODUCCIÓN

Las auditorías de desempeño, también conocida como auditoría sobre el desempeño, representan un enfoque de fiscalización pública relativamente novedoso, que tiene por objeto valorar de forma objetiva y rigurosa, si las intervenciones de los actores públicos tienen un efecto sobre los problemas que pretenden resolver.

De esta forma, a través de las auditorías de desempeño se busca explicar si los gobiernos, a través del ejercicio de los recursos de que disponen logran obtener los resultados que están comprometidos en las normativas fundamentales y en los proyectos políticos que han comprometido en ejercicios democráticos, así como el grado de satisfacción de los ciudadanos, con relación a las expectativas que tienen sobre los planes y programas públicos.

De forma más particular, este documento tiene por objeto hacer una exploración conceptual y metodológica de esta herramienta de fiscalización superior, así como realizar una contextualización en el ámbito local del Estado de Veracruz en México, explorando el espectro normativo y de la composición estructural de la entidad responsable del ejercicio de esta función en dicha demarcación político-territorial.

FISCALIZACIÓN SUPERIOR EN MÉXICO Y VERACRUZ

Como parte del proceso de análisis e interpretación de lo aquí abordado, se realizó una exploración de aspectos teóricos en diversos recursos académicos y científicos, ahondado en las implicaciones conceptuales, estructurales y metodológicas de la fiscalización superior en México y Veracruz.

El término Fiscalización se refiere a la acción y efecto de fiscalizar, que podría considerarse como sinónimo de la función de auditar o vigilar a detalle diversas transacciones o acciones, aunque es necesario precisar que, el término fiscalización, tradicionalmente se utiliza en un contexto de gestión pública.

De acuerdo con la Auditoría Superior de la Federación de México (ASF, 2019), su función fiscalizadora implica vigilar el buen uso del patrimonio público de la Federación, el cual se traduce en la revisión de la aplicación de recursos y programas públicos, para comprobar que los montos lleguen al destino programado y que las acciones de gobierno se cumplan conforme a lo legalmente establecido.

El adjetivo “superior” indica que la ASF es la máxima autoridad y última instancia del país encargada de realizar las auditorías a los fondos públicos; por ello, las observaciones y acciones derivadas son finales y entes fiscalizados están obligados a responder a ellas.

Se entiende entonces que, la fiscalización superior es el ejercicio de la función de auditoría pública de más alto nivel en el Estado Mexicano, la cual implica que, derivado del ejercicio de esta función, una autoridad fiscalizadora puede emitir observaciones, recomendaciones y/u otras acciones similares, para que sean atendidas por los entes públicos sujetos a las revisiones.

La organización del Sistema Político-Administrativo Mexicano es compleja, ya que sus fines constitucionales son tan diversos como dinámicos; sin embargo, la función de fiscalización superior, así como las instituciones que la ejercen, se enfocan en el segmento de la rendición de cuentas, que es un concepto más amplio.

De acuerdo con Schedler, citado en Ocampo (2016), la rendición de cuentas abarca de manera genérica tres maneras diferentes para prevenir y corregir los abusos de poder, imponiendo obligaciones a las instituciones gubernamentales para: (1) abrirse a la inspección o escrutinio público, (2) explicar y justificar sus actos y (3) supeditarse a la amenaza de sanciones.

De esta forma, la fiscalización superior es un instrumento que contribuye en el paradigma de la promoción y la exigencia de la rendición de cuentas del Estado Mexicano, utilizando los diversos tipos de auditorías, evaluaciones y estudios, como herramientas para operar la función fiscalizadora.

En México la fiscalización es una atribución exclusiva de la Cámara de Diputados, situación que se precisa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), así como en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF); aunque legal e institucionalmente, esta labor ha sido encargada por la Cámara de Diputados a la ASF, (Ocampo, 2016).

Asimismo, es necesario señalar que la misma CPEUM establece que la fiscalización superior, en el ámbito de las entidades federativas y sus municipios, es encargada a las Legislaturas Locales, quienes a su vez cuentan con organismos técnicos, cuya composición estructural y operativa es similar a la de la ASF.

El Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Veracruz (ORFIS) es el organismo que asiste a la Legislatura del Estado de Veracruz en esta consigna, quien tiene legalmente reconocida su existencia, función y autonomía por la Constitución Política del Estado de Veracruz (CPEV) y por la Ley de Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave (LFSEV).

En términos concretos, tanto el ORFIS, como la ASF y los demás organismos fiscalizadores del país, son las instituciones públicas que se encargan de la función fiscalizadora del Estado Mexicano, quienes hacen operativa dicha función a través de la ejecución de sus programas de auditoría a los demás entes públicos que conforman dicho Estado; es decir, ellos representan la composición del sistema de fiscalización superior en el país.

De acuerdo con Arellano (citado en Ocampo, 2016) la auditoría comenzó siendo un examen sistemático de los registros contables y estados financieros con el fin de verificar los hechos relativos a las operaciones de la empresa y sus resultados, pero en la actualidad su papel y técnicas se han ampliado para abarcar otros aspectos relevantes de la actividad organizacional.

En este sentido, la fiscalización superior no sólo se enfoca en la ejecución de auditorías sobre la información financiera de los entes públicos, sino a otros aspectos relevantes y que se han establecido en el marco normativo y metodológico aplicable, mismo que, si bien puede variar por las condiciones de cada organismo fiscalizador, especialmente debe incluir tres vertientes principales de auditorías: financieras, de cumplimiento y de desempeño (ASF-SFP, 2014).

DEFINICIÓN, OBJETIVOS Y FINES DE LAS AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO

En este texto, el énfasis recae sobre las auditorías de desempeño, las cuales se definen como el examen de la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública y los programas gubernamentales, las cuales cubren no solamente operaciones financieras específicas, sino además todo tipo de actividad gubernamental (ASF-SFP, 2014).

De acuerdo con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2018) la auditoría de desempeño es una de las áreas más importantes de la evolución de las entidades fiscalizadoras superiores de América Latina y el Caribe en las últimas dos décadas, lo cual se justifica pues este tipo de valoraciones contribuyen a la mejora efectiva del valor público entregado a la ciudadanía por los auditados.

El ORFIS (2017) define a las auditorías de desempeño como una revisión independiente, objetiva, confiable, sistemática, interdisciplinaria, propositiva y comparativa de la eficacia, eficiencia, economía, competencia de los actores públicos, calidad del bien o servicio ofrecido y satisfacción del beneficiario-usuario, así como del impacto, actuación y resultados obtenidos por los entes públicos.

De esta forma, se plantea que la finalidad de la auditoría de desempeño es verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en las políticas, programas y/o proyectos públicos, con el propósito de promover una gestión gubernamental pública económica, eficaz y eficiente; así, por medio de este tipo de revisiones, se busca contribuir a las mejores prácticas y a la rendición de cuentas, al asistir a los gestores y supervisores públicos en la mejora de desempeño.

Lo anterior, se pretende lograr a través de la valoración sobre si las decisiones de los fiscalizados son preparadas e implementadas eficientemente y si los ciudadanos han recibido el justo valor por sus contribuciones; se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Asimismo, proporciona incentivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

De acuerdo con las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (ASF-SFP, 2014), este tipo de auditoría promueve la transparencia al ofrecer a los entes públicos y a los ciudadanos, una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades del gobierno. Con ello contribuye de manera directa al brindar información útil al ciudadano, mientras sirve como base para el aprendizaje y las mejoras.

VERTIENTES DE LAS AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO

Como se ha expuesto, este tipo de revisión se enfoca en la verificación, tanto del cumplimiento de las metas y objetivos definidos actores públicos, como el rendimiento en la ejecución de las acciones establecidas para lograrlos, analizando para tales efectos, los fines, los medios y los recursos disponibles.

De acuerdo con el ORFIS (2017) la auditoría de desempeño se fundamenta en tres vertientes principales, comúnmente denominadas “las tres e”.

- La eficacia mide el logro de los objetivos y metas programadas con los recursos disponibles en un tiempo determinado.
- La eficiencia mide y califica el recorrido entre medios y fines, así como la capacidad de alcanzar los objetivos y metas programadas con el mínimo de recursos disponibles y tiempo, logrando su optimización.
- La economía mide el costo de la política o programa público comparado contra los resultados obtenidos.

Además, comprueba el impacto de los resultados en la población objetivo utilizando indicadores de calidad y de satisfacción del ciudadano; por otra parte, analiza la competencia de los actores o servidores públicos. Estos elementos son vertientes secundarias, comúnmente conocidos como “las tres c”.

Las seis vertientes ayudan a establecer líneas de investigación de acuerdo con diferentes aspectos de las acciones gubernamentales, cuyos elementos de revisión más comunes son los siguientes:

Tabla 1: Vertientes, Aspectos y Elementos de las Auditorías de Desempeño.

Vertientes		Aspectos	Elementos
Principales	Eficacia	Resultados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cumplimiento de mandatos normativos ▪ Logro de propósitos, objetivos y metas ▪ Definición y seguimiento a indicadores estratégicos ▪ Impactos sociales
	Eficiencia	Operación de políticas y programas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Diseño y planeación de políticas, planes y programas públicos ▪ Ejecución de políticas, planes y programas públicos ▪ Definición y seguimiento de indicadores de gestión ▪ Operación de programas y procedimientos ▪ Sistemas de información ▪ Gestión de actividades y recursos
	Economía	Costos y beneficios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ejercicio de los recursos públicos ▪ Utilidad de los bienes y servicios generados ▪ Viabilidad económica y social ▪ Beneficios y ahorros económicos
Secundarias	Competencia	Actores públicos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ética y valores ▪ Competencias profesionales ▪ Servicios públicos de carrera
	Calidad	Servicios y bienes públicos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Calidad en la prestación de servicios públicos ▪ Calidad intrínseca de los bienes públicos
	Ciudadano	Satisfacción	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Satisfacción que los ciudadanos perciben sobre los servicios y bienes que los gobiernos les proporcionan.

Fuente: ORFIS, 2017.

ASPECTOS NORMATIVOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Al ser la fiscalización superior una atribución pública, que se inserta en el marco de las responsabilidades y funciones de todo el Sistema Político-Administrativo Mexicano, existe una alta incidencia de cuerpos normativos que definen las características de dicha actividad, así como de la composición estructural y operativa de las instituciones encargadas de ejercerla, estableciendo sus alcances, pero también sus limitaciones.

La CPEUM dispone en su artículo 116 las características fundamentales de la fiscalización superior en México, denotando que esta responsabilidad es exclusiva de los aparatos legislativos del ámbito nacional y estatal, para lo cual se apoyan en organismos técnicos especializados, siendo la ASF la encargada en el ámbito federal y el ORFIS para el caso del Estado de Veracruz; esta situación se refuerza en lo estipulado en los artículos 33 y 67 la CPEV.

Existen leyes especiales que establecen los procesos generales de fiscalización pública, siendo el caso de la LFSEV que regula la actividad de auditoría gubernamental en el Estado de Veracruz, establece el funcionamiento del ORFIS y regula las relaciones entre dicho Órgano y la Legislatura del Estado.

A lo largo de sus seis títulos, la LFSEV establece disposiciones generales relacionadas con la fiscalización superior local, la rendición de cuentas, la fiscalización coordinada de los recursos federales, la fiscalización durante ejercicios fiscales corrientes y anteriores, la promoción para el fincamiento de responsabilidades y determinación de daños y perjuicios, así como la relación del Congreso Local y el ORFIS (Ley 364, 2017).

De estas disposiciones, existen aspectos que inciden en la ejecución de las auditorías de desempeño, especialmente sobre la definición de este tipo de auditorías, sus modalidades y alcances, el proceso general de fiscalización superior y la forma e implicaciones de las recomendaciones resultantes de su ejecución (Ley 364, 2017).

De acuerdo con el artículo 51, fracción XI, las recomendaciones al desempeño incluidas en los Pliegos de Observaciones surgen de hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de: (1) los objetivos y metas contenidos en los planes, programas y presupuestos de los entes públicos, (2) a los principios de eficacia, eficiencia, economía, transparencia y honradez en la administración de los recursos públicos y (3) en cualquier otra situación irregular en su desempeño (Ley 364, 2017).

Por su parte, el artículo 52 estipula que los Pliegos de Observaciones serán dados a conocer a los entes fiscalizados para que presenten las aclaraciones y la documentación justificatoria y comprobatoria que los solvante debidamente (Ley 364, 2017).

Finalmente, si bien no podrían considerarse como cuerpos normativos o metodológicos de aplicación obligatoria, existen las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (ASF, SFP, 2014) y las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2013) que se utilizan como referentes metodológicos de buenas prácticas en la profesión.

ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Para su ejecución, las auditorías de desempeño en México, tanto la ASF como el ORFIS, han precisado en sus instrumentos normativos y operativos que se basan en lo establecido en las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización, que a su vez, se derivan de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI por sus siglas en inglés (2013).

Estos conjuntos normativos explican que, para una adecuada ejecución, las auditorías de desempeño se basan en tres fases principales: la planeación, la ejecución y la emisión y seguimiento de resultados.

Esta situación converge con lo establecido en el Manual de Auditoría de Desempeño del ORFIS (2017), que como se puede observar en la Figura 1, reconoce cuatro etapas que, en general, se asocian a la establecidas en las normas de auditoría, pero adicionando la integración del expediente y dividiendo a la planeación en dos subetapas particulares, como una parte total del proceso de ejecución de este tipo de revisiones.

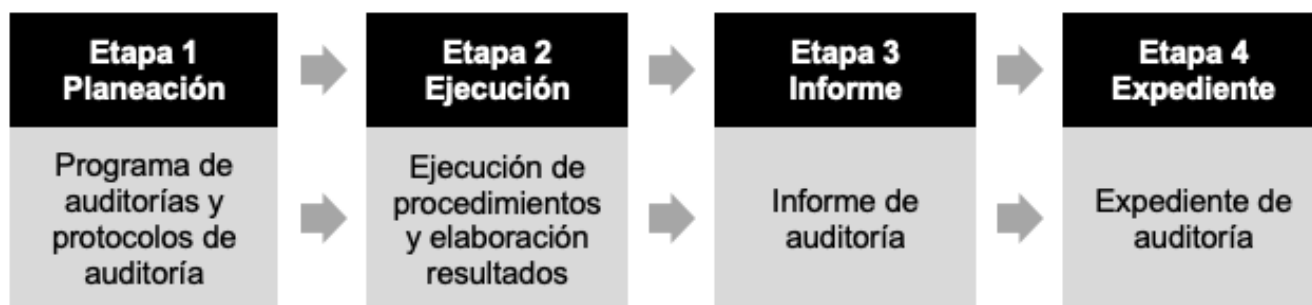


Figura 1: Etapas para la ejecución de auditorías de desempeño en el ORFIS.

Fuente: Elaboración propia, con información de ORFIS (2017).

En la etapa de planeación, como resultado del análisis integral del planteamiento estratégico y de las prioridades presupuestales asumidas por los actores públicos, que incluye la valoración de documentos programáticos de mediano plazo, planes de desarrollo, programas sectoriales, documentos operativos de corto plazo, instrumentos para la rendición de cuentas, documentos de la legislación y normativa, entre otros, se seleccionan los planes, programas, proyectos y/o acciones particulares o articulados de los entes que serán sujetos a evaluación, para posteriormente diseñar las características de cada auditoría programa (alcances, objetivos, áreas y mecanismos de evaluación).

De forma específica, el ejercicio de planeación sirve, para determinar el programa de las intervenciones públicas que serán auditados en un año en particular o en el mediano plazo, que entre otros elementos explica la importancia, pertinencia y factibilidad de las propuestas de auditoría, los análisis del diseño de las políticas públicas sujetas revisión, así como su composición programático-presupuestal y sobre los mecanismos de rendición de cuentas que rodean el objeto a revisar, además del impacto positivo que se espera de la fiscalización al desempeño (ORFIS, 2017).

Adicionalmente, por cada una de las revisiones programadas, los equipos de auditoría desarrollan un protocolo que constituye el diseño previo de la auditoría y marca las líneas de investigación necesarias para cumplir con los objetivos centrales de las valoraciones sobre el desempeño, que como ya se ha mencionado implica el análisis de la eficacia, eficiencia y economía con que actuaron los responsables de la operación de la política o programa y, en su caso, de la calidad del bien o servicio público ofrecido, la competencia de los actores y la percepción de los ciudadanos que fueron beneficiados como resultado de la intervención.

Un protocolo de auditoría de desempeño constituye los objetivos planteados para cada revisión, así como el conjunto de procedimientos con los que se espera lograr dichos propósitos; en este sentido, y considerando la inmensa diversidad de intervenciones públicas, el protocolo pretende lograr una comprensión profunda y objetiva de los equipos de auditoría, sobre la política o programa por auditar, de tal forma que su construcción implica la contextualización de las intervenciones en la planeación democrática y en la rendición de cuentas, la definición del problema por el que se dan los programas, el ámbito político-normativo de estos, así como los esquemas de operación de las acciones dispuestas para ejercerlo, etc.

Así, en su construcción, los auditores deben diseñar y aplicar técnicas de investigación que permitan identificar no sólo los requerimientos normativos y operativos de cada programa, sino las expectativas que se tienen sobre sus resultados, para lo cual debe definir hipótesis de trabajo que permitan direccionar la auditoría para ofrecer información que permita resolver estos cuestionamientos de forma efectiva.

Se puede decir que el principal objetivo de un protocolo de auditoría es identificar de manera clara y concreta cuáles son los efectos que se busca generar con la implementación y operación de una política pública y quiénes son los sujetos sociales receptores de dichos efectos, de tal forma que sea posible vincular los efectos esperados previstos con la población potencial y objetivo destinataria de la intervención gubernamental, especificando el significado de cada efecto para cada sujeto social afectado directa o indirectamente (ORFIS, 2017).

De forma aún más particular, el protocolo implica la fijación de las técnicas y herramientas suficientes para poder validar que los objetivos y medios definidos en los programas revisados se han cumplido conforme a todos los elementos críticos identificados, procurando observar el desempeño desde las vertientes ya mencionadas: eficacia, eficiencia, economía, calidad, competencia y satisfacción del ciudadano.

En una revisión de auditoría de desempeño, se pueden fijar un conjunto de herramientas que pretenden valorar una misma intervención pública desde diversas ópticas, por lo que construcción de tablas de procedimientos de auditoría que valoren los elementos expuestos en párrafos anteriores, señalando las delimitaciones y vertientes, objetivos específicos, preguntas de auditoría e hipótesis de trabajo y métodos de pruebas y procedimientos de auditoría; a continuación, un ejemplo:

Tabla 2: Ejemplo de un planteamiento para revisión de la eficacia de un programa de becas.

Delimitación de la Auditoría	Objetivo Específico	Pregunta de Auditoría	Hipótesis de Trabajo	Métodos de Prueba de Hipótesis y Procedimiento de Auditoría
Eficacia: Mejora en el logro educativo de los estudiantes	Fiscalizar la mejora en el logro educativo de los estudiantes como resultado del programa de becas escolares	¿El otorgamiento de becas escolares ha tenido impacto en el logro educativo de los beneficiarios?	El promedio de calificaciones de los estudiantes becarios mejora más rápido que el de los no becarios.	Método: análisis comparativo de la trayectoria del promedio de calificaciones de beneficiarios contra el análisis de la trayectoria del promedio de calificaciones de no beneficiarios. Procedimientos de auditoría: análisis de la base de datos que concentra información de las evaluaciones del logro educativo (por ejemplo, Enlace) de becarios y no becarios de los ciclos escolares 2005-2006 a 2009-2010; la construcción de la base de datos será contratada con un especialista en manejo de bases de datos.

Fuente: ORFIS (2017)

Una vez que el protocolo es ejecutado, lo cual implica la valoración sobre la documentación y pruebas presentadas por los entes auditados, se espera que se ejerza la ejecución de la auditoría, la cual implica que los hallazgos y conclusiones obtenidos expliquen, comprueben, acrediten y/o demuestren el estado de las cosas frente a cómo deberían estar; y para llegar a ese punto, se habrán investigado los hechos o acontecimientos del pasado que sirvan como evidencia al momento de realizar la auditoría; y si es conveniente y está en el objetivo de la auditoría, se puede elaborar la predicción siempre y cuando existan los datos suficientes (ORFIS, 2017).

En esta etapa los equipos de auditoría llevan a la realidad los procedimientos de auditoría definidos, para lo cual obtienen evidencia confiable y válida, que les permita expresar juicios de valor sobre el logro de los objetivos y la aplicación eficiencia y económica de los recursos de los programas públicos, lo cual implica que las herramientas definidas se hayan ejecutado con alto nivel de rigor metodológico, garantizando así que se ha hecho todo lo necesario para que las afirmaciones que surgirán a partir de lo analizado, se sustentan en procesos suficientes y competentes, que no podrán ser desacreditados en un contexto de alegatos.

Así, los resultados de la auditoría deben contener todos los argumentos e información necesaria para cumplir con los objetivos de la fiscalización y una comprensión adecuada y correcta de la materia que se informa. Cada resultado se conforma de una estructura triádica que muestra: el deber ser, el hallazgo y la conclusión que califica el cumplimiento o no de lo mandado, así como las causas que lo originan y los efectos que provocan en el cumplimiento de los objetivos, metas, operación y ejercicio de los recursos (ORFIS, 2017).

Las conclusiones deben ser importantes e imparciales, deben servir para propiciar las acciones que contribuyan al cumplimiento de los objetivos y metas, para mejorar la eficiencia en la operación de los procesos, para lograr la economía en el uso de los recursos ejercidos, para obtener la calidad de los bienes y servicios conforme a la normativa y a los estándares existentes, y para promover la competencia de los actores, mejorar el desempeño y la rendición de cuentas, entre otros.

