

DEDICATORIA

**Este trabajo de investigación está dedicado especialmente a
la memoria de mis queridos padres:**

JOSÉ RAMÍREZ RUÍZ

Y

MARÍA MARTÍNEZ GALICIA

**Como tributo al esfuerzo realizado para convertirme en
profesionista.**

Aunque ustedes no estén, sé que en donde se encuentren están contentos, porque culmino la meta emprendida que ustedes tanto aprobaron.

Gracias Pepe por formarme el deseo de preparación constante y de servicio a la sociedad.

Gracias Mally por los valores que me impulsaste.

Los llevo en mi corazón, no hay día que pase que no los recuerde; los amo.

AGRADECIMIENTOS

Doy gracias:

Al ser más maravilloso que siempre va conmigo, que siempre me acompaña, que nunca me abandona a pesar de las circunstancias.

A ti Dios mío, por lo generoso que has sido conmigo.

A mis herman@s:

Silvia, Rosa, Álvaro y Santiago.

A mi alma mater, porque de él parte soy,

el Instituto Politécnico Nacional.

A mi directora de tesis, por su orientación académica,

Dra. Gloria Luz Alejandre Ramírez.

A mis profesores y amig@s.

ÍNDICE

	Página
Introducción.	7
Capítulo Uno.	14
1. La auditoría pública como supervisora de las funciones del Estado.	14
1.1. El surgimiento de la auditoría pública.	15
1.2. La auditoría pública y su lógica de supervisión como un elemento propio del Estado.	17
1.3. Elementos éticos de la auditoría pública propios del Estado.	20
Capítulo Dos.	38
2. La auditoría pública en el contexto global de la administración pública en México.	38
2.1. La fiscalización en la administración pública.	53
2.1.1. Características de la auditoría pública.	63
2.1.2. El efecto social de la auditoría pública.	72
2.2. El papel de las instituciones del gobierno en México.	74
2.3. El papel de los medios de comunicación, cuando por su importancia una observación se convierte en tema de interés general.	77
2.4. El papel de la sociedad cuando por su importancia una observación se convierte en tema de interés general.	82

Capítulo Tres.	87
3. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública utilizados en los órganos internos de control.	87
3.1. Diagrama de flujo de Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública utilizados en los órganos internos de control.	93
3.2. Procedimientos de auditoría pública.	94
3.2.1. Naturaleza de los procedimientos de auditoría pública.	97
3.2.2. Determinación de la muestra en los procedimientos de auditoría pública.	98
3.2.3. Oportunidad de los procedimientos de auditoría pública.	104
3.3. Técnicas de auditoría pública.	106
3.3.1. Estudio general.	109
3.3.2. Análisis.	112
3.3.3. Inspección.	115
3.3.4. Confirmación.	117
3.3.5. Investigación.	120
3.3.6. Declaración.	121
3.3.7. Certificación.	123
3.3.8. Observación.	125
3.3.9. Cálculo.	128
Capítulo Cuatro.	130
4. Análisis y Diagnóstico de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública.	130
4.1. Análisis de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública.	132
4.2. Diagnóstico de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública.	136

4.3. Propuesta de mejora de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública.	138
4.4. Cuadro comparativo de Análisis y Diagnóstico vs. la Propuesta de mejora de los Procedimiento y Técnicas de Auditoría Pública.	153
Conclusiones.	180
Fuentes de Consulta.	193
Bibliografía.	193
Hemerografía.	195
Mesografía.	196
Legislación.	199
P.D.	201

INTRODUCCIÓN.

Este trabajo de investigación, tiene como *propósito analizar la percepción de los autores que han abordado el tema de procedimientos y técnicas de auditoría, para entender la utilidad que generan sus aportaciones en la materia de auditoría pública;* aportando elementos para demostrar que los procedimientos y técnicas varían según las circunstancias de lo auditado y, en su caso, hacer un avance para una propuesta de mejora útil para el desarrollo del trabajo del auditor público.

Esta investigación se limita al análisis de los procedimientos y técnicas de auditoría utilizadas por los auditores públicos adscritos a los órganos internos de control de la administración pública en el periodo comprendido del 2011 al 2016.

Asimismo, se orienta a destacar la importancia del uso de los procedimientos y técnicas de auditoría en el contexto global de la administración pública en México; partiendo de la Guía General de Auditoría Pública emitida por la Secretaría de la Función Pública, actualizada al 2011; y se hace un análisis de la definición de procedimiento descrito en la guía antes referida, sobre las técnicas de auditoría. Con la finalidad de que se aporte material del tema a las funciones de control y auditoría en la administración pública; particularmente a las entidades fiscalizadoras, ya que son las que integran el ciclo del proceso de la administración pública, al realizar las funciones de control y evaluación; concretamente la Secretaría de la Función Pública, por tener jerarquizados a los órganos internos de control en las instituciones gubernamentales.

Los procedimientos y técnicas de auditoría son medulares para que el auditor público se allegue de las pruebas necesarias que apoyen su opinión profesional sobre lo examinado; por lo que se abordará y profundizará en el tema; realizando un Análisis y Diagnóstico de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría de la Administración Pública en México, con la finalidad de llevar a cabo un avance para una Propuesta de Mejora, con el propósito de complementar el material del tema.

Asimismo, se explicará la importancia de los procedimientos y técnicas de auditoría como el conjunto de métodos para conocer o interpretar los documentos e información que proporcionan las áreas auditadas, con la intención de que el auditor público argumente y evidencie, suficiente y competentemente, las observaciones e informes de la auditoría pública.

En este trabajo de investigación los principales actores son los auditores públicos, por tener la capacidad de facilitar o limitar el desarrollo de los métodos y procedimientos de auditoría, objeto de estudio de esta investigación; seguido por todos los servidores públicos y las instituciones del gobierno mexicano, conformadas por las entidades de Gobierno Federal y Local de la Administración Pública, ya que al ser auditados se convierten también en actores principales, por tener relación directa con las pruebas necesarias para que el auditor público respalde su opinión profesional sobre lo auditado. De la misma forma se convierten en actores principales los medios de comunicación y la sociedad, cuando por su importancia el resultado de una auditoría es tema de interés general.