De ahí que deban derivar exclusivamente de la evidencia obtenida en la auditoría y que por ello constituyan la base para señalar las recomendaciones al desempeño necesarias para lograr los cometidos antes descritos, así como para establecer, finalmente, la opinión de la auditoría.

Como resultado de las conclusiones de auditoría, nace inminentemente las recomendaciones al desempeño, cuyo principal objetivo es proporcionar a los auditados de los elementos que le permitan implementar mecanismos que propicien mejores prácticas gubernamentales; para lograrlo, es necesario que los servidores públicos acepten y se comprometan a instrumentar y realizar las acciones que correspondan, por lo que los resultados deben de ser convincentes al responder a los objetivos de la auditoría.

Para que las recomendaciones al desempeño tengan efectos de resultados, así como determinar las ventajas que se obtendrían con su implementación, se debe considerar que las recomendaciones estén derivadas de los resultados de la fiscalización, y que reflejen de manera adecuada las causas y efectos de las conclusiones.

Así como su presentación debe ser clara y persuasiva, la información presentada debe ser suficiente para inducir al lector a aceptar la validez de los resultados, la justificación de las conclusiones y el beneficio de poner en práctica dichas acciones.

Por su parte, el informe de auditoría es un documento técnico donde se presentan los datos e información que identifican la revisión, las conclusiones obtenidas por el equipo de auditoría y las recomendaciones al desempeño que se propondrán a los auditados; de esta forma, su contenido debe ser imparcial, confiable, integral, convincente y útil.

Los resultados que se presenten deben mostrar los datos duros a fin de mostrar la importancia que tienen dentro del contexto, deben ser breves y sin detalles en exceso; es por ello por lo que la redacción del informe deberá ser clara, objetiva, concisa y de calidad; debe realizarse de manera sencilla, sin tecnicismos y con un lenguaje directo.

Si bien su contenido puede variar, se recomienda que contenga una explicación, a grandes rasgos, de lo que trata el documento; la descripción de la motivación, el objetivo general y el alcance de la auditoría; el resumen de los procedimientos; y, la exposición detallada de los resultados, conclusiones y recomendaciones derivadas.

Finalmente, el expediente de auditoría es un instrumento imprescindible que recopila la información de la revisión, los resultados de los procedimientos y pruebas de auditoría aplicados. Integra la información suficiente, competente, pertinente y relevante de las conclusiones y hallazgos, al tiempo que sustenta y apoya las conclusiones, recomendaciones y opiniones.

Además, constituye una evidencia documental ante cualquier instancia administrativa o legal, de la aplicación de los procedimientos de auditoría que soportan el objetivo y el resultado de la revisión, el informe emitido y el alcance del objetivo propuesto.

CONCLUSIONES

Este documento ha explorado los aspectos conceptuales y normativos genéricos de la auditoría de desempeño en el contexto nacional, describiendo los procesos básicos para lograr una ejecución efectiva de esta herramienta, precisando algunos de los detalles más importantes de su ejecución práctica.

De forma más particular, se analizaron las particularidades de su aplicación en el ORFIS como uno de los principales usuarios de este enfoque de auditoría, reflexionando sobre que órgano es una de las instituciones con mayores retos de credibilidad pública en el ámbito local, ya que su labor principal radica en dar garantías de una correcta rendición de cuentas de los entes públicos del Estado de Veracruz, a través de la valoración de la honradez, transparencia, economía, eficacia y eficiencia del gasto público local.

Reconociendo que a través de la ejecución de las auditorías, el ORFIS operacionaliza la fiscalización superior en el Estado de Veracruz, por lo que debe desempeñar sus actividades con el más alto nivel técnico y calidad, situación que se logrará en la medida en que se garantice la correcta ejecución del proceso en sus diversos enfoques.

Las particularidades de la disciplina descritas aquí, si bien se enfocaron en el alcance de una entidad del ámbito subnacional, tienen su origen en prácticas internacionales formales, que implican criterios y estándares de la más alta calidad, por lo que llevarlos a la realidad profesional, incidirá en el mejoramiento de los resultados públicos y de los procesos de rendición de cuentas, que han recobrado importancia en los años más recientes.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Auditoría Superior de la Federación [ASF]. (2019) ¿Sabías qué? Recuperado de [https:// www.asf.gob.mx/Section/84_Preguntas_Frecuentes](https://www.asf.gob.mx/Section/84_Preguntas_Frecuentes)

Auditoría Superior de la Federación, Secretaría de la Función Pública [ASF-SFP]. (2014). Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización. Recuperado de: [https:// www.snf.org.mx/Data/Sites/1/npasnf/normasprofesionales_ www2014.pdf](https://www.snf.org.mx/Data/Sites/1/npasnf/normasprofesionales_www2014.pdf)

Banco Interamericano de Desarrollo [BID]. (2018). Auditoría de desempeño para una mejor gestión pública en América Latina y el Caribe. Recuperado de: <https://publications.iadb.org/es/publicacion/14150/auditoria-de-desempeno-para-una-mejor-gestion-publica-en-america-latina-y-el>

Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave. (18 de diciembre de 2017) Ley de Fiscalización Superior y Rendición de Cuentas del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave. [Ley 364 de 2017]. Gaceta Oficial: Número 502 Extraordinario.

Ocampo García de Alba, Guadalupe, Blanca. (2016). Sistema Nacional de Fiscalización en el marco de los desafíos para la rendición de cuentas en México. México: Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación y Unidad de Evaluación y Control. Recuperado de http://archivos.diputados.gob.mx/Centros_Estudio/UEC/prods/SISTEMA%20NACIONA%20DE%20FISCALIZACION.pdf

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores [INTOSAI]. (2013). Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores número 400: Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento. Recuperado de <http://www.issai.org/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm>

Órgano de Fiscalización Superior del Estado [ORFIS]. (2017). Manual de Auditoría sobre el Desempeño 2017. Recuperado de <http://www.orfis.gob.mx/manual-de-auditoria-sobre-el-desempeno/>

CAPÍTULO 5

AUDITORÍA INTEGRAL

JULIO ALONSO IGLESIAS

Licenciado en Contaduría por la UNAM, con Maestría en Auditoría por la UNAM y Doctorado en Ciencias Políticas por el Colegio de Veracruz. Académico de la División de Estudios de Posgrado de la FCA de la UNAM e Investigador académico de la Universidad Veracruzana



INTRODUCCIÓN

La auditoría integral es una revisión con enfoque multidisciplinaria que incluye la participación de varios especialistas que trabajan en equipo para ofrecer un informe con una visión global de una entidad ya sea del sector público, privado o mixto. E incluso genera las condiciones para la implementación de mejoras que permitan cumplir de manera óptima los objetivos de la organización.

La Academia Mexicana de la Auditoría Integral y del Desempeño, A.C. define la auditoría Integral “como la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos”.

Ventajas de la auditoría integral.

- Permite una visión global de los problemas de la organización.
- El ahorro se refleja a largo plazo, ya que permite dar soluciones globales a los problemas de la organización.
- La implementación de soluciones es de manera óptima.
- Desventajas de la auditoría integral.
- Elevado costo por el empleo de varios especialistas.
- Información limitante respecto al cumplimiento de la normatividad.
- Limitaciones de tiempo para la revisión documentaria y de campo.
- Limitaciones para contar con auditores especialistas en todos los criterios que se requieren para determinadas auditorías.

Lo anterior hace de la auditoría integral un trabajo de revisión adecuado para dependencias federales o estatales sui-generis y para empresas que tienen gran complejidad.

ANTECEDENTES

Esta auditoría se inició en Estados Unidos en el sector público, siendo impulsado por la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO), creado como departamento independiente del gobierno federal.

La depresión de los años 30s y la segunda guerra mundial, obligó al gobierno de los Estados Unidos a desarrollar su mirada de análisis y supervisión, sobre las diversas actividades públicas, por lo que se vio en la necesidad de realizar auditorías para verificar que las agencias gastaran y controlaran de forma adecuada sus asignaciones.

En los años 50s, la GAO mejoró sus capacidades debido a que el gobierno solicitó informaciones sobre una gran diversidad de agencias gubernamentales y sus funciones, ya que abarcaban acción social, educación, salud, defensa, infraestructura pública, justicia, prisiones entre muchas otras obligaciones que tenía el gobierno de Estados Unidos con la sociedad.

En México, la auditoría integral tuvo sus inicios de manera formal en el sector público a partir del año 1989 por la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF). Y tenía como objetivo lo siguiente “la evaluación del grado y forma de cumplimiento del objetivo social de una entidad o programa”. Sin embargo, bajo este enfoque, en realidad son revisiones incompletas, que no cumplen con los objetivos y ventajas de una auténtica auditoría integral de proyectos, siendo un desperdicio las horas, los sueldos y prestaciones que se le pagan al titular de Auditoría Interna y a sus colaboradores.

Posteriormente se creó la AMDAID, AC, una organización integrada por profesionales de la Contaduría y otras áreas abocados a la resolución de problemas en auditoría con visión especializada y global.

ORGANISMOS NORMATIVOS

Actualmente el único organismo reconocido en el área de la Auditoría Integral es: Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.

FASES DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

En términos generales puede haber variaciones de como trabajamos la auditoría integral, sin embargo, algunas fases necesariamente deben contemplarse. Las fases de la auditoría integral, de acuerdo con la Academia Mexicana de Auditoría Integral y del Desempeño, A.C., son cinco, que se recomiendan deben incluirse:

1. Análisis general y diagnóstico.
2. Planeación específica.
3. Ejecución.
4. Informe de resultados.
5. Diseño, implantación y evaluación.

A su vez estas fases se subdividen en etapas que son las siguientes:

Fase I. Análisis general y diagnóstico.

A) Evaluación preliminar.

En esta etapa se deben contemplar dos puntos:

- a) La entrevista inicial, en la que se deben realizar con los directores de la entidad pública o privada sobre la misión, objetivos, estrategias. Mercados, producción, tecnología operación, así como los problemas que se han presentado en la organización y las probables causas que los han generado, y
- b) Análisis de los estados financieros e indicadores de operación y control de gestión, donde se deben aplicar las principales razones financieras. Analizar globalmente los estados financieros, revisar los controles de gestión existentes, analizar la estructura organizacional, identificar el marco normativo aplicable de legislación federal, y local, así como alguna otra información estadística relevante para identificar áreas de oportunidad importantes, relacionadas con los resultados y el status económico –financiero de la entidad.

B) Plan de trabajo, en el que se establece como se va a desarrollar la primera fase de esta auditoría, su duración y quienes integrarán el equipo de trabajo. Los estudios que debe incluir que son los siguientes:

1. Evaluación de condiciones del entorno.
2. Revisión de informes anteriores.
3. Estudio del proceso administrativo.
4. Análisis operacional.
5. Estudio de la operación actual.
6. Estudio del clima organizacional.
7. Estudio de actitudes.
8. Estudio del FODA (fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas).

Duración- Esta dependerá de los estudios que se realizarán y del número de profesionales que participarán, en función de las características del ente a revisar.

Integración del equipo de trabajo – Se determinará el perfil y el número de profesionales necesarios para esta actividad (Contadores, Veterinarios, Licenciados en administración, Economistas, Ingenieros, Psicólogos y otros que se requieran).

C) La ejecución, que contendrá:

- Obtención de evidencia.
- Determinación de hallazgos.
- Coordinación y supervisión.

D) Por último el Diagnóstico, que será para:

Las reuniones de avance - Con la Gerencia de la entidad pública o privada objeto de este trabajo. La recopilación de resultados y la cuantificación de áreas de oportunidad. Con lo que se presentará el diagnóstico en un Informe final. De ser aceptada nuestra propuesta de auditoría integral por el cliente o responsable de la entidad, pasaremos a la siguiente fase que es la Planeación para arrancar nuestra revisión.

Fase II. Planeación específica.

Con los elementos obtenidos de la primera fase de diagnóstico preliminar una vez autorizada por el cliente o dependencia a cargo, se llevará a cabo la planeación específica de la auditoría integral. La planeación específica debe contener la precisión de los objetos detallados y el alcance del trabajo a desarrollar, considerando los parámetros e indicadores de gestión de la organización. También debe preverse la determinación de los recursos necesarios tanto en número como en calidad del equipo de trabajo que será utilizado en el desarrollo de la revisión, con especial énfasis en la estimación de costos.

También se deberá establecer los resultados esperados de la Auditoría Integral, como consecuencia directa del conocimiento profundo de las fuerzas y debilidades y de las oportunidades de mejora de la organización, cuantificando en lo posible los ahorros esperados.

A) Determinación de objetivos.

- Objetivos de la organización.
- Alcance de cada función.
- Resultados esperados.
- Confirmación con responsable.

B) Elaboración del programa.

Este programa deberá contener por lo menos lo siguiente:

a) Contenido. - Además de la ampliación de los temas tratados en la Fase 1. Evaluación General y diagnóstico se debe considerar los:

- Sistema de control.
- Exposición del riesgo.
- Objetivos y metas.
- Disposiciones legales.
- Normatividad interna.
- Rendición de cuentas
- Economía, eficiencia y eficacia.

b) Estructura.

- Procedimientos.
- Responsables.
- Etapas y fechas de ejecución.
- Red de actividades.

C) Determinación de recursos.

- Especialidades.
- Experiencia.
- Cantidad de personal.
- Equipos y materiales.
- Estimación de costos.

D) Seguimiento del programa.

- Comité directivo.
- Coordinación.
- Oportunidades de mejoramiento.
- Supervisión.
- Reportes de avance.

Fase III. Ejecución.

- A) Obtención de evidencia suficiente, competente y relevante.
- B) Técnicas y recursos.
- C) Coordinación y supervisión.

Fase IV. Informe de resultados.

- A) Observaciones y oportunidades de mejora.
- B) Estructura, contenido y presentación.
- C) Discusión con el cliente y definición de compromisos.
- D) Informe ejecutivo.

Fase V. Diseño implantación y evaluación.

Esta es la etapa propiamente de trabajo como consultor de las entidades públicas o privadas, ya que al conocer perfectamente cuál es el problema que las aqueja, podemos contribuir a realizar correcciones en la organización e implementar mejoras a la entidad ya sea pública o privada.

Esta fase se compone:

- A) Diseño.
- B) Implantación.
- C) Evaluación.

NORMAS DE AUDITORÍA INTEGRAL

Estas normas se integran por:

- A) Normas generales.
- B) Normas para la ejecución de la Auditoría Integral.
- C) Normas para la preparación de Informes de Auditoría Integral.
- D) Normas para el Diseño Implantación Evaluación e Informe final.

Que a su vez están divididas en:

NORMAS GENERALES.

Que a su vez se divide en cuatro: Capacitación profesional, Objetividad, Independencia y Confidencialidad.

1. Capacitación profesional.

El auditor integral debe contar con la capacitación profesional necesaria para realizar la función recomendada.

2. Objetividad.

El auditor integral debe ser objetivo en el desarrollo de las auditorías. La objetividad impone a todo profesional la obligación de ser imparcial y honesto; evitar influencias propias y de terceros que pudieran desvirtuar las conclusiones derivadas de la evidencia obtenida.

3. Independencia.

El auditor integral debe estar libre de impedimentos que comprometan su independencia y, además, mantener una actitud de independencia.

4. Confidencialidad.

El auditor integral tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias que conozca el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

NORMAS PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

Estas normas están relacionadas con:

- La Planeación.
- Estudio y familiarización con el entorno.
- Estudio y evaluación de los controles.
- La obtención de evidencia.
- El cuidado profesional.
- La formulación de papeles de trabajo.
- La responsabilidad en el uso del trabajo efectuado por otros profesionales o por la administración de la entidad.
- La supervisión del trabajo de la Auditoría integral y
- El aseguramiento de la calidad.

NORMAS PARA LA PREPARACIÓN DE INFORMES DE RESULTADOS.

Básicamente son dos las normas que se deben seguir para la elaboración de los informes de resultados:

- Por su forma.
- Por su contenido.

NORMAS PARA EL DISEÑO, IMPLANTACIÓN Y EVALUACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES RESULTANTES DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

Estas normas se refieren a la consultoría:

- Diseño.
- Implantación.
- Evaluación.
- Informes.

Aspectos que se deben considerar entre otros a manera general para llevar a cabo auténticas auditorías integrales en las entidades ya sean públicas o privadas o de capital mixto:

- 1) Revisar que la entidad tenga planeados flujos de efectivos positivos durante la vida del proyecto; parámetros mínimos de autorización y aceptación de proyectos en: su ROI o Tasa de Retorno de la inversión, Valor Presente Neto del Proyecto (VPN), Tasa Interna de Rendimiento (TIR) y Periodo de Recuperación de la Inversión (PRI) y que estos parámetros se cumplan con respecto a las políticas aprobadas por la Dirección General, así como por el Comité de Finanzas y Planeación y el Consejo, en caso de que estos intervengan.
- 2) Verificar la razonabilidad, bases de cálculo y soporte de los diferentes conceptos que integran el flujo neto de efectivo, así como cuestionar las tasas de descuento aplicadas en las valuaciones financieras de los proyectos, si es que éstas se realizan.
- 3) Comparar el importe aprobado de los proyectos contra el monto final real que costaron dichos proyectos, para asegurarse que existan variaciones razonables, de hasta máximo de un 10 %, o el porcentaje máximo que al respecto establezca el Comité de Finanzas o el Consejo. Un sobregiro fuerte en los proyectos significa varias cosas: que fue mal calculado, falta de visión y conocimiento de las diferentes Direcciones involucradas y que el proyecto será menos rentable al rendimiento esperado cuando estos fueron aprobados. Una variación favorable excesiva, además de significar las dos causas antes citadas en los sobregiros, también origina que la empresa deje de asignar fondos a otros proyectos productivos.
- 4) Sobre las variaciones favorables y desfavorables mayores del punto anterior, la auditoría técnica debe cuidar que se expliquen oportunamente por escrito y se autoricen por los Departamentos, Direcciones correspondientes, e incluso por el Consejo.
- 5) Como consecuencia, El auditor responsable debe cuidar que se preparen y aprueben correcta, completa y oportunamente los Formatos Complementarios de Autorización de Proyectos, cuando se incrementa o disminuye el monto original del proyecto sustancialmente, o se modifica su alcance.
- 6) Especial atención deberá ponerse en involucrar auditores que sean ingenieros civiles, arquitectos, y/o en su caso, ingenieros de la especialidad correspondiente en un equipo

interdisciplinario, para verificar que los contratistas se apeguen a las especificaciones técnicas del proyecto y no facturen volúmenes mayores a los volúmenes físicos de obra realmente ejecutados, autorizados e indicados en los planos, en los documentos denominados como números generadores y demás soportes documentales que forman parte del proyecto técnico aprobado.

Este tipo de pagos de más que suelen presentarse en todas los proyectos industriales, inmobiliarios y comerciales, pueden recuperarse de los contratistas y penalizarse, si están considerados en los contratos, y si son detectadas estas fugas en las auditorías técnicas que merman la rentabilidad de los proyectos.

7) Es conveniente que los contratos con coordinadoras, empresas constructoras, contratistas y proveedores de equipo no sean solo revisados y autorizados por las áreas de proyectos y direcciones operativas involucradas, sino que también se requiera la opinión de abogados expertos en las materias pertinentes del asunto que se trate, de auditores expertos en auditoría de proyectos y en consultores en administración de riesgos, que recomienden la preparación de cláusulas, condiciones y penalizaciones para defender los intereses de la empresa.

8) En la auditoría técnica deberá vigilarse se cumplan las condiciones, penalizaciones y precios unitarios establecidos en los contratos y sus anexos y evitar negligencia, abusos de las coordinadoras, contratistas y proveedores, que con frecuencia suelen cobrar conceptos e importes adicionales a los originalmente contratados.

9) Deberá ponerse cuidado en la administración de los concursos de obra, asegurándose que existan políticas y procedimientos completos que cubran tanto el aspecto técnico, así como colocar los contratos y pedidos a la mejor oferta en precio, pero que cumplan con la evaluación técnica establecida.

10) Para evitar posibles abusos, El auditor responsable, debe también cuidar que se compren los equipos y maquinaria con las características técnicas, capacidades de producción e importes en pesos o dólares originalmente indicados en los formatos de autorización de proyecto (o en sus anexos) y aprobados por las diferentes direcciones o departamentos, la Dirección General, o incluso el Consejo.

11) La post-evaluación de proyectos de inversión, es otra función formal que casi ninguna empresa grande o mediana ejecuta, ni tampoco sus correspondientes áreas de Auditoría Interna cuidan se desarrolle, para comparar los resultados reales de los proyectos contra los resultados esperados y autorizados en los formatos de autorización de proyectos, en los siguientes conceptos: Ventas, utilidad neta y flujos de efectivo neto descontados trimestrales o anuales.

12) Dependiendo del tamaño e impacto de las variaciones resultantes de la Post-evaluación durante el primer año de operación del proyecto, puede originar que se tenga que volver a calcular el ROI, VPN, TIR y PRI, partiendo de los nuevos flujos de efectivo descontados que debieran recalcularse y revisarse en los años de vida productiva del proyecto.

En fin, la lista anterior de puntos a desarrollar no es limitativa, podría hacerse más extensa y adecuarla a cada empresa. Lo importante, es sensibilizar a las empresas públicas o privadas de desarrollar esta clase de revisiones técnicas e independientes por parte de sus áreas de Auditoría Interna o de la Contraloría, siempre y cuando estén capacitadas, o bien, recurrir a firmas de auditores integrales o consultores especializados en la materia.

CONCLUSIONES

La auditoría integral es una revisión que cubre diversos ángulos de mirada de cualquier entidad económica, realizada de manera completa y correcta, proporciona múltiples ventajas a las organizaciones públicas y privadas Debido a su enfoque multidisciplinario. Tales como mejorar el control de sus procesos productivos y administrativos, detectar los pagos más importantes e improcedentes a contratistas, vicios, desviaciones, irregularidades, y áreas que no están funcionando correctamente que pueden hacer menos rentables los proyectos de inversión, e incluso, arrojen pérdidas y flujos de efectivo negativos que pongan en riesgo la continuidad de la empresa o de alguna de sus divisiones. Y permite esta revisión implementar mejoras en cualquier proceso de la entidad a un costo menor, ya que se tiene una idea profunda del funcionamiento de la organización. Y lo mejor de todo permite una visión más sana hacia el futuro de la organización.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C. Metodología de la Auditoría integral. Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, México, 1era. Edición, 1996.

Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C. Normas de Auditoría Integral. Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, México, 1era. Edición, 1998.

Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C. Criterios de evaluación e Indicadores de Gestión en la Auditoría Integral. Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, México, 1era. Edición, 1999.

Academia Mexicana de Auditoría Integral, A.C. Diseño Implantación y Evaluación. Comisión de Normas y Procedimientos de la Academia Mexicana de Auditoría Integral, México, 1era. Edición, 1999.

Paniagua Bravo, Víctor, Auditoría Integral, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1era. Reimpresión, 2007.

Santillana González Juan Ramón. Auditoría interna integral, Thompson, México 2° Edición, 2002.

CAPÍTULO 6

LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL EN MÉXICO

LEONEL LARA SERNA

Doctor en administración pública, maestría en alta dirección, máster en auditoría, licenciado en contaduría, investigador de tiempo completo titular "B" en el Instituto de Investigaciones en Contaduría de la Universidad Veracruzana, ponente, autor y coautor de libros y artículos en revistas indexadas a nivel nacional e internacional.



INTRODUCCIÓN

La auditoría es una técnica utilizada por las organizaciones sociales en diversos contextos, ya que proporciona un método objetivo y metódico de recopilación y evaluación de datos.

Del mismo modo que la auditoría en general, la auditoría gubernamental tiene objetivos, clasificaciones y normas que la rigen. Esto se aborda en el presente capítulo, contemplando desde sus antecedentes con la llegada de los españoles hasta la creación de un Sistema Nacional de Fiscalización, el objetivo de la auditoría gubernamental en México es eficientar el gasto público tanto en la prevención de actos ilícitos como en su sanción y reparación del daño.

El marco normativo de la auditoría pública permite ubicar al ente fiscalizador respecto a las normas (personales, de ejecución y sobre el informe de auditoría y seguimiento) deseables en los auditores, junto con el marco jurídico y los controles internos que debe seguir la fiscalización.

ANTECEDENTES

La llegada de los españoles a México marcó el inicio de la fiscalización y la rendición de cuentas en México. La institución tiene sus raíces en 1437, cuando el rey Juan II de Castilla estableció el Tribunal de Cuentas; en 1453, las Cortes españolas instituyeron el Tribunal Mayor de Cuentas como órgano con funciones específicas de inspección, examen, aprobación y liquidación de las cuentas de la Hacienda Real, cuya finalidad era revisar los ingresos y gastos de Hernán Cortés (Manjarrez, 2003).

La necesidad de supervisar el comercio aumentó considerablemente a principios del siglo XVI, cuando los españoles empezaron a explotar el oro, plata y otros minerales importantes. Al principio, los funcionarios reales (llamados tesoreros reales del rey) se encargaban de la economía de las colonias, recaudaban rentas e impuestos e informaban directamente al rey. El Consejo de Hacienda, que hasta entonces se encargaba de revisar las cuentas del tesoro español, asumió estas funciones cuando el Tribunal Mayor de Cuentas fue disuelto en 1510 por orden del gobierno español (Manjarrez, 2003).

Baste señalar que entre las primeras actuaciones de este organismo fue negar a Hernán Cortés el derecho a exigir 690,000 ducados (moneda de 3,50g de oro de 23 3/4 kts de pureza) que decía haber gastado en la Conquista, Cortés fue acusado de ladrón y rebelde a raíz de las investigaciones del Tribunal de Cuentas. Cuando estas acusaciones fueron comunicadas a la Corona española, se nombró a Don Luis Ponce de León como Juez de Residencia de Cortés (Faya, 1980, citado en Manjarrez, 2003)

Pero no fue sino hasta 1814, en la Constitución de Apatzingán, que México tuvo su primer ejemplo constitucional de un órgano distinto al Poder Ejecutivo con facultades para conocer y aprobar la cuenta pública. Este Tribunal Mayor de Cuentas estuvo vigente hasta 1824, cuando se redactó la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. En este documento quedó claro que el Congreso General tenía la facultad de revisar cada año las cuentas del Gobierno Federal. En respuesta a esto, el 16 de noviembre del mismo año, se aprobó un decreto llamado “De Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública”. Este decreto suprimió el Tribunal

Mayor de Cuentas y creó lo que hoy se conoce como la Contaduría Mayor de Hacienda, un órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados al que se le encomendó la revisión y fiscalización de las cuentas de la Hacienda y Crédito Público (Burgoa, 2022).

En 1917 se introdujeron cambios y adiciones de importancia en la Constitución, entre ellos el mandato de que la Cámara de Diputados debe realizar una auditoría de las cuentas públicas durante el periodo de sesiones inmediato posterior al año al que se refieren dichas cuentas y la disposición de que el Congreso de la Unión tiene la facultad de aprobar la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Por otra parte, la primer Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 13 de febrero de 1937, el entonces presidente de la República General Lázaro Cárdenas. Otorgando a la Contaduría Mayor de Hacienda tres categorías de atribuciones:

1. De revisión y glosa.
2. De fiscalización.
3. De finiquitos.

A la luz de los cambios mencionados se autorizó a la Contaduría Mayor de Hacienda para llevar a cabo auditorías, así como visitas in situ para recabar informes y otros documentos de organismos gubernamentales, empresas privadas y personas involucradas en operaciones de ingresos y gastos del gobierno federal.

Posteriormente, el 29 de diciembre de 1978 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la segunda Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda en sustitución de la de 1937, esta ley estableció la Contaduría Mayor de Hacienda como un órgano técnico de la Cámara de Diputados que tenía la tarea de auditar las Cuentas Públicas del Gobierno Federal y del entonces Distrito Federal. (Manjarrez, 2003).

Por otro lado, los principales objetivos de la revisión de la Cuenta Pública eran:

Examinar los recursos erogados para asegurar que se cobraron o pagaron correctamente a las tarifas autorizadas o de mercado. en términos de costo, rendimiento y calidad de los proyectos de obra pública realizados.

Asimismo, vigilar que las entidades realizaran sus operaciones en lo general y en lo particular conforme a las leyes de ingresos y presupuestos de egresos, así como en cumplimiento de las disposiciones respectivas de la Ley General de Deuda Pública, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y las demás leyes aplicables en la materia (Auditoría Superior de la Federación, 2004).

La Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados fue sustituida por la Auditoría Superior de la Federación como consecuencia de las modificaciones a la Constitución publicadas en el Diario Oficial de la Federación a partir del 30 de julio de 1999, en diciembre del año siguiente se promulgo la a Ley de Fiscalización Superior de la Federación.

Como resultado de las reformas realizadas al artículo 79 de la Constitución el 7 de mayo de 2008, la Auditoría Superior de la Federación fue dotada de mayores atribuciones, y se establecieron los principios constitucionales de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad, como lineamientos para el ejercicio de sus funciones (Figuroa, 2007).

CONCEPTO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Este concepto tiene que ver con el examen o revisión de las funciones, actividades y operaciones de los organismos y entidades gubernamentales. El propósito de este examen o revisión es averiguar si todos o una parte determinada de los estados financieros y presupuestarios muestran con exactitud la situación financiera o el ejercicio presupuestario; si se cumplieron los objetivos y metas en términos de lo bien y eficientemente que se cumplieron en relación con los recursos que se les dieron; y si hay otros problemas que deban solucionarse (Adam & Becerril, 2003).

Según la Auditoría Superior de la Federación (ASF), la Auditoría Pública Gubernamental es una función independiente de apoyo a la función ejecutiva, enfocada a garantizar que las dependencias y entidades de la administración pública federal se apeguen a la legalidad en todos los ámbitos y en todos los aspectos de sus operaciones (ASF, 2015).

En otra definición la auditoría gubernamental examina las operaciones financieras, operativas y administrativas de los organismos públicos y las empresas, así como los resultados de sus programas y el cumplimiento de los requisitos legales. (Castro, Granados, Macias, Ruiz, & Téllez, 2006).

Con base en estas definiciones, es posible deducir que la auditoría gubernamental es el examen de los aspectos financieros, operativos y administrativos de las dependencias y entidades públicas, así como de los resultados de los programas que les competen y de la observancia de las disposiciones legales que definen sus funciones, misiones y actividades.

En resumen, la auditoría gubernamental, en cumplimiento de las normas legislativas actuales, tiene la encomienda de confirmar que la gestión del gobiernos federal, estatal y local se ha llevado a cabo con eficiencia, eficacia y transparencia.

TIPOS DE AUDITORÍA EN EL GOBIERNO

Existen diferentes tipos de auditorías gubernamentales, cada uno con un enfoque diferente y una serie de objetivos específicos. A continuación, se describen los principales tipos de auditoría gubernamental.

En cuanto a su alcance, para la Secretaría de la Función Pública (SFP), el control interno es visto a un nivel de proceso, el cual tiene como fin “proporcionar seguridad razonable sobre la consecución de las metas y objetivos institucionales, la salvaguarda de recursos públicos y la prevención de actos contrarios a la integridad (SFP, 2016).

Esto proporciona a los responsables de la gestión y la operación, información sobre que tan bien están haciendo su trabajo y les permite tomar medidas para mejorar la eficiencia con la que se gestionan los recursos y la eficacia con la que se cumplen las metas y los objetivos (Galindo & Guerrero, 2015).

Según la Auditoría Superior de la Federación una auditoría externa puede clasificarse como una revisión independiente realizada por un ente que no forma parte del organismo auditado (ASF, 2018), esto permite incrementar permite la objetividad e imparcialidad de los resultados.

La auditoría gubernamental externa tiene como objetivo principal brindar información valiosa a los tomadores de decisiones, incluyendo al Congreso, los ciudadanos y otros interesados, sobre la efectividad y eficiencia de la gestión gubernamental. Los auditores externos evalúan la contabilidad, los informes financieros, la gestión de programas y proyectos, la utilización de recursos y la conformidad con las leyes y regulaciones. Si se identifican problemas o ineficiencias en las operaciones gubernamentales, los auditores pueden recomendar soluciones para mejorar (Galindo & Guerrero, 2015).

Es posible hacer una clasificación de la auditoría gubernamental según su objeto de estudio o la materia a la que se dirige, en estos casos podemos hablar de auditoría financiera, presupuestal, de desempeño, de cumplimiento y forense.

La auditoría gubernamental financiera es un proceso sistemático y objetivo que se lleva a cabo para evaluar la integridad y fiabilidad de la información financiera presentada por una entidad gubernamental. Es realizada por profesionales capacitados y experimentados, quienes utilizan técnicas y herramientas especializadas para evaluar los registros financieros y contables de la entidad gubernamental. Estos auditores revisan y evalúan la contabilidad y los informes financieros para determinar si se están presentando adecuadamente los ingresos, gastos, activos y pasivos.

Además, la auditoría **gubernamental financiera** también tiene como objetivo identificar cualquier actividad financiera ilegal o irregular, como el fraude o la corrupción. Los auditores financieros realizan investigaciones exhaustivas para identificar cualquier actividad sospechosa y brindar información a las agencias encargadas de hacer cumplir la ley. Al realizar auditorías financieras de manera rigurosa y objetiva, se pueden identificar y corregir problemas y mejorar la efectividad y eficiencia en la gestión de los recursos públicos. (Banco Mundial, 2017)

La auditoría **gubernamental presupuestal** es un proceso que se lleva a cabo con el objetivo de evaluar la ejecución del presupuesto por parte de una entidad gubernamental. Es realizada por profesionales capacitados y experimentados, quienes evalúan la implementación del presupuesto y verifican que se cumplan las prioridades y objetivos establecidos en el presupuesto. Además, los auditores presupuestales evalúan la adecuación de los ingresos y gastos previstos, y verifican que se hayan utilizado los fondos de manera eficiente y en cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables (Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización, 2019).

Otro objetivo importante de la auditoría gubernamental presupuestal es identificar posibles desviaciones o problemas en la ejecución del presupuesto. Los auditores pueden identificar áreas en las que se pueden mejorar los procesos y recomendar soluciones para corregir los problemas identificados.

Además, la auditoría gubernamental presupuestal también es una herramienta valiosa para la toma de decisiones y la planificación futura. Al evaluar la ejecución del presupuesto, los auditores pueden identificar tendencias y áreas que requieren mejoras futuras, lo que ayuda a las entidades gubernamentales a planificar de manera más efectiva y eficiente (Banco Mundial, 2017).

La auditoría **gubernamental de desempeño** es un proceso que se lleva a cabo para evaluar la eficiencia y efectividad de los programas y servicios públicos. Se enfoca en evaluar el impacto y los resultados de los programas y servicios gubernamentales en lugar de centrarse en la revisión financiera. Los auditores evalúan la eficacia de los programas y servicios en la consecución de sus objetivos y prioridades.

Además, la auditoría gubernamental de desempeño también se enfoca en identificar oportunidades para mejorar la gestión y la eficiencia de los programas y servicios públicos. Los auditores pueden identificar áreas en las que se pueden realizar cambios para mejorar la efectividad y eficiencia de los programas y servicios, y recomendar soluciones para corregir los problemas identificados.

Al evaluar la eficiencia y efectividad de los programas y servicios gubernamentales, los auditores pueden identificar tendencias y áreas que requieren mejoras futuras, lo que ayuda a las entidades gubernamentales a planificar de manera más efectiva y eficiente (Banco Mundial, 2017).

La auditoría **gubernamental de cumplimiento** es un proceso que se realiza con el objetivo de evaluar la eficacia y la eficiencia de la gestión pública y su cumplimiento con las políticas, leyes y regulaciones establecidas. Es llevada a cabo por un equipo de expertos en auditoría y contabilidad, que revisan los registros y la información relevante para evaluar si se han cumplido las políticas y regulaciones establecidas. Además, también se realizan pruebas físicas y entrevistas con funcionarios relevantes para obtener una comprensión más profunda de los procesos y controles en su lugar.

El resultado es un informe detallado que identifica las áreas de mejora y las recomendaciones para solucionar cualquier desviación o irregularidad. Este informe es importante para los responsables políticos y administrativos, ya que les permite tomar decisiones informadas para mejorar la eficacia y la eficiencia de la gestión pública (Instituto Mexicano de Auditores Internos, 2019).

La auditoría **gubernamental forense** es un proceso que se realiza con el objetivo de investigar y determinar si se han cometido fraude, corrupción o abuso de poder en la gestión pública. Esta auditoría es crucial para garantizar la transparencia y la responsabilidad en la gestión de los recursos públicos y para proteger a los ciudadanos de los daños económicos y sociales causados por la corrupción y el fraude.

La auditoría gubernamental forense se basa en la revisión exhaustiva de los registros y la información financiera, así como en la realización de pruebas físicas y entrevistas con funcionarios relevantes. Además, los auditores forenses utilizan técnicas avanzadas de análisis de datos y software de análisis de fraudes para identificar patrones y anomalías en los registros financieros.

El resultado de la auditoría gubernamental forense es un informe detallado que incluye una descripción de cualquier actividad fraudulenta y una estimación del monto malversado. Este informe es importante para los responsables políticos y administrativos, ya que les permite tomar decisiones informadas sobre cómo recuperar los fondos malversados y prevenir futuros fraudes.

Sin embargo, la auditoría gubernamental forense no es suficiente por sí sola para prevenir la malversación financiera dentro del sector público. Es necesario que se implementen medidas de control y seguridad adecuadas y se realice un monitoreo continuo para garantizar que los fondos públicos se utilicen de manera responsable y efectiva.

En conclusión, la auditoría gubernamental forense es un proceso crucial para garantizar la transparencia y la responsabilidad en la gestión pública y para proteger a los ciudadanos de los daños económicos y sociales causados por la corrupción y el fraude (Márquez, 2018).

La auditoría gubernamental legal es un tipo de auditoría que evalúa la conformidad de las actividades gubernamentales con las leyes y regulaciones aplicables. Esta auditoría se enfoca en la revisión de los procesos, procedimientos y actividades gubernamentales para determinar si cumplen con las leyes y regulaciones que rigen su funcionamiento.

Es esencial para garantizar la transparencia y responsabilidad en la gestión pública, y para proteger los derechos y libertades de los ciudadanos. Además, ayuda a identificar y corregir cualquier desviación o incumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables, lo que puede prevenir futuros problemas legales y mejorar la eficiencia de la gestión pública.

La auditoría gubernamental legal es llevada a cabo por expertos en derecho y auditoría, y se basa en la revisión de documentación y registros, así como en la entrevista a funcionarios relevantes. Esta auditoría también incluye la evaluación de los controles internos y la verificación de la implementación adecuada de políticas y procedimientos legales.

El resultado de la auditoría gubernamental legal es un informe detallado que incluye una evaluación de la conformidad con las leyes y regulaciones aplicables, así como una identificación de cualquier área de mejora o incumplimiento. Este informe es importante para los responsables políticos y administrativos, ya que les permite tomar decisiones informadas sobre cómo mejorar la conformidad con las leyes y regulaciones.

En conclusión, la auditoría gubernamental legal es una herramienta valiosa para garantizar la transparencia y responsabilidad en la gestión pública. Al evaluar la conformidad con las leyes y regulaciones aplicables, ayuda a prevenir problemas legales y mejorar la eficiencia de la gestión pública. Por lo tanto, es importante que se realice con frecuencia y se incluya en los esfuerzos de mejora continua de la gestión pública (Instituto Mexicano de Auditores Internos, 2019).

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El objetivo principal de una auditoría gubernamental es revisar el programa, área o rubro que se analiza en las dependencias y entidades de la administración pública federal. Esto se hace de manera que se pueda utilizar el juicio suficiente para determinar qué tan exacta es la realidad de los informes, qué tan veraces son los documentos examinados y qué tan confiables son los sistemas examinados, de manera que se pueda emitir una opinión sólida y válida (UNAM, 2017). Otro objetivo es evaluar el grado de economía, eficacia, eficiencia, imparcialidad, honradez y cumplimiento de las normas con que se gestionan los recursos públicos suministrados a los organismos y empresas estatales, así como el nivel y el rigor de los servicios ofrecidos a la población.

Como objetivos particulares se puede mencionar el determinar si los estados financieros reflejan o no con exactitud la situación financiera, si se han cumplido o no los objetivos y metas, si se han administrado o no con eficiencia los recursos, y si los recursos públicos suministrados a las dependencias y entidades del gobierno federal se han administrado con economía, eficiencia, eficacia, imparcialidad, honestidad y apego a las normas vigentes. además del profesionalismo y amabilidad con que se prestan los servicios al público.

MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

A nivel Federal, la Cámara de Diputados tiene como facultad exclusiva “Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la Auditoría Superior de la Federación” (CPEUM, 2022) esta cámara recibe un informe sobre los resultados de la revisión de la Cuenta Pública, y la entidad de fiscalización superior federal investiga cualquier acto u omisión que implique alguna irregularidad o coacción ilícita, esto conforme a la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, antes de decidir si procede o no emprender acciones legales contra los empleados públicos, de conformidad con los artículos 73 y 74 de la Constitución.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, esta tendrá un carácter centralizado y paraestatal y se compone de la Oficina de Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal y los Órganos Reguladores Coordinados. De igual forma, la Constitución otorga al Congreso de la Unión la facultad de expedir leyes que definan a los servidores públicos los actos u omisiones de los que son responsables (por ejemplo, la Ley General de Responsabilidades Administrativas).

La sección V de la Constitución titulada “De la Fiscalización Superior de la Federación” adicionada en julio de 1999, establece el marco normativo de la ASF respecto a su autonomía técnica y de gestión, así como en el desempeño de sus atribuciones y su organización interna, funcionamiento y resoluciones (CPEUM, 2022).

Para lograr su objetivo la ASF tiene como responsabilidad:

- I. Fiscalizar los ingresos, egresos y deuda; de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales; realizar auditorías de desempeño de los programas federales; fiscalizará los recursos federales ejercidos por los tres niveles de gobierno, persona física o moral, pública o privada, y los transferidos a fideicomisos, fondos y mandatos, públicos o privados, o cualquier otra figura jurídica.
- II. Entregar a la Cámara de Diputados los informes individuales de auditoría que concluya durante el periodo respectivo, así como el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.
- III. Investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales, y efectuar visitas domiciliarias.
- IV. Promover las responsabilidades que sean procedentes ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción. (CPEUM, 2022)

Asimismo, dentro del marco nacional, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria es un ordenamiento que regula la asignación de presupuesto y la responsabilidad fiscal del gobierno federal. Establece los lineamientos y criterios para la elaboración y ejecución del presupuesto federal, así como para la rendición de cuentas y la transparencia en la gestión hacendaria.

Además, establece medidas para garantizar la sostenibilidad fiscal, la disciplina presupuestaria y la transparencia en la gestión de los recursos públicos. La ley también establece la responsabilidad del Congreso y del Ejecutivo en la elaboración y aprobación del presupuesto y la rendición de cuentas, y proporciona mecanismos para evaluar la efectividad y eficiencia de la gestión presupuestaria y hacendaria.