Esta investigación tiene como *objetivo el análisis y diagnóstico de la aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoría pública seleccionadas por el auditor de mayor experiencia*; con la finalidad de obtener bases sólidas y fundamentar las conclusiones, formándose juicios profesionales sobre lo examinado; que en su caso respalde la opinión general emitida por el titular del órgano interno de control, sobre la situación de lo auditado.

Además, se pretende demostrar que el empleo de los procedimientos y técnicas de auditoría varían según las circunstancias de lo auditado; por lo que será necesario realizar una investigación exploratoria de los procedimientos y técnicas de auditoría pública; recopilando y analizando información de diferentes autores que abordan este tema de investigación; describiendo los hechos a través de las percepciones más sobresalientes derivadas de la práctica de auditorías realizadas a lo largo de

mi experiencia profesional como servidor público dentro del órgano interno de control, aplicando la lógica deductiva, de lo general a lo particular.

Siendo mi pregunta de investigación: *¿Cuáles son los usos de los procedimientos y técnicas de auditoría pública que utiliza el auditor público durante la auditoría, para obtener bases sólidas y fundamentar su conclusión; que respalde la opinión emitida sobre la situación de lo examinado? y si ¿varían según las circunstancias?.*

Encuentro viable la justificación de llevar a cabo el presente trabajo, debido a que tiene como proyecto realizar una investigación de los procedimientos y técnicas de auditoría pública; determinando la necesidad de utilizarlos, con la finalidad de obtener evidencia comprobatoria, suficiente, competente y pertinente para emitir un juicio profesional sobre lo examinado; que respalde la opinión general expresada por los titulares de los órganos internos de control correspondiente, sobre la situación de lo auditado en las entidades del gobierno. Demostrando además, que el empleo de los procedimientos y técnicas de auditoría pública varía según las circunstancias.

Mi hipótesis va en razón que en tanto una auditoría pública se realice aplicando los procedimientos y técnicas de auditoría según las circunstancias, permitirá al auditor público la obtención de resultados útiles y suficientes que aporten información para el logro de los objetivos planeados de la auditoría pública encomendada, además de ser instrumentos esenciales para el quehacer del auditor, los cuales le permiten contar con bases sólidas que conceda a los titulares de los órganos internos de control, ser evaluados de manera que no den pauta a medios de comunicación, ni a la sociedad en general, para entorpecer la credibilidad de la opinión que en su caso exprese el servidor público, ni obstaculizar la transparencia de su trabajo realizado, sobre todo cuando éstos den a conocer a la sociedad la situación de lo auditado por ser tema de interés general.

El marco teórico conceptual busca exponer la importancia de la lógica de la supervisión como un elemento propio del Estado, tocando el tema de la división de poderes, ya que no podría hablarse de una rendición de cuentas de los gobernantes sin ésta; por contribuir a la vigilancia y a la supervisión de quienes poseen una responsabilidad administrativa, en el ejercicio de su encargo.

En este marco, las funciones de fiscalización en las instituciones de gobierno sólo pueden ser posibles en un Estado democrático en donde la auditoría pública esté siempre al servicio de la sociedad, para que la responsabilidad administrativa de los gobernantes pueda ser verificada; pues es la obligación de los políticos y funcionarios informar sobre sus decisiones y justificarlas ante los gobernados. Porque una sociedad a la que se le informa y se le da el conocimiento del origen y destino de los recursos públicos será más propensa a dar el reconocimiento a los gobiernos en gestión.

En la Administración Pública Federal, la fiscalización implica la existencia de órganos internos de control, con dependencia jerárquica de la Secretaría de la Función Pública, además de la entidad de fiscalización superior de la federación, para poder realizar una eficiente supervisión del manejo de las finanzas públicas. Asimismo, al ciudadano y a los diversos sectores políticos y sociales también se les otorga una porción de responsabilidad, para vigilar a los servidores públicos en función.

Para probar este planteamiento hipotético desarrollaré la investigación en cuatro apartados: en el primer capítulo abordaré el surgimiento de la auditoría pública enfocada a la idea democrática de supervisar y revisar las actividades administrativas que asumen los servidores públicos en el gobierno.

En la lógica de la supervisión como un elemento propio del Estado, tocaré el tema de la división de poderes; por lo que cada gobernante sabrá que es estrechamente vigilado y evitará el abuso del poder. Es importante mencionar que el ciudadano y

los diversos sectores políticos y sociales, también son supervisores de los gobiernos en turno.

Además abordaré la actuación ética, profesional y el impacto que ocasionan a la imagen gubernamental los servidores públicos, los cuales deben ser fiscalizados en su acción política, su desempeño gubernamental y sus decisiones, sin olvidar su comportamiento ético, para evitar que genere gestiones negativas al interés de los ciudadanos.

El capítulo dos lo enfocare a la auditoría pública en un contexto global de la administración pública en México, destacando que la principal característica de la auditoría pública por la naturaleza jurídica del sujeto a revisar son las instituciones gubernamentales.

Enfatizando que desde el momento en que la administración pública obtiene ingresos con el propósito de destinarlos al gasto público en beneficio de la sociedad, surge la necesidad de verificar una adecuada utilización de recursos del Estado. Abordando la encomienda de la auditoría pública en el examen de las actividades realizadas por los servidores públicos en su gestión. Destacando la participación de la sociedad y la demanda de una mayor transparencia en el ejercicio gubernamental, mayor claridad en la toma de decisiones y en la aplicación de recursos públicos, resaltando la responsabilidad social de los auditores públicos.

Abordando a la acción gubernamental, enfocada a proporcionar múltiples servicios indispensables para el desarrollo social, político y económico del país. Centrándome en el tema de los medios de comunicación, pues juegan un papel muy importante como instrumentos que sirven para supervisar las acciones del gobierno al difundir o alertar a la ciudadanía y a los actores políticos de actos indebidos de servidores públicos. Resaltando que constituyen una pieza fundamental en la democratización del gobierno en turno. No olvidando que los medios de comunicación pueden abusar de su poder, y afectar o beneficiar la imagen de un servidor público.

Asimismo, abordaré el papel de la sociedad como el instrumento más poderoso para propiciar el repudio e intolerancia para quien incurre en actos de corrupción, a través de la denuncia de las conductas contrarias al orden jurídico.