Otro ordenamiento involucrado en la vigilancia del uso de los recursos por parte del gobierno es la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental que establece los derechos de los ciudadanos a tener acceso a la información pública y la obligación de las autoridades de brindar transparencia en la gestión de los asuntos públicos (Congreso de la Unión, 2021). Contempla sanciones para las autoridades que no cumplan con las disposiciones de la ley. La ley se aplica a todos los organismos e instituciones federales de México, incluidos los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

Siguiendo con los ordenamientos a nivel federal, la Ley General de Responsabilidades Administrativas tiene como objetivo establecer un marco legal para la responsabilidad de los servidores públicos en el desempeño de sus funciones. Establece las obligaciones y responsabilidades de los servidores públicos y prevé sanciones en caso de incumplimiento de estas.

Su aplicación es fundamental para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas en el sector público, promueve la integridad y el desempeño ético de los servidores públicos al establecer sanciones en caso de incumplimiento. Al asegurar la responsabilidad y el desempeño ético de los servidores públicos, promueve una gestión pública más eficiente y responsable, y fomenta la confianza de los ciudadanos en el sector público (Congreso de la Unión, 2022).

Además de la reglamentación contenida en la citada ley, el Código Penal Federal establece los delitos por los que pueden ser procesados los funcionarios públicos y las posibles penas a las que se enfrentan si son declarados culpables, en específico se encuentran los delitos de peculado y enriquecimiento ilícito contenidos en los capítulos 12 y 13 del título Decimo Delitos por hechos de corrupción.

NORMAS DE AUDITORÍA PÚBLICA

Las normas de auditoría pública son el conjunto de reglas, procedimientos y cumplimiento de las disposiciones legales y profesionales que permiten a las entidades facultadas por ley para realizar auditorías públicas obtener garantías razonables sobre los requisitos de calidad relativos a la personalidad y capacidad técnica de los auditores públicos, el trabajo que realizan y cómo lo realizan, y los informes que elaboran (ORFIS, 2013).

La importancia de las normas de auditoría gubernamental radica en que buscan asegurar el correcto y adecuado ejercicio de esta función, consagrada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las constituciones locales y las leyes secundarias y reglamentarias que de ellas emanan.

Debemos tener en cuenta las normas y pronunciamientos de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), ya que la Entidad Fiscalizadora Superior de la Federación es miembro de esta organización. Éstas se tratan a continuación:

Dentro de las normas sobre los derechos y comportamiento del auditor podemos encontrar que:

- Los auditores y la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) deben tener independencia
- Se deben prevenir los conflictos de intereses.
- Los auditores y las EFS deben ser competentes en la realización de sus tareas.
- Se espera que los auditores y las EFS cumplan las normas de auditoría de la INTOSAI con el máximo cuidado y rigor. Es necesario un enfoque minucioso en todas las fases, desde la planificación inicial hasta la recopilación de datos, el análisis, la elaboración de informes y la formulación de sugerencias (ASF, 2014).

Por otro lado, las normas de procedimiento en la fiscalización pública tienen por objeto establecer los criterios o métodos generales que el auditor debe seguir para garantizar que sus actividades sean objetivas, metódicas y equilibradas, constituyen las directrices de la investigación que sigue el auditor para llegar a una conclusión determinada, consisten en: Planeación. Supervisión y revisión. Examen y evaluación del control interno. Conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. Pruebas de auditoría. Examen de las cuentas (Órgano de Fiscalización Superior Guanajuato, 2021).

Para ajustarse a las normas de información en auditoría gubernamental, el juicio de un auditor sobre un grupo de cuentas debe ser breve y coherente en su presentación, reflejando los resultados de una batería de pruebas y otros procedimientos de auditoría. Es habitual informar sobre cuestiones como la legitimidad de las transacciones, la existencia de medidas de control insuficientes y la comisión de conductas ilícitas o fraudulentas. La EFS de diversos países se encarga de elaborar un informe sobre la aplicación de la legislación presupuestaria, en el que se comparan y contrastan las previsiones y autorizaciones presupuestarias con los resultados reales reflejados en las cuentas financieras, de acuerdo con los requisitos constitucionales o legales.

En el desempeño de sus funciones de fiscalización superior de la gestión gubernamental, todos los empleados de la institución están obligados a atenerse a las Normas de Fiscalización de la Entidad Fiscalizadora Superior de la Federación. Estas Normas forman parte del “Marco Rector de la Fiscalización Superior”, creado por la “Entidad Fiscalizadora Superior de la Federación” para desarrollar las funciones y responsabilidades que le atribuyen y otorgan las leyes aplicables a la fiscalización superior.

Respecto a las normas que rigen el actuar del Sistema Nacional de Fiscalización se encuentran contenidas en el documento “Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización” y establecen las normas mínimas a las que deberán sujetarse los auditores públicos en la ejecución de sus programas de fiscalización, con la intención de coadyuvar a los cambios estructurales, necesarios y en marcha en el país, garantizando que los recursos públicos se utilicen de manera eficaz y que la rendición de cuentas públicas sea oportuna, transparente y veraz (ASF, 2014).

NORMAS PERSONALES

Son las características que debe poseer un auditor para cumplir los criterios profesionales de la auditoría; están relacionadas con las condiciones necesarias para garantizar la validez de los resultados del trabajo del auditor, entre estas se encuentran:

- **Independencia.** Deben utilizar sólo sus propios estándares profesionales mientras realizan su trabajo. Para mantener su objetividad e imparcialidad, no deben implicarse en el trabajo de realización de una fiscalización superior de la gestión gubernamental si al hacerlo pudieran comprometer su independencia debido a una serie de factores. Si existen hechos o condiciones que puedan comprometer o afectar a su independencia, deben abstenerse de interferir en las tareas de la fiscalización superior de la gestión gubernamental; y **Objetividad:** Basarán sus juicios y opiniones en hechos y pruebas.
- **Conocimiento técnico y capacidad profesional.** Los empleados de la ASF encargados de llevar a cabo una fiscalización superior de la gestión de la Administración deben estar dotados de los conocimientos especializados y las aptitudes profesionales necesarias para desempeñar con éxito sus tareas. A efectos de esta definición, por “conocimientos técnicos” se entiende una comprensión profunda de las metodologías, técnicas y procesos

empleados en la auditoría, así como una familiaridad profunda con la materia objeto de examen; y como profesionales, que tengan la formación y experiencia adecuadas para desempeñar sus funciones.

- Cuidado y diligencia profesionales. Se espera que los empleados de la ASF que realizan la auditoría de alto nivel de las operaciones gubernamentales se conduzcan con el mayor profesionalismo y de conformidad con todas las leyes, reglamentos y políticas aplicables. Cuidado profesional significa que realizan su trabajo de acuerdo con las reglas y normas de la ASF. Diligencia profesional alude a la realización de su trabajo con cuidado y profesionalidad. Comportamiento ético significa que, independientemente de su formación profesional, los servidores públicos de la ASF deben actuar de acuerdo con los códigos de ética emitidos por los órganos que supervisan su trabajo.
- Capacitación y actualización: Los servidores públicos de la ASF encargados de la fiscalización de la gestión gubernamental deben capacitarse y mantenerse actualizados sobre los últimos avances técnicos en la materia. Por ello, para mantenerse actualizados, todos los servidores públicos están obligados a cumplir con el tiempo mínimo especificado en los programas de capacitación autorizados por la ASF para su actualización profesional. Asimismo, para asegurar la efectiva transmisión de conocimientos, los servidores públicos de la ASF que alcancen la excelencia en su desempeño están obligados a participar en los programas de capacitación autorizados, durante los cuales compartirán sus conocimientos y experiencia en materia de fiscalización superior de la gestión gubernamental (ASF, 2014).

NORMAS DE PLANEACIÓN

Antes de iniciar una auditoría, el funcionario público debe establecer sus objetivos, alcance y metodología, con el fin de conocer los aspectos relevantes de las organizaciones examinadas. Las directrices para la planificación definen cómo elegir la entidad y el objeto fiscalizados.

- Planeación: Para integrar el Programa de Auditorías, Visitas e Inspecciones se requiere examinar el universo de sujetos (entidades fiscalizables) susceptibles de ser auditados, sus datos y el control interno del objeto elegido. Existen tres tipos de planeación para la revisión de la Cuenta Pública: general, específica y detallada. El primer tipo no se realiza para la fiscalización del Informe de Avance de Gestión Financiera. Contenido:
 - o El término “planeación genérica” se refiere al proceso mediante el cual los organismos gubernamentales pueden determinar qué sectores, áreas, programas, funciones, subfunciones y actividades institucionales entran dentro del epígrafe de “estratégicas y tácticas”.
 - o Planeación detallada - Medidas adoptadas para determinar qué se revisará, cómo se seleccionarán y registrarán las propuestas de auditoría y cómo se incorporarán las auditorías, las visitas de campo y los informes de situación sobre la gestión financiera en un todo cohesionado.

- o La preparación en profundidad implica la creación de métodos que permitan evaluar el control interno de los objetos elegidos, redactar o revisar una guía de auditoría y concebir un programa de supervisión de la revisión y establecer su calendario de creación.
- Los sistemas de control interno deben ser examinados y evaluados por el auditor para determinar el alcance y la duración de la auditoría, también debe evaluar en qué medida es efectivo el control interno. El tipo de auditoría determina la evaluación del control interno. Para concentrar el examen de la Cuenta Pública y el Informe de Progreso de la Gestión Financiera, debe evaluarse el control interno de la partida elegida. Por lo tanto:
 - o Control interno: Comprobación y evaluación de su existencia y adecuación. Determinar si existen o no suficientes procedimientos o sistemas de control interno.
 - o Analizar los procesos, políticas y registros establecidos por la entidad fiscalizada con el objeto específico y evaluar su eficacia.
 - o Revisar los objetivos de los sistemas de control - Evaluar si los sistemas y registros se ajustan a los objetivos.
 - o Áreas de riesgo - Examinar los mecanismos de control en busca de fallos.
 - o Conclusiones de la evaluación: Los resultados de la revisión del mecanismo de control interno deben considerarse aspectos e indicadores de deficiencias para complementar los procesos de la guía de auditoría.

DESARROLLO DE LA REVISIÓN

Los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría deben estar respaldados por pruebas. Dado que los auditores rara vez tienen la oportunidad de comentar toda la información de la entidad fiscalizada, la recopilación de datos y su visualización en profundidad deben elegirse y supervisarse cuidadosamente. Cuando los datos obtenidos a través de los sistemas de información son significativos para la fiscalización y la fiabilidad de los datos es crucial para alcanzar el objetivo de la fiscalización, los auditores deben asegurarse de que las pruebas son suficientes, competentes, relevantes y pertinentes.

- o Las observaciones-acciones elegidas y respaldadas, así como el juicio y la conclusión de la ASF, se basarán en los resultados de las pruebas realizadas para reunir pruebas adecuadas y competentes de dichos resultados.
- o Supervisión del trabajo de auditoría final: Los coordinadores deben supervisar todas las actividades para cumplir los objetivos de auditoría en los plazos previstos. Los coordinadores de auditoría superior de la administración pública deben diseñar métodos y procesos de supervisión y crear programas e informes. El coordinador de auditoría de gestión supervisará y dirigirá a los trabajadores subalternos. El coordinador de actividades de fiscalización superior supervisa los avances en la planificación detallada, la ejecución (formulación y referencia de documentos de trabajo, apoyo de conclusiones y observaciones) y la elaboración de informes de fiscalización.

o Papeles de trabajo: La fiscalización final de la gestión pública debe documentar sus conclusiones en formularios de auditoría. Los papeles de trabajo suelen incluir documentación de la entidad fiscalizada para su revisión y evaluación. Los papeles de trabajo deben ser claros, limpios y correctos y proporcionar datos sobre el análisis, la verificación, la opinión y las conclusiones sobre los elementos evaluados. Deben incluir índices, referencias, referencias cruzadas, marcas, folios, fechas de elaboración y las firmas del servidor público y del supervisor. Las portadas y los índices generales identificarán los expedientes en papel en funcionamiento.

Los materiales de trabajo propiedad de la ASF son confidenciales. La Unidad Administrativa de Fiscalización que los revisó los integra y resguarda. Los archivos de los papeles de trabajo deben conservarse un mínimo de cinco años, contados a partir del año siguiente al de la revisión, salvo que los resultados correspondan a observaciones sobre activos fijos y obra pública, o sirvan de base para el fincamiento de responsabilidades o procedimientos judiciales, en cuyo caso deben conservarse un mínimo de doce años.

o Tratamiento de los resultados: Antes de redactar el informe, las personas encargadas de coordinar y supervisar la fiscalización superior de la gestión gubernamental deben analizar los resultados para garantizar la imparcialidad y la confidencialidad. El informe de auditoría se dará a conocer antes que los resultados de la auditoría.

o Aclaración y confirmación de los resultados: Si los servidores públicos del organismo revisado necesitan aclarar los resultados de la auditoría, deben organizarse reuniones. Su documentación se incluirá en la auditoría y sus resultados.

LOS RESULTADOS Y EL INFORME DE AUDITORÍA

Describen las características de los informes de auditoría. Al término de cada auditoría, el auditor debe elaborar un dictamen o informe escrito que exponga plenamente los hechos descubiertos, sea comprensible, carezca de ambigüedades o vaguedades, contenga únicamente información debidamente documentada y sea independiente, objetivo, imparcial y constructivo.

- Los informes de revisión deben ser claros, imparciales, sucintos y ofrecer conclusiones valiosas. Claridad: El informe de revisión debe utilizar un lenguaje sencillo y seguir el formato autorizado. Objetividad: El informe de revisión debe ofrecer conclusiones oportunas, neutrales y no magnificadas. Concisión: Los informes de revisión deben ser sucintos y no demasiado detallados. Calidad: El informe debe ser completo, competente, pertinente, objetivo, convincente y beneficioso.

- Seguimiento de observaciones-acciones: Es la técnica y/o tipo de revisión de la Auditoría de Seguimiento que debe realizarse para asegurar que las entidades fiscalizadas hayan solventado las observaciones-acciones de la ASF derivadas de la fiscalización superior de la gestión gubernamental. El auditor dará seguimiento a las medidas correctivas adoptadas en respuesta a las recomendaciones formuladas en el informe de auditoría, con el objetivo primordial de contribuir al avance de la administración de las dependencias u organismos, una de las funciones fundamentales del cargo.

SEGUIMIENTO DE OBSERVACIONES-ACCIONES PROMOVIDAS

En caso de que una observación no sea atendida, la Unidad Administrativa Auditora (UAA) que realizó la determinación debe integrar el expediente técnico y elaborar un dictamen para exhortar a que se finquen las responsabilidades correspondientes. Estos informes se encuentran en el Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública y en el Informe de Observaciones a la Revisión del Avance de Gestión Financiera.

- Si los pliegos de observaciones no son solventados, la Auditoría Superior de la Federación iniciará el procedimiento para el fincamiento de responsabilidades resarcitorias y, en su caso, aplicará las sanciones pecuniarias que procedan en los términos de esta Ley. (Cámara de diputados, 2016)

DEL FINCAMIENTO DE RESPONSABILIDADES

Es el proceso mediante el cual la ASF resuelve si un servidor público de la entidad fiscalizada infringió o no las normas que rigen su cargo o comisión, o si causó o no un daño o perjuicio a la Hacienda Pública Federal del Estado o al patrimonio de los entes públicos federales.

- Es responsabilidad del Estado determinar qué actos u omisiones causaron pérdidas o daños a la Hacienda Pública Federal del Estado o al patrimonio de los entes públicos federales y establecer las obligaciones de restitución en los casos en que se descubran irregularidades como resultado de la revisión de la Cuenta Pública y del Informe de avance de gestión financiera (IAGF).

Procedimiento para asegurar que la información contenida en el Informe de Resultados de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública y en el IAGF se ajusta a los estándares establecidos en la normatividad aplicable (también conocido como “control de calidad”).

CONTROL DE CALIDAD

Se debe verificar que la más alta auditoría de la gestión gubernamental cumpla con las normas. Evaluación del Cumplimiento del Programa Anual de Actividades Las unidades administrativas de la ASF son responsables de vigilar y evaluar permanentemente si los proyectos y actividades autorizados en el Programa Anual de Actividades se realizan o no conforme a las políticas y procedimientos de la ASF. Para alcanzar los mayores niveles de desempeño, es necesario llevar a cabo una evaluación minuciosa de los pasos dados para planear, desarrollar e integrar los hallazgos de la auditoría final de la gestión gubernamental. Las consideraciones jurídicas, la precisión gramatical y sintáctica, así como la exactitud técnica, deben incluirse en una evaluación general de los informes de revisión para garantizar que se ajusten a los criterios técnicos y normativos de la ASF.

NORMAS DEL IMCP

Las Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP son utilizadas por Contadores Públicos independientes para emitir un juicio sobre los Estados Financieros del Gobierno. Son:

Normas personales: atributos que el auditor necesita para realizar su trabajo de forma profesional. Estos requisitos exigen que el auditor posea características preadquiridas y permanentes.

- Los auditores deben tener la formación técnica adecuada (obtenida en la escuela) y la capacidad profesional para desempeñar sus funciones, como lo demuestra la posesión de una cualificación profesional válidamente expedida y reconocida (adquirida mediante la experiencia y el estudio constante de las cuestiones relacionadas con la profesión).
- Cuidado y diligencia profesionales: el auditor debe emplear un cuidado y diligencia razonables en su examen e informe. En consecuencia, es necesario que muestre un alto nivel de atención al detalle, prudencia y responsabilidad, al tiempo que hace pleno uso de las habilidades profesionales, capacidades y ética a su disposición.
- Para emitir juicios objetivos y fundamentalmente imparciales, el auditor debe preservar su independencia mental en todos los aspectos relacionados con su actividad profesional.

Normas de ejecución del trabajo: son los pilares en torno a los cuales se construye el trabajo y que comprenden la especificación particular, al menos al mínimo, de la necesidad de cuidado y atención en la realización de la tarea.

- Planificación y supervisión: Las auditorías deben programarse y supervisarse si se contratan ayudantes. Conocer las características específicas de la empresa, como su funcionamiento, la legislación aplicable y su marco jurídico, así como el tipo de trabajo que debe realizarse, son necesarios para una planificación eficaz.
- Control. La planificación incluye anticipar los procesos de auditoría, el alcance, la programación y el personal. El programa de trabajo concluye la planificación.
- Los papeles de trabajo deben mostrar la supervisión de la auditoría en todo momento.
- Revisión y evaluación del control interno: El auditor debe llevar a cabo una revisión y evaluación adecuadas del control interno actual que sirvan de base para evaluar el grado de confianza que debe depositarse en el control interno, así como el tipo, el alcance y la oportunidad de los procesos de control interno.

Para fundamentar su juicio con imparcialidad, el auditor debe reunir pruebas de auditoría competentes y adecuadas a través de sus procesos de auditoría.

Normas de información. Los auditores informan de sus conclusiones. El informe del auditor detalla sus conclusiones y puntos de vista. Las normas de información rigen la calidad y los criterios mínimos del informe del auditor.

Cada vez que el nombre de un contable público se adjunta a un conjunto de estados financieros u otra información financiera, ese contable debe dejar muy claro cuál es su papel, cuál es su opinión y qué limitaciones significativas de esa revisión, salvedades o advertencias resultaron de ese trabajo.

El auditor debe hacer las siguientes observaciones antes de formarse una opinión sobre los estados financieros: que los estados se han elaborado de conformidad con los principios contables; que dichos principios se han aplicado de forma coherente; y que la información que se presenta en los estados financieros y en las notas correspondientes es adecuada y suficiente para una interpretación razonable.

SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN

En el marco institucional mexicano, el Sistema Nacional de Fiscalización se configura como un subsistema unificado e independiente, pero que funciona como el núcleo central y pilar fundamental del Sistema Nacional Anticorrupción. De esta manera, las medidas adoptadas por el Estado para prevenir y sancionar la corrupción no se llevarán a cabo de manera aislada o fragmentada, sino como un sistema completo y coordinado destinado a prevenir y sancionar las responsabilidades administrativas y los actos de corrupción, ya sea que estos deriven del mal uso de los recursos públicos o del incumplimiento de las responsabilidades públicas que no se relacionan necesariamente con la hacienda pública.

El Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) es la entidad coordinadora entre las autoridades de todos los niveles de gobierno encargada de prevenir, detectar y sancionar responsabilidades administrativas y casos de corrupción, así como de fiscalizar y controlar los recursos públicos.

Forman parte del SNF, la Secretaría de la Función Pública; la Auditoría Superior de la Federación; las Contralorías Estatales y las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales. Para lograr sus objetivos este sistema se propone:

- Crear un organismo coordinador de las diferentes entidades que conforman el Sistema Nacional de Fiscalización, para atender las necesidades que surjan en la implementación del Sistema Nacional Anticorrupción.
- Proporcionar una guía práctica sobre los principios y fundamentos para la formulación de las regulaciones legales que establecerán el marco de funcionamiento del Sistema Nacional de Fiscalización en la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (ASF, 2015).

En cuanto a su estructura, el Comité Rector es el órgano supremo del SNF, la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública, comparten la presidencia del comité, se eligen a siete miembros rotatorios que cumplen mandatos de dos años cada uno.

El SNF ha establecido Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) para mejorar la calidad de los trabajos de auditoría y lograr una uniformidad en la fiscalización en México a través de los entes fiscalizadores en todos los niveles de gobierno. Aunque las NPASNF se autorizaron y emitieron desde 2014, hoy en día sigue siendo un desafío asegurar que las unidades de fiscalización las apliquen de manera consistente.

Los Lineamientos de Auditoría para la Revisión de Fondos y Programas Federalizados, así como los Criterios para la determinación y solventación de observaciones, fueron elaborados gracias a la colaboración entre la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación en el marco del Sistema Nacional de Fiscalización.