El capítulo tres lo orientaré a los procedimientos y técnicas de auditoría pública utilizados en los órganos internos de control, con los que el auditor público recopila información y registros necesarios, con la finalidad de obtener evidencia suficiente para que emita una opinión sólida, sustentada y válida.

Enfataré la naturaleza de los procedimientos de auditoría pública, acentuando la necesidad de utilizar el criterio y experiencia profesional del auditor público, para proponer los tipos de procedimientos de auditoría pública y la prueba o conjunto de ellas que utilice en cada caso, con la finalidad de revisar la información en las instituciones de gobierno.

También destacaré la importancia de la determinación de la muestra en los procedimientos de auditoría pública, dado que la mayoría de las operaciones de las instituciones en el gobierno son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales.

Para que el auditor público pueda recabar información necesaria que respalde su opinión profesional, se enfatiza que tiene que valerse de algunos métodos que le permitan realizar las investigaciones pertinentes los cuales se denominan técnicas de auditoría pública.

Se abordarán así las principales técnicas de auditoría pública (estudio general, análisis, inspección, confirmación, investigación, declaración, certificación, observación y cálculo); además de su clasificación con base en la acción que va a efectuar el auditor público (de verificación física, documental, testimonial y análisis).

El capítulo cuatro comprenderá un Análisis y Diagnóstico de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública con la finalidad de aportar material del tema a las funciones de control y auditoría en la administración pública; particularmente a las entidades fiscalizadoras.

Derivado del Análisis y Diagnóstico que se lleve a cabo de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría de la Administración Pública en México, se presentará un Avance para una Propuesta de Mejora con la finalidad de robustecer el tema de procedimientos y técnicas de auditoría pública y, de que mi investigación realizada complemente el material en dicho tema.

CAPITULO UNO.

1. LA AUDITORÍA PÚBLICA COMO SUPERVISORA DE LAS FUNCIONES DEL ESTADO.

Se aborda el surgimiento de la auditoría pública enfocada a la idea democrática de supervisar y revisar la función administrativa que ejercen los servidores públicos en el gobierno, ya que sin la verificación adecuada de los gobiernos en turno, los servidores públicos podrán usar su encargo para beneficio personal por encima del interés colectivo, abusando de las atribuciones administrativas que le es encomendada en su encargo.

En la lógica de la supervisión como un elemento propio del Estado se aborda el tema de la división de los tres poderes del mismo (el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial), ya que cada uno fiscaliza a los otros dos, generando un triángulo de observación mutua. Por lo que cada gobernante sabrá que es estrechamente vigilado y evitará el abuso del poder que le fue otorgado. Es importante mencionar que el ciudadano y los diversos sectores políticos y sociales también son supervisores de los gobiernos en turno.

Asimismo, se señala la actuación ética, profesional y el impacto que ocasiona a la imagen gubernamental, trasmitiendo la idea de que los gobernantes deben ser fiscalizados en su acción política, su desempeño gubernamental y sus decisiones, sin olvidar la supervisión de su comportamiento ético, lo anterior para evitar que genere gestiones negativas al interés general, o al interés particular de sus gobernados.

1.1. EL SURGIMIENTO DE LA AUDITORÍA PÚBLICA.

La auditoría pública surge cuando un gobernante se contrapone con el interés legítimo de los ciudadanos, cuando su ambición provoca abuso en contra de los intereses de la sociedad. Por lo que la verificación de los controles internos es necesario sobre aquellos que disponen del poder político. Como lo expresa Maquiavelo, cualquier hombre *“cuanto más poderoso, mayor es la influencia y mayores los medios de abusar”*¹.

De esta premisa surge precisamente la idea democrática de supervisar y revisar el poder que ejercen los servidores públicos en el gobierno en turno, pues de lo contrario éstos pudieran usarlo para su beneficio personal por encima del interés colectivo; abusando de su poder.

Así pues, se considera conveniente tener como gobernantes a hombres virtuosos y honestos que, por lo tanto, utilizarán el poder para beneficio de sus súbditos y conciudadanos. Ésa era la idea de Platón al trazar el perfil de su rey filósofo: altruista, solidario, honesto, misericordioso, justo, comedido y genuinamente preocupado por la suerte de sus súbditos. *“Este último caso implica una generosidad que raramente se encuentra -dice Hobbes-, en particular en quienes codician riquezas, mando o placeres sensuales, y ellos son la mayor parte del género humano”*².

Por lo que respecta al florentino, Maquiavelo auguraba la pronta caducidad de un régimen sostenido en la virtud moral de su gobernante: Los reinos que subsisten por las condiciones personales de un hombre son poco estables, pues las virtudes de quien los gobierna acaban cuando éste muere, por lo que una sociedad que desea prevenir el abuso de poder por parte de sus gobernantes, requiere garantizar

¹ Maquiavelo, Nicolás, *“Discursos sobre la Primera Década de Tito Livio”*. Obras Políticas. Instituto Cubano del Libro. La Habana. 1971. p. 70.

² Hobbes, Thomas, *“El Leviatán, o la Materia, Forma y Poder de una República Eclesiástica y Civil”*. México. Fondo de Cultura Económica. 7ª reimpresión. 1996 p. 116.

la posibilidad de hacerlo rendir cuentas, es decir, sancionarlo política o legalmente en caso de incurrir en tales abusos. No será la virtud moral la que conduzca el comportamiento de gobernantes, ministros o legisladores, sino su conveniencia propia o el temor al castigo. Por ello Hamilton, uno de los fundadores de la democracia norteamericana, aseguraba: *“La mejor garantía de la lealtad de los hombres radica en hacer que su interés coincida con su deber”*³.

De lo anterior podemos mencionar que, si los hombres que gobiernan fueran honestos, se cumpliría lo que dice James Madison: *“Si los ángeles gobernarán a los hombres, saldrían sobrando lo mismo las contralorías externas que las internas del gobierno”*⁴.

A este respecto, es importante resaltar que la forma de evitar los abusos de poder en el gobierno está íntimamente relacionada con el trabajo de la ejecución de la auditoría pública, ya que ésta permite al auditor público emitir una opinión independiente, objetiva, sólida, sustentada y válida de la situación de lo verificado.

³ Hamilton, *“El Federalista”*. 6ª reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1998. p. 308.

⁴ *Ibíd.* p. 220.