CONCLUSIONES

La fiscalización en México inició como una herramienta de la corona española para supervisar a Hernán Cortés y la recaudación de tributos para su envío a Europa, posteriormente con la explotación del oro y otros minerales importantes se instituyó el Tribunal de Cuentas para administrar estos recursos.

Posteriormente, en el siglo XIX se crea la Contaduría Mayor de Hacienda, un órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados cuyo objetivo era la revisión y fiscalización de las cuentas de la Hacienda y Crédito Público. Para inicios del siglo XX se encomendó a la Cámara de Diputados el realizar una auditoría de las cuentas públicas y se dieron las atribuciones de; revisión y glosa, de fiscalización, de finiquitos de la Contaduría Mayor de Hacienda.

En 1999 la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados fue sustituida por la Auditoría Superior de la Federación promulgándose la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, misma que a la fecha se denomina Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación y atribuyéndole los principios constitucionales de legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad, como lineamientos para el ejercicio de sus funciones. En este contexto, la misma ASF ha definido a la auditoría gubernamental como elemento independiente, que contribuye a la transparencia, legalidad y buen uso del gasto público federal.

En cuanto a su clasificación, la auditoría interna gubernamental vista desde la SFP, busca el cumplimiento de metas y el uso correcto del recurso público previniendo actos de corrupción dentro de las entidades gubernamentales. En contraparte la ASF entiende a la auditoría externa como una revisión independiente realizada por un ente que no forma parte del organismo auditado, permitiendo incrementar la objetividad e imparcialidad de los resultados.

El Sistema Nacional de Fiscalización se configura como un subsistema unificado e independiente, pero que funciona como el núcleo central y pilar fundamental del Sistema Nacional Anticorrupción, los entes fiscalizadores tienen que alinearse con las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización.

En el marco de la fiscalización gubernamental es evidente la necesidad de profesionales de la contaduría con valores y conocimientos suficientes permite reflejar la realidad de los informes y documentos examinados permitiendo una opinión sólida y válida.

La independencia es un aspecto fundamental para la Fiscalización Gubernamental, ya que evita la corrupción y sanciona a los organismos o funcionarios que incumplan con sus obligaciones legales.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Adam, A., & Becerril, G. (2003). Fiscalización Y Control Gubernamental en Mexico. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ASF. (2014). Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización. Obtenido de <http://www.orfis.gob.mx/wp-content/uploads/2017/05/NPASNF.pdf>

ASF. (2015). Bases Operativas para el Funcionamiento. Obtenido de <http://strc.guanajuato.gob.mx/wp-content/uploads/2017/07/cd/CARPETA%20.%20Informaci%C3%B3n%20del%20SNF/2015%20Bases%20Operativas%20SNF%2022%20julio%202015.pdf>

ASF. (Abril de 2015). Modelo de Evaluación de Control Interno. Obtenido de Auditoría Superior de la Federación: https://www.asf.gob.mx/uploads/182_Metodologias_para_la_Evaluacion/Modelo_de_Control_Interno_en_la_Administracion_Publica_Estatal.pdf

ASF. (2018). Sistema Nacional de Fiscalización. Obtenido de https://qroo.gob.mx/sites/default/files/2018-01/AVAC1_Sesion5_Presentacion%20Benjamin%20Fuentes%20Castro_2.pdf

Auditoría Superior de la Federación. (2004). 180 años de rendición de cuentas y fiscalización en México. Obtenido de https://www.asf.gob.mx/uploads/78_Estudios_sobre_la_percepcion_de_la_ASF/1824-2004.180_Anos_de_la_rendicion_de_cuentas_y_fiscalizacion_en_Mexico.pdf

Banco Mundial. (Octubre de 2017). Estudio regional sobre la gestión, control y registro de activos capitalizables. Obtenido de Práctica Global de Buen Gobierno: <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/196821513610565235/pdf/P157593-12-18-2017-1513610558254.pdf>

Burgoa, I. (2022). El juicio de amparo. Porrúa.

Cámara de diputados. (2016). Ley de fiscalización y rendición de cuentas de la federación. Diario Oficial de la Federación.

Castro, I., Granados, Z., Macias, J. C., Ruiz, J. L., & Téllez, A. (2006). La auditoría operacional-administrativa y el contador público. Instituto Politecnico Nacional.

- Congreso de la Unión. (20 de Mayo de 2021). Ley federal de transparencia y acceso a la información pública. Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (27 de Diciembre de 2022). Ley General de Responsabilidades Administrativas. Diario Oficial de la Federación.
- CPEUM. (2022). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Diario Oficial de la Federación.
- Figuroa, A. (2007). La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior. Auditoría Superior de la Federación.
- Galindo, J., & Guerrero, J. (2015). Contabilidad Gubernamental. Patria.
- Instituto Mexicano de Auditores Internos. (2019). Auditoría Gubernamental. Obtenido de https://www.aseqroo.mx/files/aseqroo/capacitacion_new/2019/CFP/II%20AUDITORIA%20GUBERNAMENTAL%20CFP%20V.%202019.pdf
- Instituto Superior de Auditoria y Fiscalización. (2019). Manual y Guías de Auditoria Financiera y Presupuesto. Obtenido de <https://intranet.isaf.gob.mx/Publico/Documento/3800>
- Manjarrez, J. (2003). La construcción democrática de la rendición de cuentas y la fiscalización en la administración pública de México: 1997-2001. Gobierno del Estado de Veracruz.
- Márquez, R. (2018). Auditoría forense. Instituto Mexicano de COntadores Públicos.
- ORFIS. (2013). Glosario de términos para la fiscalización superior 2013. Obtenido de Órgano de Fiscalización Superior: <http://sistemas.orfis.gob.mx/Glosario/>
- Órgano de Fiscalización Superior Guanajuato. (27 de Agosto de 2021). Manual de auditoría gubernamental. Obtenido de <https://lumen.uv.mx/resources/files/documents/2021/8/27/5385/b1f05297-518b-4fcb-98cb-93fee5c57409.pdf>
- SFP. (2016). Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones y el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia. Diario Oficial de la Federación, 1-56. Obtenido de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n481.pdf>
- UNAM. (Agosto de 2017). Auditoría interna. Obtenido de Apunte electrónico: http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/20182/contaduria/7/LC_1658_19067_A_Auditoria_interna_Plan2016_v1.pdf

CAPÍTULO 7

AUDITORÍA OPERACIONAL

JERSON MAURICIO RODRÍGUEZ DEL CARMEN

Licenciado en Contaduría y Maestro en Auditoría ambos por la Universidad Veracruzana. Docente de asignatura adscrito a la Facultad de Contaduría y Administración Región Xalapa Universidad Veracruzana. Auditor Interno, Operativo, Gubernamental y Contador en el sector privado.



INTRODUCCIÓN

El propósito del presente capítulo es contribuir a la teoría de la Auditoría Operacional, misma que puede ser aplicada a entidades públicas y privadas para conocer si las operaciones realizadas por los diferentes departamentos contribuyen al cumplimiento de los objetivos y metas establecidas por la Dirección general o su equivalente dentro de la empresa sujeta de estudio. De lo anterior y basado en el campo de actuar del contador, administrador o persona encargada, al utilizar la Auditoría Operacional se tendrá elementos de juicio para identificar el origen de problemas operativos y áreas de oportunidad dentro de la empresa, enfocados en la mejora continua del departamento o área donde se lleva a cabo.

Dentro del desarrollo de este capítulo, en forma inicial, se define antecedentes, conceptos y elementos relacionados a la Auditoría Operacional, para que se tenga un panorama sobre el campo de aplicación en las empresas, posteriormente se especifica los órganos reguladores de este tipo de trabajos en México, con el propósito de conocer el marco normativo al momento de la realización del encargo. Continuando, se plasma una propuesta metodológica de Auditoría Operacional propia con base a la experiencia en la realización de estas y de acuerdo con las necesidades actuales de las empresas.

ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL

La Auditoría Operacional, también conocida como Auditoría Operativa, es una clasificación complementaria de la Auditoría Integral, Auditoría de Gestión y Auditoría de Desempeño. Dentro de su haber, ha tenido una historia diversa en todos los países y disciplinas profesionales. Aunque la Auditoría Operacional es principalmente una función del Contador, administrador o afín, cualquier persona que tenga la posibilidad de analizar las operaciones dentro de un departamento puede ejecutarla con ayuda de un experto de la Auditoría.

De manera histórica, la Auditoría ha estado presente en momentos importantes dentro del ámbito económico y es que, desde imperios egipcios, griegos y romanos se tienen el conocimiento que se llevaban a cabo controles para rectificar el cobro de los impuestos recabados en los reinos de cada uno de los antes mencionados., Aunque no se conocía como tal, la palabra Auditoría, era prácticamente la esencia de esta misma.

Con el paso del tiempo, hubo pioneros que tuvieron a bien darle un concepto, nombre y definición a la actividad. Por ejemplo, (Madrid & Luna, 2006) establecen que la Auditoría surgió de la necesidad para medir y cuantificar los logros alcanzados por la empresa en un periodo de tiempo determinado, así como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la empresa para lograr un mejor desempeño y productividad.

Puntualizando, que el origen y evolución de la Auditoría data de hace años y además el surgimiento de ésta, impactó el ritmo y la forma de evaluar entidades económicas, en palabras diferentes, la Auditoría ha ido evolucionando y expandiendo sus objetivos y alcance al momento de su uso y no solo eso, también ha ido también modificando la forma de aplicación y usos para lograr así, seguridad razonable del trabajo en la entidad económica en cuestión.

De manera específica, para remontarse a los antecedentes de la Auditoría Operacional, se encuentra literatura que expresa que esta se inicia en diversas percepciones, ya que varias entidades económicas públicas y privadas han intervenido de manera directa e indirecta en su desarrollo. De lo anterior, se puede establecer que la Auditoría Operacional surge en Estados Unidos, de la necesidad de implementar mecanismos para la contribución del cumplimiento de los objetivos, por ejemplo, (Santillana, 2000) menciona que en 1945 se comienza a desprender términos relacionados, no obstante, es hasta 1956 que el Institute of internal Auditors formalmente habla sobre Operational Auditings como una nueva estrategia a implementar dentro de las empresas. De acuerdo con los mismos datos de (Santillana, 2000) en México, la Auditoría Operacional toma auge en los años setenta para hacer frente a nuevas problemáticas administrativas – operacionales que surgieron en el crecimiento económico de aquellas épocas. Después, por supuesto, órganos colegiados realizaron aportes sustanciales en la concepción y desarrollo de la Auditoría Operacional, hablando de ello el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de diferentes áreas especializadas como la comisión de Auditoría Operacional contribuyeron para continuar con la práctica de esta Auditoría. Es necesario mencionar que, aunque si bien la Auditoría Operacional no ha tenido el impacto y la recurrencia como otro tipo de Auditorías, es una herramienta valiosa dentro de las entidades económicas que de manera interna o externa aporta a la vigilancia del cumplimiento de objetivos dentro de las empresas sujetas de estudio.

ORGANISMOS NORMATIVOS

Por organismos normativos se debe entender al conjunto de dependencias tanto públicas como privadas que de manera directa o indirecta emiten, actualizan o proponen leyes y normas necesarias para llevar a cabo el trabajo.

De manera directa

Las Auditorías Operacionales también deben de alinearse a la normatividad que les sea aplicable, es por lo que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos “IMCP” a través de la Comisión de Auditoría Operacional fue la encargada de dictar la formas y métodos para la realización del encargo del trabajo. Un aporte significativo de este organismo fue la creación de los boletines de Auditoría Operacional, los cuales tuvieron como propósito, el cumplimiento y la adopción de los boletines de la práctica de Auditoría Operacional que el auditor encargado, debe respetar para asegurar que el trabajo se apegue a la normatividad y se cumple con la actividad de Auditoría.

• De acuerdo con información de la propia (Comisión de Auditoría Operacional, 2002) con relación a los antecedentes, en diciembre de 1972 se emitió el primer boletín de Auditoría Operacional, con el propósito de identificar el trabajo de Auditoría Operacional realizado por el Contador Público, y con la intención de lograr unificar criterios. Estos boletines los distribuye el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Teniendo la siguiente estructura:

- Introducción
- Concepto.
- Propósito.
- Alcance.
- Metodología

Por su parte los boletines de Auditoría Operacional se clasifican como a continuación:

- Boletín no.1 - Esquema básico de la Auditoría Operacional
- Boletín no.2 - Metodología de la Auditoría Operacional
- Boletín no.3 - Auditoría Operacional de compras
- Boletín no.4 - Auditoría Operacional de ventas
- Boletín no.5 - Auditoría Operacional de cobranzas
- Boletín no.6 - Auditoría Operacional de la administración de recursos humanos,
- Boletín no.7 - Auditoría Operacional de centros de proceso electrónico de datos
- Boletín no.8 - Auditoría Operacional de otorgamiento de crédito
- Boletín no.9 - Auditoría Operacional de la administración de inventarios
- Boletín no.10- Auditoría Operacional de los sistemas administrativos de información

Aunque si bien, los boletines, son un marco de referencia útil, estos solo señalan el objetivo, alcance y metodología, sin embargo, no señalan atributos que deben tener los ejecutores del trabajo o situaciones extraordinarias, para ello hay que tomar en cuenta que, en la ejecución, el auditor debe ser consciente de la ética que se debe considerar al realizar la Auditoría, independientemente del tipo de trabajo que se trate. Por otro lado, es importante mencionar que esta comisión no ha seguido en la actualización de la Auditoría Operacional, ya que desde 2012 desapareció para formar parte de La Comisión de Normas de Auditoría y aseguramiento “CONAA” la cual es responsable de emitir disposiciones normativas en materia de trabajos de revisión, de Auditoría y demás relacionados.

De manera indirecta

Otros organismos importantes que de forma indirecta aportan al trabajo de Auditoría Operacional son: el (Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C, 2020) el cual promueve la adopción y cumplimiento del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna. donde, se especifican normas relacionadas de Auditoría interna, que afectan de manera indirecta a los trabajos de Auditoría Operacional. Así como el (The Institute of Internal Auditors, 2020) que es el organismo a nivel mundial sobre la práctica de Auditorías internas y su ejercicio en las empresas, que su alcance también va en el sentido de las Auditorías Operacionales.

Es necesario aclarar que tanto los organismos normativos como la información que de ella emana es útil y debe ser considerada por todo aquel profesional que realice Auditorías, ya que dan las bases para la correcta realización de la práctica y promulgar el buen desempeño, relacionados con la objetividad y cuidado profesional. Además, los ejecutores del trabajo son responsables de cumplir con el objetivo que sea relevante para el desempeño de su trabajo y ser conscientes de los atributos que los encargados del trabajo deben reunir.

LA AUDITORÍA OPERACIONAL Y SUS GENERALIDADES

Anteriormente se especificó que la Comisión de Auditoría Operacional, actualmente incluida a la CONAA ambas perteneciente al IMCP es el órgano normativo más importante para la realización de Auditorías Operacionales, por esta razón para definirla se hace referencia a la propia comisión que la define como el servicio que presta un profesional en el área cuando examina determinados aspectos de una empresa, con el propósito de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad. Un punto importante para analizar, sobre

la definición anterior, es la eficiencia operativa que justamente se deriva de ubicar y analizar las operaciones realizadas por los trabajadores y actores involucrados en el logro de metas y objetivos.

Por su parte, (Courtneil, 2020) añade que la Auditoría operacional tiene como propósito analizar de forma sistemática e independiente las operaciones de una organización para evaluar la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones, con una perspectiva orientada al futuro. Un factor importante que se debe tomar en cuenta dentro la definición anterior es tener en mente los indicadores presentes en cada área de la empresa las famosas “3E” que justamente esta Auditoría involucra en su realización obtener información útil para conocer si alguno de los indicadores antes mencionados tiene deficiencias dentro de la operatividad y como estas se pueden subsanar en el corto, mediano y largo plazo. Siguiendo, en palabras de (Fonticiella, 2005) comenta que la Auditoría Operacional es el estudio de una unidad específica, área o programa de una organización con el fin de medir su desempeño.

Así mismo, (Puerres, 2015) admite que, de hecho, la Auditoría Operacional investiga, revisa y evalúa las áreas funcionales de la empresa con los propósitos de determinar lo siguiente:

1. Si se tienen controles adecuados.
2. Si los controles permiten realizar las actividades con eficiencia; y
3. Si se puede lograr una disminución de costos e incremento de la productividad.

Si bien Puerres introduce palabras claves como Investigación, revisión y evaluación para hacer referencia a la Auditoría Operacional, el mismo, nos lleva a otro factor importante para la Auditoría, los controles, que bajo nuestra óptica, en una empresa de cualquier tipo, un control operativo, son aquellas acciones llámese operaciones, actividades, o relacionadas que son encadenadas en el haber del logro de metas en las áreas de trabajo o departamentos y rigen el curso de acción para cumplir con los objetivos previamente establecidos. Además, gracias a la Auditoría Operacional se pueden detectar aquellas fuentes potencialmente riesgosas dentro de los sistemas operativos y que puedan representar desembolso de bienes o recursos por no tener controles operativos desde el inicio de operaciones.

De todo lo anterior y bajo nuestro punto de vista, podemos decir que la Auditoría Operacional es la que se realiza en las entidades económicas que sirve para identificar, investigar y evaluar si las operaciones llevadas a cabo por los trabajadores se hacen de manera eficiente y eficaz, en aras de contribuir al logro de objetivos puestos por la Dirección General o el alto mando organizacional, también es importante mencionar que al aplicar esta Auditoría, se tendrá una perspectiva de mejora en el corto plazo del área auditada para los propósitos que haya a lugar, encaminado al mejoramiento de la entidad. Complementando, podemos mencionar que además de lo expuesto anteriormente, la Auditoría Operacional es una herramienta preventiva y de corrección que tiene como propósito evaluar factores directamente relacionados con la eficiencia operativa.

En la siguiente figura se plasma, a la Auditoría como una herramienta dentro de las entidades económicas y su clasificación de acuerdo con el fin que se busque al aplicarla.

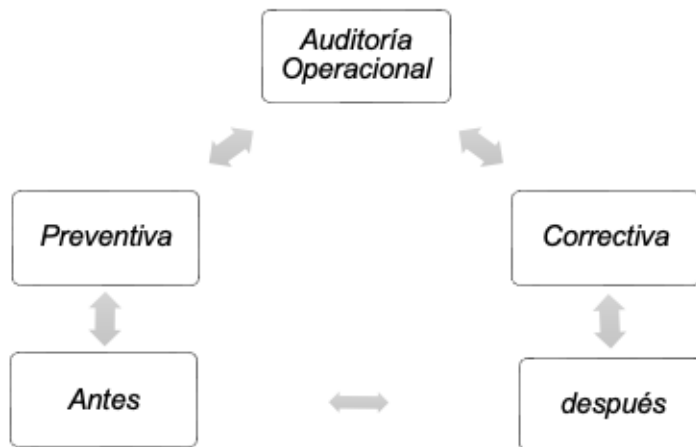


Figura 1. La Auditoría Operacional como herramienta preventiva y correctiva.
(Elaboración propia)

Se dice que es de forma preventiva (situada en el antes) ya que, con base a la realización de ella, tanto el auditor o ejecutor del proyecto y la empresa, tendrán elementos de juicio para anticiparse a situaciones que se pueda denominar de riesgo dentro de la entidad, y así mismo prever nuevos métodos de trabajo para la mitigación y/o disminución de los riesgos operativos. Por su parte de manera correctiva (situada en el después) al realizar el trabajo de auditoría, se detectan situaciones que no cumplen o contribuyen a la eficiencia operativa, objetivos y metas de la empresa y se corrige el curso de operaciones dentro de la entidad en aras de alinearse a lo anticipadamente establecido en la entidad para la consecución de metas y objetivos.

FACTORES QUE INVOLUCRA LA AUDITORÍA OPERACIONAL

Bajo nuestra óptica, la Auditoría Operacional está directamente obligada a tener en cuenta las “3E”: efectividad, eficiencia y economía en las operaciones, mismas que deben estar evaluadas en el trabajo de Auditoría, detectando las áreas de mejora y recomendaciones a las mismas. Es decir, se basa en evaluar factores dentro de la empresa o área sujeta de estudio, mismos, que a continuación, se enlistan:

<i>Factores a evaluar</i>	<i>Operaciones</i>
	<i>Acciones</i>
	<i>Actividades</i>
	<i>Métodos</i>
	<i>Procesos y/o procedimientos operativos</i>
	<i>Sistemas de Control</i>

Figura 2. Factores para evaluar de la Auditoría Operacional.
(Elaboración propia)

De acuerdo con los factores evaluativos en la Auditoría Operacional, el auditor deberá de entender, lo que estará sujeto de estudio para el cumplimiento del proyecto, es decir, lo que va a revisar y para ello, el principal factor, son las operaciones, mismas que se definen como conjunto de tareas que se desarrollan en las áreas y están orientadas al logro metas y objetivos generales y particulares dentro de la entidad económica.

Al momento de realizar la ejecución del trabajo, el encargado debe ser consciente que dentro de la organización hay operaciones generales y específicas y tener claro la diferencia entre cada uno. Lo anterior, para que la Auditoría sea lo más concreta posible y así entregar observaciones útiles que sirvan en la realización de recomendaciones.

MOMENTOS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL

Puntualizando la esencia de la Auditoría Operacional, el auditor debe ser consiente que las Auditorías Operacionales deben estar dirigidas a evaluar la idoneidad operativa integral con el fin de lograr la puntualización de la eficiencia operativa y de ser necesario ofrecer recomendaciones.

En un sentido auxiliativo podemos decir que la Auditoría Operacional tiene los siguientes momentos:



Figura 3. Momentos de la Auditoría Operacional.
(Elaboración propia)

Basado en la figura anterior, podemos notar, que, en la realización del encargo de Auditoría Operacional, el ejecutor del proyecto será consciente de los momentos claves del desarrollo. Para hacer referencia al primer, el auditor o ejecutor del proyecto deberá a través de la utilización de técnicas y procedimientos de Auditoría ubicar las acciones, operaciones y actividades que tengan a realizar dentro del área sujeta de estudio, con el propósito de identificar situaciones que no contribuyan en la eficiencia operativa, posterior a esto, basado en el resultado de lo detectado, analizar que métodos o áreas de oportunidad pudieran existir aplicables en el corto o mediano plazo y por último, el auditor deberá ser capaz de ofrecer recomendaciones por cada área de oportunidad detectada.

Es importante, mencionar que para cada observación realizada (área de mejora u oportunidad) debe existir por lo menos una recomendación que contribuya al mejoramiento de la eficiencia operativa.

Por otro lado, en la opinión de (Gonzalez & Dubón, 2013) la aplicación de la Auditoría Operacional dentro de la entidad económica sujeta de estudio es opcional, esto, ya que su aplicación es de sugerencia más no de obligación. Un factor, dicho de paso del porque las Auditorías Operacionales han perdido auge frente a los demás tipos de Auditoría. Sin aun entender que al utilizar la Auditoría Operacional también se evaluarán aspectos de su estructura organizacional, niveles jerárquicos, relaciones interpersonales, estándares de desempeño, desarrollo tecnológico, entre otros.

VENTAJAS

Citando a (Daniels, 2020) señala que las ventajas cuando la entidad económica es sometida a una Auditoría Operacional son:

1. La empresa obtiene una opinión objetiva y realista.
2. Ahorro de dinero a largo plazo.

Con base a Daniels, surge la pregunta: ¿Cómo se obtiene la opinión objetiva y realista? Gracias a la evaluación de las operaciones, la empresa tendrá elementos para determinar si las operaciones llevadas por los trabajadores son objetivas y sí ayudan a mejorar los controles que se tengan con el fin del crecimiento de la entidad. Además, al ubicar situaciones que no se alineen a la ejecución en las operaciones se recomiendan mejoras, en el largo plazo se ahorra dinero por la corrección de situaciones.

Sumando a lo anterior, (Vitez, 2022) menciona las siguientes ventajas:

1. Hace que el negocio sea más eficiente y rentable a largo plazo,
2. Hace que los ejecutivos tomen conciencia de los problemas.

Al realizar la Auditoría Operacional, la empresa obtiene perspectivas para mejorar las operaciones en aras que cumplan con los objetivos de la entidad económica. Los directivos podrán conocer si existieran problemas que impidan la operatividad de la empresa, y de esa forma ser conscientes de los riesgos en el futuro.

Por último, (ONeal, 2019) enlista las siguientes ventajas:

1. Mejora de la eficacia de los departamentos
2. Descubrir oportunidades de mejora
3. Aumento de la eficiencia de las actividades

De las ventajas propuestas por el autor se observa que permite al Director General o persona responsable de la organización comparar la productividad de las áreas en los diferentes departamentos de la empresa. A tal grado que, se puede entender el desempeño del área evaluada con los propósitos de alcanzar la efectividad, y que la organización mejore.

Basándonos en lo anterior, compilamos que los puntos importantes de aplicar esta Auditoría en las empresas son:

1. Optimizar y hacer más eficiente las operaciones
2. Reducir costos y gastos en el área y operaciones.
3. Mejorar los métodos operacionales en aras de mejor rentabilidad.
4. Determinar si se han cumplido las políticas, procedimientos y prácticas de trabajo que permitan alcanzar los objetivos.
5. Informar oportunamente los cambios en las operaciones.
6. Anticiparse a detectar situaciones de riesgo, e implementación de los cambios que mejoren a la organización en general.

Como auditores tenemos el compromiso de darle a conocer al empresario, los anteriores puntos, para que tengan un panorama integral sobre el uso y aplicación de la Auditoría, ya que muchas veces, las empresas se dejan llevar por el desembolso económico, sin pensar en la parte cualitativa que es ofrecer a la empresa detección de situación para mitigación de riesgos e incrementar su eficiencia operativa.

Por último, sobre este punto se resume a la Auditoría Operacional de manera global como sigue:

Tabla 1. Aspectos importantes de la Auditoría Operacional.

Aspectos	Auditoría Operacional
<i>Objetivo</i>	<i>Determinar el grado de eficacia y eficiencia de las operaciones para formular las recomendaciones y corregir deficiencias o mejorar el grado de eficacia, economía y eficiencia.</i>
<i>Alcance</i>	<i>Operaciones en el área de un departamento.</i>
<i>Enfoque</i>	<i>Limitado a las operaciones de una sola área.</i>
<i>Habilidades</i>	<i>Auditoría, controles, eficacia, economía y eficiencia.</i>
<i>Período</i>	<i>Presente/futuro</i>
<i>Interesados</i>	<i>Dirección general, dirección ejecutiva. Responsables de área. Trabajadores</i>
<i>Órgano regulador</i>	<i>El instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Auditoría Operacional ahora CONAA</i>
<i>Normatividad</i>	<i>Los boletines de Auditoría Operacional</i>
<i>Énfasis</i>	<i>Fortalecer y proteger las operaciones en el área de la organización</i>
<i>Ejecutores del trabajo</i>	<i>Contadores públicos con participación del personal de la misma profesión y de profesionales de otras disciplinas.</i>
<i>Relación laboral</i>	<i>Empleado de la organización o externo</i>

(Elaboración propia)

METODOLOGÍA DE AUDITORÍA OPERACIONAL

Como todo trabajo, en su ejecución es necesario apegarse a un ritmo metodológico para llevar a cabo el encargo de Auditoría. Se debe entender por metodología a la serie de pasos o etapas que el ejecutor del trabajo debe considerar en aras de realizar el encargo con la calidad y objetividad esperada.

En ese sentido, el propósito de utilizar una metodología de Auditoría radica en asegurarse que ninguna etapa se omita o se deja de realizar, así mismo brinda seguridad al ejecutor del trabajo y al cliente auditado al constatar que el trabajo se realizó respetando una teoría respaldada en trabajos anteriores.

Justificando lo anterior, se presenta a continuación la metodología de Auditoría Operacional de la IMCP a través de la comisión de Auditoría Operacional, así como una metodología de elaboración propia que sirva como propuesta para efectos de este capítulo. Como se plasmó anteriormente (véase apartado Órganos Normativos). En México, el órgano máximo que regula esta práctica es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que a través de la comisión de Auditoría Operacional ahora CONAA ofrece una metodología para la realización de esta. Esta misma se divide en:

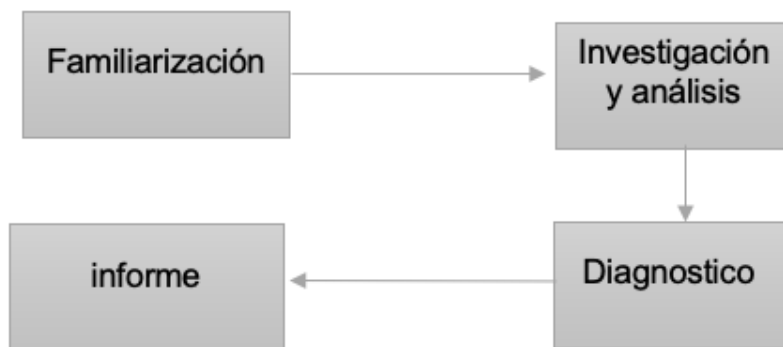


Figura 4. Metodología de la Comisión de Auditoría Operacional.

(Elaboración propia basada en la Comisión de Auditoría Operacional; enero 20, 2023)

Las etapas metodológicas antes plasmadas se describen de manera sintetizada como a continuación:

Etapa 1: Familiarización

El auditor, además de conocer las operaciones del departamento a evaluar, también deberá conocer los objetivos, políticas, sistemas y procedimientos de la empresa, para entender la estructura del departamento en aras de señalar la importancia que tiene el departamento dentro de la empresa y el ramo de la actividad. Por último, dentro de esta etapa debe poner atención si hubiera auditorías previas realizadas al departamento y cuáles fueron las observaciones y recomendaciones dadas.

Etapa 2: Investigación y análisis

En esta etapa, el auditor deberá realizar entrevistas al personal del departamento o área de la empresa, así como investigar los documentos y demás relacionados que sean claves. Se puede decir, que esta etapa es la más larga, ya que, además, se deberá analizar los manuales de operación, sistemas y procedimientos, registros, archivos y formas existentes. Así como evaluar la forma, oportunidad, grado de detalle, periodicidad, destino y utilidad de los informes y por último y no menos importante un análisis de las ventajas y desventajas del departamento.

Etapa 3: Diagnostico

El auditor deberá realizar un resumen de observaciones encontradas en el departamento, donde se establezcan las oportunidades de mejora, que sean factibles de resolver en el corto plazo, cuantificando el impacto que tienen en las operaciones del departamento, para posteriormente, dar recomendaciones.

Etapa 4: Informe

Esta es la última etapa de esta metodología y tal como su nombre lo dice, es la realización de un documento que contenta las observaciones encontradas previamente en la etapa de diagnóstico, así como recomendaciones que sean útiles a la empresa.

Se puede notar que esta metodología, es corta y que, a nuestra opinión y debido a los constantes cambios en las empresas, se requeriría una metodología que abarque más puntos importantes, por ejemplo, una etapa donde haga mención al auditor como hacer la planeación, el programa de trabajo, como recolectar la información, análisis y comunicación de resultados.

Tomando en cuenta lo establecido por la Comisión de Auditoría Operacional y con base a nuestra experiencia en la realización de Auditorías, se anexa la propuesta metodológica para la realización del encargo de Auditoría Operacional, como sigue:



Figura 5. Metodología de Auditoría Operacional propia.
(Elaboración propia)

Para referir a lo anterior, a continuación, se procede a explicar cada etapa y después de manera integral la razón de la propuesta metodológica.

Planeación y aceptación

A nuestra experiencia, resulta necesario antes de abordar un acercamiento que involucre tiempo y recursos para el encargo de Auditoría. Entender que es facultad del equipo de trabajo o encargado aceptar la encomienda del trabajo, esto, ya que por factores internos o externos, pudieran dificultar el desarrollo de este, bajo ese panorama, el equipo o encargado del trabajo debe ser el que decida si habrá la posibilidad y disponibilidad de recursos y por parte de la empresa accesibilidad a toda la información, esto con el objeto de cumplir con los tiempos establecidos del trabajo de Auditoría.

Una vez aceptado el trabajo, sigue la planeación. Aquí se debe de realizar un plan de trabajo teniendo en cuenta lo siguiente:

- I. Tiempo que se va a ocupar en la Auditoría Operacional.
- II. Auditores asignados.
- III. Métodos de trabajo, actividades, márgenes de tiempo y los responsables de cada tarea.
- IV. Asuntos o requerimientos.
- V. Asuntos de interés particular que se requieran.
- VI. Selección de técnicas de Auditoría (Procedimiento)
- VII. Selección de muestreo

Y también un Programa de trabajo: donde se especifique de manera específica, las acciones a realizar junto con el objetivo, puntos a revisar, tiempo, encargados, alcance, necesidades prácticas, técnicas, humanas y materiales a recurrir dentro del tiempo del encargo.

Estudio preliminar

Dentro de esta etapa el Auditor o encargado del trabajo deberá realizar un primer acercamiento dentro de la empresa o área sujeta de estudio, para ello primero debe apegarse a los tiempos, acciones y propósitos establecidos anteriormente en el programa de trabajo. De manera global, el auditor deberá de conocer datos generales de la sucursal. Por Ejemplo:

- Misión, visión, objetivos de la empresa
- Objetivos, políticas, operaciones, sistemas y procedimientos del departamento o área de estudio.
- Políticas relacionadas a al departamento o área sujeta de estudio (manuales de operaciones, de procedimientos, etc.)
- Estructura organizacional de las áreas o departamentos correlacionados, directa o indirectamente.
- Características e Importancia con relación a la situación financiera de la empresa
- Recomendaciones o sugerencias de auditorías o revisiones anteriores.
- Las instalaciones de la empresa, para inspeccionar la ubicación y características.

Estudio específico y levantamiento de la información

Esta etapa es la parte sustancial de todo el trabajo, ya que es donde se tomará más tiempo realizar. El auditor ya tiene un conocimiento general de la empresa, del departamento o área sujeta de estudio, por lo tanto, es necesario que se realice el levantamiento de la información en cédulas de trabajo hechas por el mismo auditor, para esto, el ejecutor del trabajo debe recurrir a técnicas y procedimientos de Auditoría, las que se crean necesarias y convenientes.

Así mismo es recomendable que se estudie de manera específica de lo siguiente:

- El número de operaciones que se llevan a cabo dentro del departamento o área de estudio.
- Objetivo de cada operación, personas encargadas, recursos implementados y lo relacionado que sea relevante para ser estudiado de forma específica.
- Método de control y cumplimiento de operaciones.
- Información financiera y operativa.
- Entrevistas a los trabajadores para identificar operaciones y situaciones de riesgo.
- Examen de documentos e investigación específica.
- Estadísticas y otros procedimientos considerados importantes.

Análisis

En esta cuarta etapa se considera necesario que de manera cualitativa el auditor o encargado del trabajo tenga elementos de juicio para detectar situaciones de área de mejora que de acuerdo con su opinión crea conveniente realizar, para lograr esto se puede guiar en rúbricas, cuadros comparativos, FODA'S, o algún instrumento que le ayude a analizar las operaciones y pasar a la siguiente etapa.

Diagnóstico

Para este punto del proceso de Auditoría Operacional, el ejecutor del trabajo asistiéndose de la fase anterior recabará los hallazgos encontrados en la Auditoría con el propósito de determinar un diagnóstico general. Para ello, se debe plasmar las observaciones, irregularidades, áreas de oportunidad, etc., detectadas en cada uno de los procedimientos de Auditoría y que tengan carácter significativo basado en su criterio profesional y en las necesidades de la organización. Es importante mencionar que por cada observación debe existir por lo menos una recomendación para subsanar. Es decir, el diagnóstico debe estar sustentado con las observaciones y esas mismas observaciones deben estar alineadas a por lo menos una recomendación. En la siguiente figura se plasman los tipos de diagnósticos que se podrían detectar en esta Auditoría:



Figura 6. Tipos de diagnóstico.
(Elaboración propia)

Informe

En esta última etapa se redactará el informe donde contenga el diagnóstico antes detectado, soportado con las observaciones y complementando con las recomendaciones a cada una de estas.

De acuerdo con la comisión de Auditoría Operacional algunos aspectos que pueden informarse como resultado de la Auditoría son los siguientes:

1. Falta de definición, carencia o cumplimiento de objetivos y política para la operación de inventarios.
2. Fallas en la estructura orgánica del Departamento. Deficiencia en el control físico y/o contable de los inventarios.
3. Falta de planeación de requerimientos.
4. Niveles de inventarios óptimo, alto costo en la administración de estos.
5. Inadecuada coordinación del área de inventarios con las áreas de compras, producción, ventas, control de calidad, mercadotecnia, etc.
6. Desconocimiento de costo de ordenar, reponer y mantener el inventario.
7. Inadecuada información para toma de decisiones.
8. Inadecuadas medidas de seguridad, aseguramiento y fianzas,
9. Falta de manuales de operación.

Además, para la estructura formal del producto final, se sugiere que el informe cubra los siguientes puntos:

- Fecha de informe
- A quien va dirigido
- Párrafo de introducción
- Párrafo de antecedentes
- Resumen de aspectos principales (Diagnóstico)
- Observaciones
- Recomendaciones

Es necesario comentar, que se elige proponer esta metodología de seis etapas, ya que a nuestra consideración abarca todos los momentos sustanciales del proceso de Auditoría, en el antes; ya que desde el principio se explica que se debe hacer en la parte de la planeación, programación y aceptación del encargo, en el durante; ya que dividimos en dos partes el estudio de la empresa, proponemos un análisis para evaluar las operaciones y así llegar a un diagnóstico, mencionando los tipos de diagnósticos que se pueden concluir, y en el después; la estructura del informe y lo que se puede comunicar.

CONCLUSIONES

Como se vio a través de este capítulo se especificaron las generalidades teóricas de la Auditoría Operacional, misma que tiene una historia particular, ya que surgió de la necesidad de contar un trabajo especializado para revisar las operaciones en las empresas, soportando lo anterior, se definió a esta misma, como un trabajo específico aplicado a un área determinada (departamento) dentro de la empresa con el objetivo de conocer si las operaciones realizadas contribuyen al

cumplimiento de objetivos. Sabiendo que el auxiliarse de la Auditoría Operacional, tendrá un impacto importante, pues, gracias a la aplicación, los actores directivos y de alto a intermedio mando podrán tomar decisiones con base al diagnóstico detectado, tendrán una serie de observaciones que se complementarán con recomendaciones para mitigar o disminuir riesgos operativos., Para así, en el corto y mediano plazo tomar rumbos de acción en aras de la mejora continua.

Por otro lado, se especificó la metodologías de Auditoría Operacional de la Comisión de Auditoría Operacional y con base a ella, se pudiera proponer una metodología basada en la experiencia en la realización de Auditorías Operacional y la teoría ya existente., Mencionada metodología propuesta consiste en seis etapas mismas que en esencia abarca desde el primer momento de la Auditoría, pasan por la exhaustiva etapa de revisión de operaciones general y específica, detecta un diagnóstico y hacen una serie de recomendaciones encaminadas a la mejora continua, para así por ultimo y como valor agregado comunicar los resultados y finalizar el encargo de trabajo.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Comisión de Auditoría Operacional. (2002). Auditoría Operacional. Obtenido de <https://imcp.org.mx/>

Courtneil, J. (5 de Enero de 2020). Auditoria Operativa. Recuperado el 05 de Enero de 2023, de <https://www.process.st/operational-audit/>

Daniels, R. (27 de octubre de 2020). What is an Operational Audit? Its Objectives, Advantages & Disadvantages. Recuperado el 01 de Febrero de 2023, de Business Study Notes: <https://www.businessstudynotes.com/finance/auditing/operational-audit/>

Fonticiella, M. T. (2005). La auditoría operativa de gestión pública. INNOVAR Journal, 120-137.

Gonzalez, O., & Dubón, N. (20 de Noviembre de 2013). Auditoría Operacional. Recuperado el 20 de Enero de 2023, de Núñez Dubón y Asociados: <https://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php/noticias/354-auditoria-operacional>

Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C. (2020). Auditoría Interna. Obtenido de <https://www.imai.org.mx/normas.php>

Madrid, M. L., & Luna, J. (2006). AUDITORIA, CALIDAD, INNOVACIÓN. Obtenido de https://www.uaeh.edu.mx/nuestro_alumnado/icea/licenciatura/documentos/10%20Auditoria,%20calidad,%20innovacion.pdf

ONeal, B. (14 de Febrero de 2019). Operational Audits: Going Beyond Internal Audits. Recuperado el 13 de Enero de 2023, de <https://www.360factors.com/blog/operational-audits/>

Puerres, I. (2015). AUDITORIA-OPERACIONAL. Recuperado el 13 de Enero de 2023, de <https://vdocuments.mx/auditoria-operacional-imcp.html>

Santillana, J. R. (2000). Auditoría IV. México, México: Ediciones contables, administrativas y fiscales.

The Institute of Internal Auditors. (2020). Internal Audits. Obtenido de <https://www.imai.org.mx/theiia.php>

Villarroel, E. (31 de octubre de 2007). Auditoria Operativa. Obtenido de Facultad de Ciencia Económicas Depto. de Computación e Informática: https://www.emagister.com/uploads_courses/Comunidad_Emagister_67166_67166.pdf

Vitez, O. (09 de Diciembre de 2022). What is an Operational Audit? Recuperado el 10 de Enero de 2023, de <https://www.infobloom.com/what-is-an-operational-audit.htm>

CAPÍTULO 8

AUDITORÍA FINANCIERA PRESUPUESTAL

ROLANDO GUZMÁN HERNÁNDEZ

Licenciado en Contaduría, Maestro en Administración de Sistemas de Salud, Maestro en Administración Pública y Maestro en Auditoría. Contador Público Certificado (CPC) y Profesionista Certificado en Contabilidad y Auditoría Gubernamental (PCCAG) ambos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Docente de asignatura adscrito a la Facultad de Contaduría y Administración Región Xalapa Universidad Veracruzana. Auditor Gubernamental y Auditor Interno en los sectores público y privado.



INTRODUCCIÓN

El presente capítulo tiene como finalidad de contribuir a la teoría de la Auditoría Financiera Presupuestal, la cual es aplicada a entidades públicas para determinar si las acciones llevadas a cabo por los entes sujetos a revisión se realizaron de conformidad con la normatividad establecida o con base en principios que aseguren una gestión adecuada, ya que es de interés de los entes públicos, evaluar su administración para identificar fortalezas y debilidades, para de esta forma adecuar, fortalecer e implementar las actividades de control que le permitan mejorar sus procedimientos y conducir sus actividades hacia el logro de sus metas y objetivos. Por lo anterior, el profesional en contaduría encargado de supervisar y ejecutar los trabajos de auditoría tendrá las herramientas para revisar y emitir una opinión sobre si los estados financieros contables y presupuestarios han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera y presupuestaria aplicable a las entidades del sector público.