1.2. LA AUDITORÍA PÚBLICA Y SU LÓGICA DE SUPERVISIÓN COMO UN ELEMENTO PROPIO DEL ESTADO.

En la lógica de la supervisión como un elemento propio del Estado se tiene que tocar el tema de una determinada división de poderes, ya que no podría hablarse de una eficaz rendición de cuentas de los gobernantes sin división de poderes, por contribuir ésta a la vigilancia y a la supervisión de quienes poseen una responsabilidad administrativa en el ejercicio de su encargo encomendado.

Lo contrario de la división del poder es su concentración en una sola persona o institución, lo cual propicia la impunidad, dejando abierta la posibilidad de que un servidor público, por alguna circunstancia, tome una decisión que afecte a un tercero o grupos de ciudadanos, sin que éstos den su consentimiento, o que no estén de acuerdo con la decisión tomada.

De lo anterior se desprende que la concentración de poderes fusionada a la figura del juez y el acusado trae como consecuencia que prevalezca la impunidad. Pues, como escribió Hobbes: *“Es condición de naturaleza que cuando un hombre es juez, no existe lugar para la acusación. Nadie está obligado a acusarse a sí mismo”*.⁵

Por lo que es necesario que los poderes del Estado se fiscalicen entre ellos mediante una observación mutua. De manera que cada gobernante, legislador o magistrado esté siempre al pendiente de sus comportamientos políticos y legales, ya que serán estrechamente vigilados por los otros dos poderes, los cuales son capaces de destituirlo, por lo cual cada uno buscará evitar cualquier abuso del poder que le fue otorgado, no como reflejo de su honestidad quizá o solidaridad, sino la mayoría de veces podría asegurar que lo haría por conveniencia propia, grupal o partidaria.

⁵ Hobbes, Thomas op. cit. p. 115.

Si un gobernante o magistrado desea permanecer en su encargo por un mayor tiempo, porque considere él que su permanencia representa algunas ventajas y privilegios, es conveniente que se ajuste a los límites establecidos por el marco político y legal, y ejerza una responsabilidad administrativa que induzca una buena gestión entre todos los servidores públicos que participen con él, buscando siempre el beneficio de la sociedad.

Cuando el poder está concentrado en una sola persona que gobierna, su uso es abusivo y rentable; cuando el poder está debidamente distribuido, lo más conveniente para el servidor público en funciones es evitar el abuso de la responsabilidad administrativa que le encomienda el encargo desempeñado.

Al hablar de división de poderes nos referimos entonces a la existencia de una verdadera autonomía de cada uno de esos poderes respecto de los otros, justamente la competencia que promueve la difícil conciliación entre el interés particular y el interés colectivo.

Es ahí en donde entra la fiscalización en la evaluación del desempeño del gobierno en turno. En este marco, las funciones de fiscalización en las instituciones del gobierno sólo pueden ser posibles en un Estado democrático en donde la auditoría pública esté siempre al servicio de la sociedad, para que la responsabilidad administrativa que le es encomendada en su encargo a los gobernantes pueda ser verificada y dejar así a la ciudadanía convencida de que eligió a un buen gobierno.

Ya que es la obligación de los políticos y funcionarios informar sobre sus decisiones y justificarlas ante los gobernados; sancionar a políticos y funcionarios en caso de se cuente con evidencia suficiente y competente emitida por auditor público mediante dictámenes sobre el incumplimiento a la normatividad aplicable a sus actividades en el intervalo de tiempo que dure su encargo y de esta forma hacer posible el ejercicio del poder con mayores elementos de legitimidad.

Porque una sociedad a la que se le informa y se le da el conocimiento del origen y destino de los recursos públicos que le ingresa al Estado en su hacienda pública, los cuales son otorgados a las instituciones de gobierno para ejercerlo en gasto público; esa sociedad será más propensa a dar el reconocimiento a los gobiernos en gestión.

En la Administración Pública Federal la fiscalización implica la existencia de órganos internos de control, con dependencia jerárquica de la Secretaría de la Función Pública, además de la entidad de fiscalización superior de la federación, las cuales hacen posible la revisión de las actividades y operaciones que realizan los Poderes de la Unión en los tres ámbitos de gobierno, que permite conocer el desempeño de las instituciones de gobierno bajo los criterios de eficacia, eficiencia y economía; para poder realizar una eficiente supervisión del manejo de las finanzas públicas; con la finalidad de que existan instituciones y procedimientos de control eficaz para respetar el equilibrio entre poderes, la soberanía de los estados de la federación y las garantías de los gobernados.

Es importante resaltar que al ciudadano se le otorga una porción de responsabilidad, que pudieran ejercer en beneficio propio para vigilar a los servidores públicos en funciones mediante solicitud de información de su interés particular. Así también a los diversos sectores políticos y sociales depositarios de poder, que aunque también es pequeño, lo ejercen en beneficio propio, auditando a quienes usurpan una porción mayor del mismo.

1.3. ELEMENTOS ÉTICOS DE LA AUDITORÍA PÚBLICA PROPIOS DEL ESTADO.

Los gobiernos que quieran ser considerados como justos deben tener individuos íntegros; es aquí donde entran los elementos éticos propios del Estado, al tener éste en sus manos la selección y formación de servidores públicos que actúen con responsabilidad y eficiencia en beneficio de la sociedad.

Entendiendo al Estado como una forma de asociación y de organización política que descansa en una estructura jurídica, para establecerse como la unidad social suprema conferida de una responsabilidad administrativa encomendada al gobernante en turno con la autoridad de acción y decisión; materializado en las diferentes instituciones de gobierno, las cuales lo constituyen.

En la idea de Kelsen, *“El Estado es el orden de la conducta humana que llamamos orden jurídico, el orden hacia el cual se orientan ciertas acciones del hombre, o la idea a la cual los individuos ciñen su comportamiento”*⁶.

Para Weber *“El Estado es aquella comunidad humana que en el interior de un determinado territorio... reclama para sí (con éxito) el monopolio de la coacción física legítima... a las demás asociaciones o personas individuales sólo se les concede el derecho de la coacción física en la medida en que el Estado lo permite”*⁷.

Asimismo, establece Weber como una característica del Estado el uso monopólico de la fuerza, que él identifica como dominación legítima, misma que se aplica gracias a la disposición de un aparato administrativo, que además del monopolio de la fuerza legal, se encarga también de la prestación de bienes y servicios bajo criterios racionales.

⁶ Kelsen, Hans, *“Teoría General del Derecho y del Estado”*. México. UNAM. 1983. P.224.

⁷ Weber, Max, *“Economía y Sociedad”*. México. Fondo de Cultura Económica. T.II. 1977. p. 1056.

Entonces el Estado constituye una columna de responsabilidades administrativas encomendadas a los gobernantes en turno, que representan a las instituciones gubernamentales, mediante el ejercicio de dicha responsabilidad por parte de los diversos servidores públicos, sobre todo cuando éstos toman decisiones para aplicar la autoridad con base en un orden legal que legitima su responsabilidad administrativa; la justificación del uso exclusivo de la fuerza pública por parte de dichos servidores públicos, da fe de que éstos cuentan con la aceptación de los ciudadanos, quienes de manera voluntaria se someten ante su autoridad y la obedecen para garantizar el bienestar común y la convivencia armónica.

Por lo que respecta a la idea de la ética aplicada a la administración pública, se puede mencionar que tiene como objetivo principal el servicio, las tareas, las actividades y las funciones que realizan los servidores públicos orientándolos siempre al bien común, bajo el criterio de bondad.

Con base en lo anterior, se puede decir que la ética tiene por objeto de estudio a la moral, específicamente a las costumbres y a las formas de comportamiento humano, de acuerdo con los valores y las normas de conducta; está basada en lo bueno y lo malo de la actuación del hombre en sociedad y en las obligaciones que éste debe asumir en su relación con los ciudadanos.

A este respecto, Nicolás Maquiavelo fue capaz de representar la realidad del acontecer político de su tiempo desde una perspectiva en la que el Estado y sus principales manifestaciones fueron el centro de atención y objeto de su análisis. Destacando una cualidad, la "Virtud", que a su modo de ver debía poseer un gobernante; en esta cualidad Maquiavelo se refería a la hombría, carácter, fortaleza o valentía para alcanzar un resultado o lograr un efecto: fuerza y vigor al actuar, pues el concepto procede del latín *vir*, *viri* que significa varón y ese es el sentido que le dio en el "Príncipe", al considerar a la bondad más alejada del hombre que los actos negativos o la ambición. Por eso *"...aquel que deja lo que se hace por lo que debería hacerse marcha a su ruina en vez de beneficiarse; pues un hombre que*

*en todas partes quiera hacer profesión de bueno es inevitable que se pierda entre tantos que no lo son, por lo cual es necesario que todo príncipe que quiera mantenerse aprenda a no ser bueno, y a practicarlo o no de acuerdo con la necesidad*⁸.

Según Maquiavelo los hombres son proclives a la maldad y *“...se comportarán siempre mal mientras la necesidad no los obligue a lo contrario*⁹. Su idea de virtud se articuló a la necesidad pero más al poder estatal, en el que un príncipe no puede tener y observar sólo cualidades buenas, aunque debe *“...evitar la vergüenza de aquellos que le significarían la pérdida del Estado, y, si puede, aun de las que no se lo harían perder, pero si no puede no debe preocuparse gran cosa, y mucho menos de incurrir en la infamia de vicios sin los cuales difícilmente podría salvar el Estado... (pues) lo que parece virtud es causa de ruina, y lo que parece vicio sólo acaba por traer el bienestar y la seguridad*¹⁰.

Explicaciones de esta naturaleza acarrearón a Maquiavelo la acusación de cínico, cuando él sólo reprodujo hechos y prácticas cotidianas en su tiempo, expresó en frases momentos anímicos aislados, que brillarán a través de los siglos; reflejando un mundo en que el hombre público se mantiene neutral respecto a todos los ideales e irónico a todas las ideas heredadas acerca de la moralidad.

El mundo moral no le interesaba, estaba convencido de que las ideas pueden ser falsas o ciertas. En torno a este tema se han producido las mayores discrepancias acerca de la obra de Maquiavelo, calificándola algunos, como amoral o inmoral. Acerca de esta cuestión también se ha hablado de un "doble patrón de moralidad" y de la autonomía de la política respecto a la ética.

⁸ Maquiavelo, Nicolás, *“El Príncipe”*, México, Editores Mexicanos Unidos, S. A., 1985, p. 101.

⁹ Maquiavelo, op. cit., p. 139.

¹⁰ *Ibíd*em, p. 102.

Maquiavelo es uno de los autores más discutidos, es famoso por su actitud de indiferencia hacia la moralidad o inmoralidad de los medios empleados por el gobernante en la realización de sus fines políticos, que consisten en la conservación y aumento del poder. Considera que el gobierno que quiera tener éxito debe aspirar ante todo a la seguridad de la propiedad y la vida, ya que éstos son los deseos más universales que hay en la naturaleza humana.

Para Maquiavelo los valores morales son los considerados como buenos por la opinión común, si el príncipe vence nadie le reprochará el no poseer o no haber respetado virtudes, y los vicios no son vistos desde el punto de vista moral, sino desde el político. No existe ningún bien que sea bien y ningún mal que sea mal, mientras haga prosperar al Estado y mantenga al príncipe en el poder será bueno, es malo en cambio todo lo que le perjudica e invierte el orden de valores humanos.

Es importante mencionar que la ética se aboca al estudio de las virtudes y los valores humanos, permite determinar si una conducta es o no moral¹¹; y cuyo fin es el perfeccionamiento y la felicidad del hombre por medio de la regulación de su comportamiento y actuación de éste con la población.

Es importante mencionar que la ética en ocasiones es confundida con la moral, debido a la profunda relación que existe entre ambas. A este respecto conviene resaltar que la ética tiene como preocupación al conjunto de valores morales que regulan el comportamiento del hombre en sus relaciones con los demás; y que a la moral le concede las acciones voluntarias del hombre y su intencionalidad; la ética entonces se encarga de estudiar y explicar el porqué de estas acciones e intenciones.

¹¹ Moral es una palabra de origen latino, que proviene del término Moris (“costumbre”). Se trata de un conjunto de creencias, costumbres, valores y normas de una persona o de un grupo social, que funciona como una guía para obrar. Es decir, la moral orienta acerca de qué acciones son correctas (buenas) y cuales son incorrectas (malas).