En el desarrollo del presente capítulo, en primer lugar, se señalan los antecedentes relacionados a la Auditoría Financiera Presupuestal, para tener un panorama general sobre el campo de aplicación en los entes públicos, posteriormente se definen conceptos y se precisan los órganos reguladores de este tipo de trabajos en nuestro país, con el propósito de conocer el marco normativo al momento de realizar este tipo de auditorías. Por último, se diseña y se plasma una propuesta metodológica de Auditoría Financiera Presupuestal propia con base a la experiencia en la realización de estas y de acuerdo con las necesidades actuales de los entes públicos.

ANTECEDENTES

En nuestro país la fiscalización es una facultad de la Cámara de Diputados como bien lo establece la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación en su artículo 2, Fracción XI. La fiscalización en los entes públicos surge cuando México establece en la Carta Magna, la facultad para fijar los gastos generales de la Nación, expidiendo para ello la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, de igual manera en la Constitución de 1917, se faculta al Poder Legislativo para crear la Ley de dicha Contaduría y de esta forma ampliar sus funciones.

Posteriormente en el año de 1978 se elabora una nueva Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, con motivo de la revisión de las Cuentas Públicas y la correcta aplicación de los fondos públicos, para así ser definida como el Órgano de Control y Fiscalización.

En julio de 1999 se publican las reformas constitucionales aprobadas por el Congreso de la Unión, para así dar origen a la Auditoría Superior de la Federación (ASF). La ASF es el órgano técnico especializado de la Cámara de Diputados, dotado de autonomía técnica y de gestión, que se encarga de fiscalizar el uso de los recursos públicos federales en los tres Poderes de la Unión; los órganos constitucionales autónomos; los estados y municipios; y en general cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada que haya captado, recaudado, administrado, manejado o ejercido recursos públicos federales.

CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN

Se define como fiscalización a la evaluación y revisión del cumplimiento de las normas vigentes. La Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación en su artículo 2, Fracción XI define a la fiscalización como “Facultad ejercida por la Auditoría Superior de la Federación, para la revisión de la Cuenta Pública, incluyendo el Informe de Avances de Gestión Financiera, a cargo de la Cámara”. Asimismo, la fiscalización de la cuenta Pública de acuerdo con la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF, 2016) en su artículo segundo establece que:

La fiscalización de la Cuenta Pública comprende:

I. La fiscalización de la gestión financiera de las entidades fiscalizadas para comprobar el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, y demás disposiciones legales aplicables, en cuanto a los ingresos y gastos públicos, así como la deuda pública, incluyendo la revisión del manejo, la custodia y la aplicación de recursos públicos federales, así como de la demás información financiera, contable, patrimonial, presupuestaria y programática que las entidades fiscalizadas deban incluir en dicho documento, conforme a las disposiciones aplicables.

Pineda Pablos, García Figueroa, & Rodríguez Camou (2007:210) refieren que la revisión de la cuenta pública representa un papel central en el proceso de rendición de cuentas, y la calidad con la que se haga este proceso, denota en el avance de la rendición de cuentas en México, aun cuando existen otros mecanismos de evaluación y fiscalización; la cuenta pública es considerada como el proceso formal e institucional de informar el estado que guardan la hacienda pública del Gobierno en sus tres niveles.

Según Sour (2011:91) hoy México tiene en sus manos una oportunidad única para que el sistema de contabilidad gubernamental mejore la transparencia y la rendición de cuentas en nuestro país. Con la aprobación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) en diciembre del 2008, cuyo objetivo es el de facilitar el registro, control y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, deuda y gasto en los diferentes niveles de gobierno de México. La LGCG además busca desarrollar la unión entre el presupuesto y la contabilidad.

La fiscalización utiliza a la auditoría como herramienta para ser más efectiva en cuanto a su operación en los entes Públicos como bien señalan Omar Montilla y Guillermo Herrera en su artículo publicado (Estudios Gerenciales, 2005).

Esta conceptualización destaca que la fiscalización y la auditoría van de la mano, sin embargo, son dos cuestiones diferentes, haciendo mención que la fiscalización es un proceso que consiste en la obtención y evaluación de evidencias, para verificar el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley. La auditoría es una actividad de inspección, control y revisión para el cumplimiento de las normas.

Por otro lado, las modalidades que describe la ASF en sus informes Ejecutivos son las siguientes:

I. Auditoría de cumplimiento financiero: se revisa que la recaudación, captación, administración, ejercicio y aplicación de recursos aprobados por el Congreso se lleven a cabo de acuerdo con la normativa correspondiente, y que su manejo y registro financiero haya sido correcto.

II. Auditoría de desempeño: una revisión objetiva y confiable que permite conocer si las políticas públicas operan bajo los principios de eficacia, eficiencia y economía.

TIPOS DE FISCALIZACIÓN

Existen dos tipos de fiscalización como lo son la interna y externa, se define a la interna como la fiscalización que realiza el poder ejecutivo, por conducto de la Secretaría de la Función Pública; así como los órganos estatales de control, dicha fiscalización se realiza a lo largo del ejercicio fiscal y tiene como propósito surtir efectos preventivos y la externa como aquella en el que no existe relación de la dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular del control y la entidad a controlar, se realiza de manera posterior al término del ejercicio fiscal y sus efectos son correctivos.

LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

La Secretaría de la Función Pública, la Auditoría Superior de la Federación, los órganos estatales de control y los órganos de fiscalización superior de las entidades federativas, orientaron esfuerzos para la creación, desarrollo y consolidación de un Sistema Nacional de Fiscalización que logre, entre otros objetivos, el fortalecimiento y la modernización de las normas, mecanismos y procedimientos en materia de auditoría gubernamental, a efecto de fortalecerla, contribuyendo a la consolidación de una sociedad democrática en la que impere la rendición de cuentas, la transparencia, la responsabilidad institucional y la preservación del interés público, por ello destaca la importancia de la coordinación que puede lograrse entre los organismos auditores, en los ámbitos de fiscalización externa e interna, en los tres órdenes de gobierno [Secretaría de la Función Pública (SFP), 2018, p.4].

ORGANISMOS NORMATIVOS

Por organismos normativos se debe entender al conjunto de instituciones tanto públicas como privadas que emiten, actualizan o proponen leyes y normas necesarias para llevar a cabo este tipo de auditorías.

Las Auditorías Financieras Presupuestales también deben de alinearse a la normatividad que les sea aplicable, es por lo que el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) perteneciente a la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), estas normas contienen principios y procedimientos básicos y esenciales para el auditor, estos deberán ser interpretados en el contexto de la aplicación en el momento de la auditoría. La emisión de estas normas ayuda a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo (Filgueira Ramos, 2020).

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) constituyen las guías para el auditor que le permiten desarrollar su trabajo de forma adecuada con la finalidad de expresar una opinión bien fundamentada y soportada.

Las Normas Internacionales de Auditoría se componen como sigue:

1. Principios generales y responsabilidades.

Normas que tratan los objetivos globales del auditor, control de calidad, responsabilidades del auditor con respecto al fraude, control interno, etc. se integra por las NIA:

- 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
- 230. Documentación de auditoría.
- 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- 250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
- 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y la dirección de la entidad.

2. Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados.

Normas que tratan la planificación de la auditoría, identificación y valoración de riesgos, importancia relativa, evaluación de incorrecciones, etc. se integra por las NIAS:

- 300. Planificación de la auditoría de los estados financieros.
- 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- 402. Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

3. Evidencia de auditoría.

Normas que tratan la evidencia de auditoría, confirmaciones externas, encargos iniciales, procedimientos analíticos, muestreo, hechos posteriores, etc. se integra por las NIA:

- 500. Evidencia de auditoría.
- 501. Evidencia de auditoría- consideraciones específicas para determinadas áreas.
- 505. Confirmaciones externas.
- 510. Encargos iniciales de auditoría-saldos de apertura.
- 520. Procedimientos analíticos.
- 530. Muestreo de auditoría.
- 540. Auditoría de estimaciones contables y de la información a revelar relacionada.
- 550. Partes vinculadas.
- 560. Hechos posteriores al cierre.
- 570. Empresa en funcionamiento.
- 580. Manifestaciones escritas.

4. Auditoría de estados financieros de grupos

Normas que tratan las auditorías de estados financieros de grupos, utilización del trabajo de auditores internos y de un experto del auditor. Se integra por las NIA:

- 600. Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos.
- 610. Utilización del trabajo de los auditores internos.
- 620. Utilización del trabajo de un experto del auditor.

5. Conclusiones e informe de auditoría.

Normas que tratan la formación de la opinión, comunicación de las cuestiones clave, opinión modificada, párrafos de énfasis, información comparativa, etc. Se integra por las NIA:

- 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- 701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- 705. Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- 706. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- 710. Información comparativa-cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.
- 720. Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.

6. Áreas especializadas.

Normas que tratan las auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con un marco con fines específicos, auditorías de un solo estado financiero o cuenta y encargos sobre Estados Financieros resumidos. Se integra por las NIA:

- 800. Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- 805. Consideraciones especiales-auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
- 810. Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), son los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las Entidades de Fiscalización Superior en todo el mundo, son emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés).

En nuestro país, las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) constituyen el marco de referencia para la actuación de aquellos entes encargados de revisar la gestión de los recursos públicos, y señalan líneas y directrices que constituyen las mejores prácticas en la materia.

Las NPASNF están basadas en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), por ser éstas últimas un cuerpo sistematizado de preceptos resultado de la participación de especialistas de distintos países. Su objetivo consiste en resaltar la importancia de profesionalizar a los auditores gubernamentales en el manejo de

Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización para recuperar la confiabilidad de la ciudadanía al transparentar el uso de recursos públicos.

Las NPASN se componen como sigue:

Nivel 1. Principios fundamentales

No. 1.- Líneas básicas de fiscalización en México.

Nivel 2. Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS(s)

No. 10.- Principios de autonomía de los organismos auditores.

No. 12.- El valor y beneficios de la auditoría del sector público.

No. 20.- Principios de transparencia y rendición de cuentas.

No. 30.- Código de ética.

No. 40.- Control de calidad para los organismos auditores.

Nivel 3. Principios fundamentales de auditoría

No. 100.- Principios fundamentales de auditoría del sector público.

No. 200.- Principios fundamentales de auditoría financiera.

No. 300.- Principios fundamentales de auditoría de desempeño.

No. 400.- Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento.

Es importante aclarar que tanto los organismos normativos como la información que de ella emana constituyen un marco de referencia para la actuación de los entes encargados de revisar la gestión de los recursos públicos y señalan líneas y directrices que contribuyen a las mejores prácticas en la materia, establecen requisitos mínimos que se deben considerar en los procedimientos de auditoría y garantizan la calidad de los servicios que los entes auditores rinden a la sociedad.

LA AUDITORÍA FINANCIERA PRESUPUESTAL Y SUS GENERALIDADES

Se define como Auditoría Financiera Presupuestal al procedimiento administrativo de revisión aplicable a un rubro, partida, partidas o grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros, presupuestos, planes y programas de los entes fiscalizables, para verificar que su Gestión Financiera se ajustó en términos de destino, costo, ejecución, comprobación, resultado y registro; de acuerdo con las normas legales aplicables y los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental que establece los elementos fundamentales de referencia general para uniformar los métodos, procedimientos, operaciones y prácticas contables (Manual de Fiscalización para los Entes Municipales 2023, ORFIS).

Objetivo

La auditoría financiera presupuestal tiene por objeto que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros contables y los presupuestarios han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera y presupuestaria aplicable a las entidades del sector público, con base en los resultados del examen practicado a dichos estados e información conforme a las normas internacionales de auditoría. Lo anterior incluye el revisar y emitir los informes pertinentes respecto al cumplimiento de la entidad pública con sus obligaciones fiscales federales y en su caso, locales; si ésta se ha apegado a la normatividad aplicable en materia de adquisiciones, arrendamientos, servicios y obra pública y si ha cumplido con las disposiciones normativas aplicables en materia de control interno institucional.

METODOLOGÍA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA PRESUPUESTAL

Como toda labor, es necesario apegarse a un orden metodológico para llevar a cabo el trabajo de Auditoría. Se debe entender por metodología a la serie de pasos o etapas que el realizador del trabajo debe considerar con el interés de realizar el encargo con la calidad y objetividad esperada.

En ese sentido, el propósito de utilizar una metodología de auditoría radica en asegurarse que ninguna etapa se omita o se deja de realizar, así mismo brinda seguridad al ejecutor del trabajo y al cliente auditado al constatar que el trabajo se realizó respetando una teoría respaldada en trabajos anteriores.

Para demostrar lo anterior, se presenta a continuación la metodología de Auditoría Financiera Presupuestal de elaboración propia que sirva como propuesta para efectos de este capítulo. Esta misma se divide en:

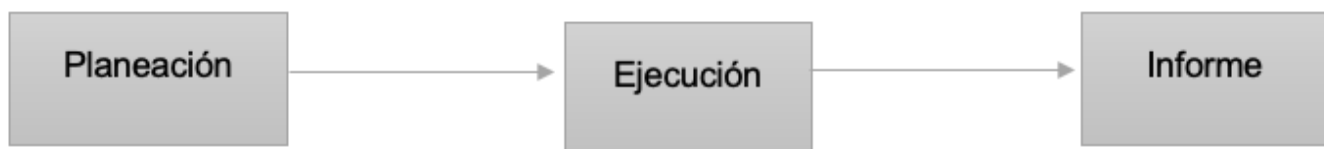


Figura 1. Metodología propia de Auditoría Financiera Presupuestal.
(Elaboración propia basada en la experiencia)

PLANEACIÓN

La planeación de la auditoría consiste en establecer la base sobre la cual se desarrollarán las tareas preliminares, con el fin de definir los objetivos, procedimientos, tiempos y personal necesarios para llevar a cabo la realización de la auditoría.

Para la fase de planeación se retoma la NPASNF 100 en términos generales y la NPASNF 200 para la planeación de las auditorías financieras.

En la NPASNF 100 se menciona que los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente. La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría debe planearse para reducir su riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia. La planeación de

auditoría debe reaccionar oportunamente ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

La NPASNF 200, señala como parte de la planeación, que el auditor debe tener un conocimiento claro del ente auditado y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.

El conocimiento de los diferentes aspectos de la organización y de su entorno le permite al auditor planear y realizar la auditoría de manera eficaz. Este conocimiento necesario incluye:

- El entorno, el marco jurídico y otros factores externos, incluyendo el marco de emisión de información financiera aplicable.
- La naturaleza del ente auditado, incluyendo su modo de operación, estructura orgánica, financiamiento para permitirle al auditor entender los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos que se pueden esperar en los estados financieros, la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas.
- La medición y revisión de los resultados financieros del ente auditado.
- Las decisiones tomadas fuera del ente auditado como resultado de nuevos programas o modificaciones en el presupuesto.
- Las leyes y disposiciones legales y normativas específicas a los que esté sujeto el ente auditado, así como el impacto potencial de no cumplir con ellas.
- Los objetivos y estrategias del programa, lo cual puede incluir elementos de política pública y por lo tanto tener implicaciones para la evaluación de riesgos.

Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público

La NIA 300 se aplica a los auditores de entidades del sector público en su función de auditores de estados financieros. La aplicación y otros materiales explicativos existentes en los párrafos A1 a A3 proporcionan guías sobre la función y el tiempo de la planificación. En el entorno del sector público las consideraciones adicionales de planificación pueden incluir lo siguiente:

- Comprensión del marco legal y reglamentario aplicable a la entidad debido a los objetivos más amplios de la auditoría.
- Las implicaciones para la auditoría de los estados financieros sobre el conocimiento obtenido acerca de las auditorías del rendimiento y otras actividades de auditoría importantes para la entidad, incluyendo las implicaciones de las recomendaciones previas.

La NIA 300 estipula que el auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con los encargados de la gobernanza de la entidad para facilitar la realización y dirección de la auditoría. Las leyes, las reglamentaciones o el nombramiento de auditoría pueden limitar aquello que el auditor comunique acerca de la estrategia de auditoría y el plan de Auditoría a seguir. Los auditores del sector público están familiarizados con dichas normas de auditoría, leyes y reglamentaciones

Memorándum de Planeación

Es el documento donde se plasman las actividades necesarias para llevar a cabo la auditoría, se establece la fecha de inicio y término de la auditoría, el equipo auditor, así como el detalle de los procedimientos, pruebas y alcances de los rubros a revisar.

En el sector público la documentación de auditoría puede estar sujeta al acceso de terceros. En consecuencia, los auditores del sector público se familiarizan con la legislación pertinente y determinan las implicaciones correspondientes a su documentación de auditoría.

EJECUCIÓN

Para la ejecución de una auditoría, de acuerdo con la NPASNF 100, los auditores deben aplicar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para sustentar el informe de auditoría.

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si el objeto de la revisión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones con persona externa por escrito y en forma electrónica, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por el ente auditado.

Las técnicas para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva. Los resultados deben comunicarse y tratarse con el ente auditado.

Técnicas de Auditoría

Las técnicas de auditoría que se utilizan para comprobar la razonabilidad de la información financiera son las siguientes:

1. Estudio general. Apreciación sobre las características generales del Ente Público, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes.
2. Análisis. Clasificación y agrupación de las cuentas, de tal manera que constituyan unidades homogéneas y significativas.
 - Análisis de saldo: Los movimientos en las cuentas son compensaciones unos de otros (Estado de Situación Financiera).
 - Análisis de movimiento: Los saldos de las cuentas se forman por acumulación (Estado de Actividades).
3. Inspección. Examen físico de los bienes materiales o de los documentos.

4. Confirmación. Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente del Ente Público examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación. La confirmación puede ser positiva, negativa, ciega o en blanco.
 - Confirmación positiva. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están.
 - Confirmación negativa. Se envían datos y se pide sólo si están inconformes.
 - Confirmación indirecta, ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría.
5. Investigación. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados del propio Ente Público.
6. Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados del Ente Público.
7. Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad competente.
8. Observación. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.
9. Cálculo. Verificación matemática de alguna partida.

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor evaluará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de emitir resultados, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de la importancia relativa a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

Con base en los resultados, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una opinión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

De manera específica en la NPASNF 200, se reitera que el auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante para emitir conclusiones sobre las cuales basar su dictamen.

La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia, asimismo, debe recopilar evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para establecer la base de su conclusión o dictamen.

En el caso de los estados financieros del sector público, frecuentemente la administración puede afirmar que las transacciones y eventos se llevaron a cabo de conformidad con la legislación y normativa aplicable, y tales afirmaciones bien pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera.

Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público

La NIA 230 es aplicable a los auditores del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros. Esta NIA establece que el auditor debe preparar una documentación de auditoría suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido conexión previa con la auditoría, entender los asuntos importantes que surjan en el curso de ésta, las conclusiones alcanzadas al respecto y los principales juicios profesionales ejercidos para alcanzar dichas conclusiones.

La ejecución de las Auditorías consiste en la realización de las tareas que se enuncian a continuación:

La NIA 500 explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y establece las obligaciones del auditor de concebir y ejecutar procedimientos de auditoría destinados a obtener una evidencia suficiente y apropiada para obtener conclusiones razonables que sustenten la opinión de auditoría.

Evidencia de auditoría suficiente y apropiada

Según se señala en el párrafo A7 de la NIA, parte de la evidencia se obtiene mediante la aplicación de procedimientos de auditoría para verificar los registros contables. La evidencia engloba tanto la información que respalda y corrobora las manifestaciones de la entidad como la información que las contradice. En el caso de los estados financieros del sector público la entidad manifiesta frecuentemente que las operaciones y otras actuaciones han sido llevadas a cabo conforme a la legislación u otras normas aplicables. Estas manifestaciones pueden pertenecer al ámbito de una auditoría financiera.

Alcance de las Pruebas

En el Memorándum de Planeación en su apartado de Materialidad e Importancia relativa se deberán establecer los alcances de revisión, reflejando el resultado de su aplicación en los papeles de trabajo.

La NIA 320 establece la obligación para el auditor de aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa en la planificación y en la ejecución de una auditoría de los estados financieros. Esta norma es aplicable a los auditores de las entidades del sector público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros. Además, contiene material de aplicación y explicativo con consideraciones específicas sobre las entidades del sector público en los párrafos A3 y A10.

Papeles de trabajo y su clasificación

Los papeles de trabajo son un instrumento mediante el cual, el auditor registra de manera detallada y sistemática la aplicación y resultados de las técnicas y procedimientos realizados en el trabajo de auditoría.

Además, constituyen la evidencia documental del trabajo del auditor y en específico las evidencias o soporte documental de las observaciones, que además deberán integrarse en un archivo físico con sus respectivas marcas y referencias de auditoría. 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 revisión.

Asimismo, deben contener la información suficientemente clara y detallada que permita a un auditor experimentado, que no haya tenido previa participación con la auditoría, conocer a través de ellos, el trabajo realizado y la evidencia que respalda las conclusiones del grupo auditor que la realizó.

Los papeles de trabajo se clasifican de la siguiente manera:

- Cédulas sumarias: contienen los datos en forma global o general de las cifras correspondientes a un grupo de conceptos o cifras homogéneos, cuyo análisis se encuentra en otras cédulas.
- Cédulas integradoras: son elaboradas para detallar los datos que integran las cédulas sumarias, así como los importes, porcentajes y tipo de revisión, detallados en las cédulas analíticas.
- Cédulas analíticas: describe los procedimientos de auditoría desarrollados o aplicados sobre aquellos rubros o partidas que han sido seleccionados para su revisión y comprobación, en base a la materialidad determinada en la etapa de planeación, mostrando la conclusión general de lo revisado.

Los papeles de trabajo serán elaborados de acuerdo con las necesidades de la revisión en función de los objetivos planteados.