Disponible en <http://definicion.de/moral/#ixzz4NZPrRix6>. Consultado en septiembre de 2016.

Adolfo Sánchez Vázquez señala que *“La ética es la teoría o ciencia del comportamiento moral de los hombres en sociedad. O sea, es ciencia de una forma específica de conducta humana”*¹². *“Un buen comportamiento de los gobernantes, cuando realizan sus funciones o actividades en beneficio de la ciudadanía, es un factor clave de la calidad en la Administración Pública mediante la conducta honesta, eficiente, objetiva e íntegra de los funcionarios en la gestión de los asuntos públicos”*¹³.

Mientras que Ramiro Carrillo Landero menciona que *“La ética, vista como un todo y producto de la moralidad, es la que orienta el comportamiento moral en la acción y relación cotidiana de los individuos, bajo criterios de bondad y maldad”*¹⁴.

Es importante mencionar que la palabra ética es *“procedente de **ethós**: carácter, modo de ser, o de comportarse; de dicho término derivó **ethiké**, **ethikós**, que corresponde a ética, la cual se sintetiza como deber ser en general y tiene por objeto de estudio a la moral y más específicamente a las costumbres y formas de comportamiento humano, de acuerdo con los valores y las normas de conducta que de ellos derivan, con base en lo que se considera bueno y malo en la actuación del hombre en sociedad, así como las obligaciones que debe asumir en su relación con los demás”*¹⁵.

Es por ello que los servidores públicos deben ser conscientes de que su actuación ética y profesional impacta directamente a la imagen gubernamental, por lo que los gobernantes, funcionarios, representantes, líderes políticos, y en general todos los servidores públicos que prestan sus servicios dentro de la administración pública y que tienen una responsabilidad administrativa, deben ser fiscalizados, en su acción política, en su acción legal, en su desempeño gubernamental y en la toma de

¹² Sánchez Vázquez, Adolfo. *“Ética”*. México. Editorial Grijalbo, S.A. de C.V. 1978. p. 23.

¹³ Bautista, Oscar Diego, *“Necesidad de la Ética Pública”*. Serie Cuadernos de Ética Pública. N° 1. Poder Legislativo del Estado de México. UAEM. México. 2009. p. 15.

¹⁴ Carrillo Landero, Ramiro, *“Fundamentos Éticos y Epistemológicos de la Ciencia Política y la Administración Pública”*. Tesis Doctoral. Posgrado. UNAM. 2005. p. 42.

¹⁵Ídem.

decisiones, ya que todo esto genera efectos positivos o negativos a la sociedad en general.

Lo anterior debido a que los servidores públicos, por medio de las instituciones gubernamentales, llevan a cabo numerosos programas y actividades en forma continua y simultánea y sus resultados reflejan un impacto directamente a la ciudadanía, provocando una reacción social en la rendición de cuentas del ejercicio del gasto público.

Por lo tanto, todas las acciones de los servidores públicos deben tener un sustento jurídico que les proporcione legitimidad y naturaleza pública, con la finalidad de condicionar su actuación para que tenga un mejor cuidado al momento de ejercer la responsabilidad administrativa que les otorga el Estado, atendiendo siempre al interés colectivo y a la relación de medios y fines en el quehacer gubernamental, para no afectar o perjudicar el interés general, o el particular de los gobernados.

“Es hacia la concienciación (sic.) sobre cada acto que realiza el servidor público hacia donde hay que dirigirse para hacer posible el propio control, el autocontrol. Y esto sólo puede ser viable si verdaderamente se interiorizan valores. Y éstos los proporciona la ética. Cualquier mejora en la operación de los organismos públicos, apoyada en técnicas e innovaciones hacia una mayor eficiencia y responsabilidad, sólo será posible si se fomentan los principios y los valores éticos en los servidores públicos, entendiendo por éstos quienes ocupan un cargo público y sirven al Estado, encontrándose en este grupo tanto políticos como legisladores, jueces, funcionarios, entre otros. Conviene recordar que la ética es la disciplina del conocimiento que tiene por objeto el estudio de los distintos caracteres, hábitos, costumbres y actitudes del ser humano clasificándolas en buenas (honestidad, veracidad, prudencia) o malas (codicia, mentira, injusticia), debidas o indebidas, convenientes o nocivas para el ser humano, enseñando cuáles son aquellas acciones dignas de imitar”¹⁶.

¹⁶ Bautista, op. cit. p. 12.

Observando invariablemente los elementos éticos mencionados en el párrafo primero, numeral III del artículo 109 constitucional “...en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones, a fin de salvaguardar los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen en el servicio público...”¹⁷ haciéndolos parte de la ejecución de sus funciones o actividades profesionales, con la finalidad de garantizar a la sociedad que gobiernan, un servicios profesional de alta calidad, que minimice el riesgo de errores en beneficio de la comunidad para brindar una administración pública orientada al servicio del ciudadano, incluyendo a los servidores públicos de mayor hasta el de menor jerarquía, ya que éstos en su conjunto unen esfuerzos para servir a la comunidad por medio de las diferentes instancias del gobierno (federal, estatal y municipal).

Una actitud de servicio con sentido de responsabilidad y lealtad a la institución gubernamental para la que se labora, los compromete a realizar sus funciones, actividades y tareas en beneficio del cumplimiento de los objetivos y metas institucionales, elevando la calidad de los servicios proporcionados a la sociedad mediante una conducta honesta, eficiente, objetiva e íntegra; con la finalidad de que los resultados de sus actos no afecte al interés de los ciudadanos, del gobierno, ni de las instituciones gubernamentales. “Un buen gobierno implica dos cosas: primero, fidelidad a su objeto, que es la felicidad del pueblo; segundo, un conocimiento de los medios que permitan alcanzar mejor ese objeto”¹⁸. Con estas conductas se facilita una remoción pacífica de los gobernantes y, en su caso, penalizar a un mal gobernante con costos mínimos para la sociedad, y retirar aquellos que abusen de la responsabilidad administrativa otorgada.

Derivado de que los seres humanos pudieran comportarse con estas actitudes, las instituciones públicas deben implementar controles internos que detecten cualquier desviación de objetivos y metas gubernamentales, y hacer frente a los responsables

¹⁷ “Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”. Artículo 7. Capítulo I. Editorial ISEF. Trigésima Segunda Edición. Enero de 2016. p. 2.

¹⁸ Hamilton, op. cit., p. 264.

de sus actos de las decisiones mal tomadas que impliquen conductas delictivas o escándalos de corrupción que desacrediten la imagen de los servidores públicos, de las instituciones y del gobierno.

A este respecto conviene mencionar que la desconfianza de los ciudadanos en sus gobernantes genera un costo político y social como la pobreza, desempleo, enfermedad, hambre, por la desviación de recursos que siendo para beneficio colectivo se quedan entre particulares; alterando la vida ciudadana y de instituciones gubernamentales.

Es por ello que el principal interés de los usuarios de los servicios públicos, es la calidad de éstos, pero se trata de que el gobierno preste los servicios o genere bienes que la sociedad necesite y que lo realice con calidad.

Es importante mencionar que la calidad en el servicio público debe orientarse hacia el ciudadano y alcanzar a los funcionarios o servidores públicos tendiendo a la transformación, revalorización de la ética; considerando la satisfacción de su personal como un factor de calidad, así como el desarrollo de nuevas políticas, del conocimiento y aprendizaje constante, potenciando la vinculación entre empleados y la institución gubernamental, impulsando la mejora continua.

La calidad en el servicio público constituye entonces un compromiso de ofrecer a los ciudadanos un servicio potenciando la participación, y la colaboración de la sociedad en general, dando respuesta a las necesidades sociales, determinando los cambios necesarios para un nivel de mejora deseable del ciudadano, creando un clima institucional inclinada al compromiso de los servidores públicos con el proceso de cambio.

Es así que la calidad en el servicio público alcanza la transparencia, la participación del ciudadano como usuario del servicio público, la satisfacción de sus requerimientos y la accesibilidad, los cuales son valores indispensables en el

servicio y, como parte de esto, la relación entre el gobierno-proveedor y el ciudadano usuario o beneficiario.

Por lo anterior se puede decir que los gobernantes y funcionarios deben tener una actitud de servicio en los distintos niveles de responsabilidad administrativa encomendada; es decir, los servidores públicos deben comprender la importancia de la colaboración y desarrollo de habilidades, contando con una educación multidisciplinaria que favorezca el equilibrio entre la teoría y la práctica y que se conjugue con las nuevas tecnologías. Siendo capaces de adaptarse a los cambios de una sociedad dinámica y a los problemas, planteando alternativas de solución que en su caso permitan un desarrollo eficiente, con calidad y valores éticos de los servicios que el Gobierno ofrece a la sociedad, garantizando siempre el cumplimiento de leyes y normatividad vigentes.

Retomando a José Antonio Crespo es importante resaltar que en una democracia *“si la ciudadanía o sus representantes deciden que su mandatario es ineficiente para manejar las gestiones públicas, lo removerá y sustituirá por otro. A esto se le llama responsabilidad política.*

Si el mandatario en cuestión es descubierto habiendo transgredido la ley o abusando de alguna forma de su poder, entonces no sólo será destituido sino, además, penalizado conforme lo establezca la propia ley. En tal caso, hablamos de una responsabilidad legal”¹⁹.

Es entonces que en la responsabilidad legal, las leyes constituyen un puente a través del cual se transita en favor del interés de los ciudadanos, por tener establecidas las facultades, las atribuciones y las funciones de los órganos de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

¹⁹ Crespo, José Antonio, “Fundamentos Políticos de la Rendición de Cuentas” Serie Cultura de la Rendición de Cuentas 1. p. 8. Disponible en http://www.asf.gob.mx/Publication/63_Serie_de_Rendicion_de_Cuentas Consultado en octubre de 2016.

“La ley trata de hacer virtuosos a los hombres, es norma y regla para la acción con el propósito de alcanzar un fin, por eso los hombres se ajustan a ella, pues el legislador busca dirigir o gobernar a una ciudad por medio de la razón y del orden, los cuales derivan de la ley natural que tiene un origen divino; por tanto la ley verdadera implica ajustarse a la naturaleza y la razón, de otra manera no puede ser ley, ya que las leyes humanas sólo son justas y auténticas cuando se encuentran en concordancia con las reglas de la razón y por ende con las de la naturaleza; cuando se desvían o apartan de éstas, se tornan contrarias a la razón y no pueden ser consideradas como verdaderas. Así, las leyes humanas se estiman justas cuando se orientan al bien común, se aplican con equidad y “no traspasan la potestad de quien las dictó”, distribuyendo justamente sus cargas impuestas a los individuos “en orden al bien común”, en virtud de que aplican “proporcionalmente las cargas, son justas y obligan en el fuero de la conciencia”, cuando esto sucede se puede afirmar que son legales”²⁰.

A estas leyes han de servir los códigos de conductas institucionales; herramientas orientadoras del servicio público diario atendiendo a los valores y principios establecidos en el orden jurídico. En este contexto, la ética y la administración pública se conectan fuertemente a fin de garantizar a la sociedad en general una convivencia armónica, y es entonces en donde la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos reglamenta el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de responsabilidad administrativa en el servicio público, estipulando en ella quienes están sujetos a esta ley, los cuales son los servidores públicos mencionados en el párrafo primero del artículo 108 Constitucional, además de todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos públicos como se puede leer en el siguiente párrafo del artículo antes aludido:

“se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros del Poder Judicial de la Federación, los funcionarios y empleados y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en el Congreso de la Unión o en la Administración Pública Federal, así como a los servidores públicos de los organismos a los que esta Constitución otorgue autonomía, quienes

²⁰ Carrillo Landero, op. cit. p. 155.

serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones”²¹.

Los servidores públicos, tienen una responsabilidad administrativa y pueden ser castigados penalmente. Cuando un mandatario es auditado y descubierto habiendo transgredido la ley o abusando de alguna forma de su poder concedido por el encargo que desempeña, debe ser sancionado conforme al capítulo II de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos. Las sanciones por falta administrativa consistirán en:

- *“Amonestación privada o pública;*
- *Suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor a un año;*
- *Destitución del puesto;*
- *Sanción económica, e*
- *Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público”²².*

Para la imposición de las sanciones establecidas en el capítulo y ley antes referidos, se observarán las siguientes reglas de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 16 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos:

- *“La amonestación pública o privada a los Servidores Públicos será impuesta por la Secretaría, el Contralor Interno o el Titular del área de Responsabilidades y ejecutada por el Jefe inmediato;*
- *La suspensión o la destitución del puesto de los Servidores Públicos, serán impuestas por la Secretaría, el Contralor Interno o el Titular del área de Responsabilidades y ejecutadas por el Titular de la Dependencia o entidad correspondiente;*

²¹ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. D.O.F. 24-02-2017. Artículo 108. Título IV. p.103 y 104. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_240217.pdf. Consultado en Abril de 2017

²² “Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”. op. cit. Artículo 13. Capítulo II p. 6.