Marcas de Auditoría

Se llaman marcas de auditoría a los símbolos utilizados para:

- Explicar la documentación examinada
- Evidenciar el trabajo realizado

Las marcas deben ser sencillas con objeto de no perder tiempo en hacerlos y facilitar su uso uniforme.

Referencias

Para facilitar la administración y revisión de los papeles de trabajo, la documentación se preparará y ordenará de manera lógica, mediante un sistema de índices de referencia y de referencias cruzadas que se adecue a las necesidades de cada auditoría.

INFORME

Para la elaboración de informes, se considera al igual que para el caso de las anteriores etapas del proceso de auditoría, las NPANSF. La NPASN 100, menciona que los auditores deben preparar un informe con base en los resultados. El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas y, en su caso, a la ciudadanía. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza preventiva y correctiva.

Los informes deben ser fáciles de comprender, claros, concretos, y objetivos, e incluir solamente información que esté sustentada con evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente, relevante y garantizar que los resultados se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. Las facultades del organismo auditor y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

Los informes en formato extenso generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y los resultados de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones que permitan tomar acciones preventivas y correctivas.

Los informes en formato breve son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

En relación con el contenido de la NPASNF relativo a los elementos necesarios en el informe del auditor se hace énfasis en que el informe del auditor debe presentar los resultados de la auditoría, estar en forma escrita utilizando un lenguaje claro, directo y conciso y puede contener los elementos siguientes:

- Un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- Un párrafo introductorio que:
 1. identifique de quién son los estados financieros que se han auditado,
 2. declare que los estados financieros han sido auditados,
 3. identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
 4. refiera al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
 5. especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero que forma parte de los estados financieros.
- Una sección con el encabezado “Responsabilidad de la administración por los estados financieros”, señalando que la administración es responsable de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y de los controles internos que permitan que la preparación de los estados financieros esté libre de incorrecciones de significancia, ya sea debido a fraude o error.
- Una sección con el encabezado “Responsabilidad del auditor”, señalando que la responsabilidad del auditor es expresar un dictamen basado en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los montos y datos reportados en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de error de significancia de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error.

- Una sección con el encabezado “Dictamen”, que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar / emitir un dictamen limpio o no modificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable:
 - Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes... de conformidad con [el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable]; o
 - Los estados financieros dan una imagen razonable y verdadera de... de conformidad con [el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable].

Al expresar un dictamen limpio o no modificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, el dictamen del auditor deberá ser que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con [el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable].

Si el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable no es la Ley General de Contabilidad Gubernamental, entonces el dictamen del auditor deberá identificar la jurisdicción de origen del marco de referencia. Además del dictamen, es posible que el auditor deba, por ley o regulación aplicable, reportar las observaciones y hallazgos que no hayan afectado el dictamen ni ninguna de las recomendaciones hechas como resultado de esta. Estos elementos deberán estar claramente separados del dictamen.

Consideraciones sobre el Informe de auditoría

En el sector público las responsabilidades de la entidad pueden ser mayores que en el sector privado, por lo que los auditores del sector público deberán tener en cuenta esa premisa cuando describan las responsabilidades de los encargados de la entidad.

CONCLUSIONES

Como se vio a través de este capítulo se especificaron las generalidades teóricas de la Auditoría Financiera Presupuestal, misma que tiene una historia particular, ya que surgió de la necesidad de contar un trabajo especializado para revisar las operaciones en las instituciones públicas, se definió a esta misma, como un procedimiento administrativo de revisión aplicable a un rubro, partida, partidas o grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros, presupuestos, planes y programas de los entes fiscalizables, para verificar que su Gestión Financiera se ajustó en términos de destino, costo, ejecución, comprobación, resultado y registro; de acuerdo con las normas legales aplicables y los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental.

Por otro lado, se especificó la metodología de Auditoría Financiera Presupuestal basada en la experiencia en la realización de Auditorías Financieras Presupuestales y la teoría ya existente. Mencionada metodología propuesta consiste en tres etapas mismas que en esencia abarcan desde el primer momento de la Auditoría, pasando por la exhaustiva etapa de ejecución, para así, por último, comunicar los resultados y finalizar el encargo de trabajo con la emisión del informe de auditoría.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Filgueira Ramos, C. A. (2020). Manual de auditoría de Estados Financieros en NIIF: aplicación práctica. Editorial Universidad Alberto Hurtado. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecauv/171869>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2023). Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y Otros Servicios Relacionados. México

Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf>

Montilla, O. & Herrera, L. (2005). El deber ser de la Auditoría. Recuperado el 30 de Enero de 2023, de <http://www.scielo.org.co/pdf/eg/v22n98/v22n98a04.pdf>

Pineda Pablos, N., García Figueroa, F., & Rodríguez Camou, E. (2007). Democratización y rendición de cuentas, El caso de la revisión de las cuentas públicas municipales en Sonora. Gestión y Política Pública

Secretaría de la Función Pública (SFP). (2018). Guía General de Auditoría Pública. SFP. Recuperado de https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/326917/GUI_A_GENERAL_DE_AUDITORI_A_PU_BLICA_2018.pdf

Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) (2014). Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización. México Recuperado el 30 de Enero de 2023, de <http://www.snf.org.mx/normas-profesionales-1.aspx>

Sour, L. (2011). El Sistema de Contabilidad Gubernamental que Mejorará la Transparencia y la Rendición de Cuentas en México. Transparencia y Privacidad

CAPÍTULO 9

AUDITORÍA FORENSE

CLAUDIA MARÍA HERNÁNDEZ RINCÓN

Licenciada en Contaduría, Maestra en Auditoría y Doctora en Alta Dirección, académica de la Universidad Veracruzana, auditora y consultora independiente y Perito Auxiliar del Poder Judicial del Estado de Veracruz en Auditoría y Contabilidad.



INTRODUCCIÓN

Corrupción proviene del latín corruptio, (es acción y efecto de destruir o alterar, también acción de dañar, sobornar o pervertir a alguien). Según datos de transparencia internacional, nuestro país se encuentra evaluado con un índice de que lo califica como altamente corrupto.

Fraude es “cualquier acto ilegal caracterizado por engaño, ocultación o violación de confianza, mismo que no implica la aplicación de amenaza de violencia o de fuerza física” (Instituto de Auditores Internos: IIA). Con base en The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) y la Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) se deduce que fraude es cualquier acción u omisión intencional para engañar a otros (con el fin de obtener dinero, bienes o servicios, evitar pagos, obtener ventajas personales o de negocio y otros beneficios).

La palabra forense proviene del latín forensis (público y manifiesto), de forensis se deriva fórum (foro, plaza pública, lugar al aire libre). En la antigua Roma las actividades jurídicas (políticas, religiosas y comerciales) se realizaban en la plaza principal. El autor Márquez lo menciona en su obra Auditoría Forense (Márquez; 2018:17)

ENFOQUES DE LA AUDITORÍA FORENSE

La auditoría forense puede ser con enfoque preventivo o correctivo (fraudes consumados), actúa de manera interdisciplinaria, permite obtener evidencia legal de hechos presuntamente delictivos que podrían dañar el interés público o privado.

Enfoque preventivo: a partir de un plan anual de auditorías, realiza auditorías (con el propósito de prevenir y disuadir irregularidades e indicadores de la existencia de un fraude), crea e implementa programas y controles antifraude, esquemas de alerta y sistema de denuncias.

Enfoque correctivo: se enfoca en obtener evidencia que pruebe el hecho de manera legal, investiga para determinar la cuantía del fraude, los efectos, su posible tipificación, los presuntos autores, cómplices y encubridores.

PROCESO DE LA AUDITORÍA FORENSE

La auditoría forense previene e identifica de actos irregulares de fraude y corrupción, el autor Márquez propone el proceso siguiente:

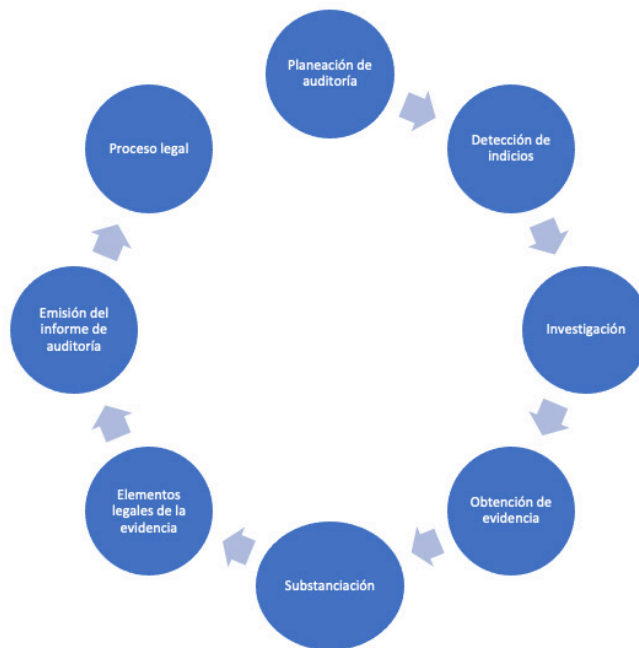


Figura 1. Proceso de la auditoría forense.

Fuente: Elaboración propia basada en Márquez.

La ACFE presenta una clasificación del fraude (lo denomina fraude corporativo), el autor Márquez describe los esquemas de fraude y los indicadores de fraude por ciclo de negocio.

Tabla 1. Esquemas de fraude.

Conflicto de interés	Se relaciona por lazos de parentesco, laborales o de interés personal del defraudador.
Soborno	Ofrecer, dar, recibir o solicitar "cosas de valor" para influenciar un resultado.
Agradecimientos ilegales	Ocurre después de un acto realizado, se da en gratitud a la persona que tomó una decisión a favor de otra.
Extorsiones económicas	Cuando se usa de manera real o aparente la fuerza y el miedo.
Apropiación ilegal de activos	Sustracción y uso indebido de activos para beneficio propio (robo de dinero en efectivo o bienes y falsificaciones).
Fraude en inventarios y otros activos	Robando o haciendo mal uso.
Apropiación de dinero en efectivo	Comprende el disponible (fondo fijo) y el cobrado (<i>skimming</i> y hurto). <i>Skimming</i> (dinero robado antes de su registro "es difícil detectar el dinero robado que en apariencia nunca fue recibido") y el hurto (robo posterior al registro);
Desembolsos fraudulentos	Falsificación de cheques, <i>lapping</i> (tomar préstamos temporales), reembolsos falsos (se procesa y registra una devolución de mercancía de manera falsa), manipulación de cheques (pago para sí mismo, alteraciones en los pagos, endoso de cheques), fraude en nómina (falsifica tarjeta, altera asistencias, empleados fantasma, horas falsificadas, fraude en comisiones, etcétera).
Fraude en los estados financieros	Exagerar activos (valuación), incrementar ingresos (sobreprecio), subestimar pasivos y gastos (hacer parecer más fuerte o débil la empresa a conveniencia), compras falsas, donaciones inexistentes y otros.

Fuente: Elaboración propia basada en Márquez.

Las **fases de la metodología** de auditoría forense son:

- Evaluación preliminar
- Planeación
- Ejecución
- Informe
- Monitoreo

PERFIL DEL AUDITOR FORENSE

Es un profesional cuyo propósito es ayudar a combatir la corrupción financiera, pública y privada. El auditor forense requiere del uso y manejo de las tecnologías, experiencia y conocimientos en la metodología, técnicas de investigación y auditoría forense, conocimientos de normas internacionales de auditoría y leyes aplicables a la organización.

Formación académica:

Licenciatura:

- Contabilidad y finanzas
- Derecho
- Criminalística
- Tecnología de la información
- Actuaría
- Ingeniería civil
- Psicología

Posgrado:

- Maestría en Auditoría
- Maestría en Administración
- Maestría en Derecho

Certificaciones profesionales:

- CFE. Examinador de Fraude Certificado (CFE)
- CIRA. Consultor Certificado de Insolvencias y Reestructuración (AIRA)
- CIA. Auditor Interno Certificado (IIA)
- CGAP. Profesional Certificado en Auditoría Gubernamental (IIA)
- CISA. Auditor de Sistemas de Información Certificado (ISACA)
- CFP. Certificación en Fiscalización Pública (IMAI)
- CPC. Contador Público Certificado (IMCP)
- Certificación por Especialización en Disciplina Gubernamental (IMCP)
- CRMA. Certificación en Gestión de Riesgos (IIA)

Educación continua:

- Diplomado en auditoría forense
- Cursos de especialización en entrevista forense
- Cursos de técnicos relacionados con técnicas computarizadas de investigación
- Asistir a la convención anual internacional de la ACFE y a los seminarios nacionales

Conocimiento en disciplinas de apoyo y técnicas forenses:

- Entrevista forense
- Dactiloscopia
- Documentoscopia
- Análisis de datos
- Tecnología de Auditoría Asistida por Computadora (TAAC)
- Norma ISO 37001 Gestión Antisoborno

Características personales:

- Integridad y ética
- Objetividad e independencia
- Mentalidad investigadora
- Autocontrol
- Habilidades de comunicación y persuasión
- Habilidades de mediación y negociación
- Habilidades analíticas

Capacidades:

- Testificar como testigo experto

TÉCNICAS DE AUDITORÍA FORENSE

Los auditores forenses deberán emplear técnicas de auditoría especializadas para la investigación y evaluación de la entidad que dependerán de la naturaleza de la información a revisar, de los errores de los que se tengan sospechas y de la evaluación de riesgos y del control interno, quedando a criterio del auditor aquellas técnicas que serán utilizadas y la forma y tiempo de aplicación.

La NIA 500 Evidencia de auditoría en su guía de aplicación establece las siguientes como técnicas de auditoría:

I. Inspección: implica el examen de registros o documentos, externos, internos, en papel, electrónicos o un examen físico de un activo con el objetivo de cerciorarse si en realidad los registros o bienes existen.

II. Observación: consiste en presenciar procesos o procedimientos aplicados por otras personas. Un ejemplo es la observación por parte del auditor del recuento físico de objetos realizados por el personal de la entidad o la observación de las actividades de control interno para su evaluación. Sin embargo, tiene desventajas debido a que se realiza en un solo momento, en el cual alterar las características del entorno (con la presencia del auditor) podrá cambiar también los resultados obtenidos.

III. Confirmación externa: es la forma de obtener evidencia de auditoría a través de la respuesta directa de un tercero, que constituye la parte confirmante dirigida al auditor en cualquier medio de soporte (físico, electrónico u otro). El uso más común de esta

técnica es cuando se tiene el objetivo de verificar la veracidad de saldos contables y sus elementos. Pero esto no es limitante para el auditor de solicitar confirmaciones solo relacionadas a saldos, puesto que la auditoría forense es de gran alcance y permite otro tipo de indagaciones, por ejemplo, sobre las circunstancias, transacciones, acuerdos o contratos entre organizaciones.

IV. Recálculo: consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. Pudiendo ser elaborado manualmente o en medios electrónicos. Esta técnica juega un papel esencial dentro de la auditoría y más si hablamos de auditoría forense, puesto que de la mano con el objetivo de detectar delitos y errores dentro de las organizaciones su ejercicio es fundamental, por ejemplo, para determinar las partidas infladas o mal calculadas que dejen sumas monetarias excedentes para su posterior desviación e integración como activos legítimos dentro de la economía de los implicados en este delito.

V. Re ejecución: implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

VI. Indagación: la indagación o investigación consiste en la búsqueda de información financiera o no financiera a través de personas bien informadas al interior y exterior de la entidad, la investigación se utiliza de manera extensiva en todo el proceso de auditoría. Puede presentarse en dos formas: la indagación formal planteada por escrito y la indagación verbal informal. Como resultado de ella y dependiendo de las respuestas encontradas por el auditor, deberá evaluarlas como parte integrante del proceso y plantearse la posibilidad de modificar o aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

Sumadas a estas técnicas mencionadas por las Normas Internacionales de Auditoría, el Colegio de Contadores Públicos de México agrega las siguientes:

VII. Estudio general: se refiere a la apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de la empresa, la apreciación se hace aplicando el juicio profesional y tomando en cuenta su experiencia, sobre todo en auditoría forense. Esta técnica se aplica de manera formal cuando es usada en aspectos técnicos como la re elaboración de documentos financieros para su análisis y comparación, y de manera informal cuando se da la sola lectura de los documentos. En resumen, llevar a cabo el estudio general de una empresa constituye una radiografía panorámica de la misma.

VIII. Análisis: el análisis consiste en la agrupación de un todo en partes más pequeñas de acuerdo con elementos en común, para que se apreciación sea más fácil para el auditor, y de esta forma su estudio y posterior detección de errores sea eficaz.

Dentro de la auditoría existen diferentes procedimientos aplicables, estos se componen de la aplicación de un conjunto de técnicas de auditoría. Cuyo fin es obtener evidencia de auditoría que sirva de base para la emisión de una opinión por parte del auditor.

Las Normas Internacionales de Auditoría, nos presentan diversos tipos de procedimientos, entre ellos:

- Procedimientos sustantivos: procedimiento diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones y que comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos.
- Procedimientos analíticos: evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. También incluyen en la medida en que sea necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. Por lo regular los procedimientos analíticos más utilizados son a través del uso y análisis de las razones financieras, de la razonabilidad de la información, de comparaciones en presupuestos autorizados y ejercidos o de los análisis de tendencias.

A continuación, se presentan algunos procedimientos generales aplicables en una auditoría forense, entendiendo que la naturaleza, extensión, momento de aplicación y elección de ellos depende completamente del criterio del auditor forense, del enfoque de auditoría utilizado y de las características de la entidad auditada, por ejemplo, si es pública u o privada.

Generales

- Verificar la exactitud de los cálculos.
- Verificar la legalidad de las facturas
- Verificar la razonabilidad de costos
- Conciliaciones de saldos entre el presupuesto autorizado y el estado de resultados.
- Analizar las actas de asambleas para tener conocimiento de los acuerdos tomados respecto al rumbo de la organización.

De control

- Mediante la aplicación de un cuestionario de control interno, de un memorando descriptivo, flujograma o matriz de datos

Fraude

- Analizar los donativos
- Verificar la existencia de empleados, clientes y proveedores.
- Analizar el promedio de ganancias por contrato, los precios de los productos, el volumen, las fechas, etc.

Soborno

- Verificar los aumentos o disminuciones de caja, sobre todo cuando se dan en grandes volúmenes.
- Verificar y rastrear pagos realizados a cuentas extranjeras.
- Analizar los pagos en efectivo.
- Verificar la razonabilidad de gastos como viáticos, donaciones, gratificaciones, premios a empleados, gastos varios, etcétera.
- Verificar pagos hechos a familiares de empleados o miembros de la dirección.

Licitaciones

- Verificar la correcta existencia de procesos de licitaciones establecidos por las autoridades fiscales.
- Analizar cuantos licitantes participan.
- Evaluar la razonabilidad de las ofertas en relación con los licitantes contratados.

Extorción

- Analizar los medios de comunicación, así como la información intercambiada (por ejemplo, correos electrónicos o mensajería a través de páginas oficiales).
- Verificar la existencia de estrategias en contra de la extorción.

Robo

- Verificar el acceso a cuentas bancarias por parte de los empleados.
- Verificar la segregación de funciones en los procesos realizados con el efectivo.
- Comprobar la existencia de cuentas mancomunada.
- Realizar conciliaciones al fondo de caja chica.
- Investigar alteraciones en documentos como cheques.
- Identificar cuentas incobrables altas.
- Investigar compras hechas sin las autorizaciones respectivas.
- Estratificar gastos por empleados o áreas para identificar valores poco comunes o razonables.

Falsificación de documentos

- Investigar y analizar la secuencia de folios en documentos como cheques o facturas, teniendo especial atención en folios faltantes o duplicados.

Lavado de dinero

- Comprobar cualquier entrada de dinero inusual que no esté respaldada.
- Analizar el margen de utilidad y juzgar su razonabilidad.
- Analizar gastos significativos
- Revisar la valuación de activos

Sumado a lo antes mencionado, el auditor deberá detectar las áreas donde el riesgo es mayor, requiriendo especial atención a la posible detección o sospecha de:

- Doble contabilidad
- Omisión de documentos
- Simulación contable
- Cancelación repentina de cuentas corrientes
- Encubrimiento de ingresos
- Endeudamiento ficticio
- Manipulación de contratos
- Exportaciones ficticias (sobre todo en lavado de dinero)
- Personas físicas o morales ficticias.
- Encubrimientos bancarios
- Subvaloración o sobre valoración de bienes.

- Omisión de registros
- Ganancias contables capitalizadas a partir de altos ingresos y bajos costos.
- Las salidas de inventarios no obedecen al volumen de ventas.
- Estrategias llevadas a cabo por la dirección que lejos de aumentar el valor de la empresa, lo disminuyera.
- Y a cualquier situación que su experiencia profesional y criterio le marquen.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Márquez Arcila, Rene H. (2018). Auditoría Forense. México: IMCP.

https://www.transparency.org/news/feature/cpi_2018_global_analysis


<https://www.imai.org.mx/>

<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>

Anatomía de la corrupción sugerida: https://imco.org.mx/politica_buen_gobierno/anatomia-de-la-corrupcion-2a-edicion-corregida-y-aumentada/

Colegio de Contadores Públicos de México (mayo de 2019). Auditoría forense y su interacción con la auditoría interna. Recuperado de Colegio de Contadores Públicos de México: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/auditoria-forense-y-auditoria-interna-consultorio-fiscal.pdf>

Rozas, A. E. (2009). Auditoría forense. Recuperado el 02 de marzo de 2019 de: <http://repositorioslatinoamericanos.uchile.cl/handle/2250/171480>

 Grupo de Ediciones
y Publicaciones
Xalapa S.A. de C.V.

ISBN: 978-607-59608-2-1