- *La inhabilitación para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público será impuesta por la Secretaría, el Contralor Interno o el Titular del Área de Responsabilidades, y ejecutada en los términos de la resolución dictada, y*
- *Las sanciones económicas serán impuestas por la Secretaría, el Contralor Interno o el Titular del Área de Responsabilidades, y ejecutadas por la Tesorería de la Federación”²³.*

La secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades impondrán las sanciones administrativas antes mencionadas mediante el siguiente procedimiento estipulado en el artículo 21 del capítulo II de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

“I.- Citará al presunto responsable a una audiencia, notificándole que deberá comparecer personalmente a rendir su declaración en torno a los hechos que se le imputen y que puedan ser causa de responsabilidad en los términos de la Ley, y demás disposiciones aplicables.

En la notificación deberá expresarse el lugar, día y hora en que tendrá verificativo la audiencia; la autoridad ante la cual se desarrollará ésta; los actos u omisiones que se le imputen al servidor público y el derecho de éste a comparecer asistido de un defensor.

Hecha la notificación, si el servidor público deja de comparecer sin causa justificada, se tendrán por ciertos los actos u omisiones que se le imputan.

La notificación a que se refiere esta fracción se practicará de manera personal al presunto responsable.

Entre la fecha de la citación y la de la audiencia deberá mediar un plazo no menor de cinco ni mayor de quince días hábiles;

II.- Concluida la audiencia, se concederá al presunto responsable un plazo de cinco días hábiles para que ofrezca los elementos de prueba que estime pertinentes y que tengan relación con los hechos que se le atribuyen;

²³ *Ibídem.* Artículo 16. p. 7.

III.- Desahogadas las pruebas que fueren admitidas, la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades resolverán dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes sobre la inexistencia de responsabilidad o impondrá al infractor las sanciones administrativas correspondientes y le notificará la resolución en un plazo no mayor de diez días hábiles. Dicha resolución, en su caso, se notificará para los efectos de su ejecución al jefe inmediato o al titular de la dependencia o entidad, según corresponda, en un plazo no mayor de diez días hábiles.

La Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades podrán ampliar el plazo para dictar la resolución a que se refiere el párrafo anterior, por única vez, hasta por cuarenta y cinco días hábiles, cuando exista causa justificada a juicio de las propias autoridades;

IV.- Durante la sustanciación del procedimiento la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades, podrán practicar todas las diligencias tendientes a investigar la presunta responsabilidad del servidor público denunciado, así como requerir a éste y a las dependencias o entidades involucradas la información y documentación que se relacione con la presunta responsabilidad, estando obligadas éstas a proporcionarlas de manera oportuna.

Si las autoridades encontraran que no cuentan con elementos suficientes para resolver o advirtieran datos o información que impliquen nueva responsabilidad administrativa a cargo del presunto responsable o de otros servidores públicos, podrán disponer la práctica de otras diligencias o citar para otra u otras audiencias, y

V.- Previa o posteriormente al citatorio al presunto responsable, la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades podrán determinar la suspensión temporal de su empleo, cargo o comisión, si a su juicio así conviene para la conducción o continuación de las investigaciones. La suspensión temporal no prejuzga sobre la responsabilidad que se le impute.

La determinación de la Secretaría, del contralor interno o del titular del área de responsabilidades hará constar expresamente esta salvedad.

La suspensión temporal a que se refiere el párrafo anterior suspenderá los efectos del acto que haya dado origen a la ocupación del empleo, cargo o comisión, y regirá desde el momento en que sea notificada al interesado.

La suspensión cesará cuando así lo resuelva la Secretaría, el contralor interno o el titular del área de responsabilidades, independientemente de la iniciación o continuación del procedimiento a que se refiere el presente artículo en relación con la presunta responsabilidad del servidor público. En todos los casos, la suspensión cesará cuando se dicte la resolución en el procedimiento correspondiente.

En el supuesto de que el servidor público suspendido temporalmente no resultare responsable de los hechos que se le imputan, la dependencia o entidad donde preste sus servicios lo restituirán en el goce de sus derechos y le cubrirán las percepciones que debió recibir durante el tiempo en que se halló suspendido.

Se requerirá autorización del Presidente de la República para dicha suspensión si el nombramiento del servidor público de que se trate incumbe al Titular del Poder Ejecutivo. Igualmente, se requerirá autorización de la Cámara de Senadores, o en su caso de la Comisión Permanente, si dicho nombramiento requirió ratificación de aquélla en los términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En caso de que la Secretaría, por cualquier medio masivo de comunicación, difundiera la suspensión del servidor público, y si la resolución definitiva del procedimiento fuere de no responsabilidad, esta circunstancia deberá hacerse pública por la propia Secretaría²⁴.

Los gobiernos en turno deben procurar entonces el acrecentamiento de los valores éticos de los servidores públicos, y fomentar conductas o comportamientos entre los gobernantes que encaminen a realizar sus funciones, actividades y tareas encomendadas por el encargo que les fue otorgado por la sociedad con la mejor voluntad de servicio, utilizando en su gestión los recursos del Estado sin abusar de la responsabilidad administrativa que asumió en la lógica de realizar una buena administración pública, evitando cometer actos impunes o de corrupción.

Fomentar entre los servidores públicos la educación y el conocimiento de la ética pública que promueva valores del servicio público, así como su actualización permanente en la normatividad, códigos y mecanismos de exigibilidad, programas

²⁴ *Ibíd.* Artículo 21. p. 10.

continuos que creen sensibilidad hacia las cuestiones éticas y técnicas para aplicar juicios éticos, ya que un servidor público educado y actualizado será más competente y honesto. Lo anterior hará que sea menos probable que realice conductas indebidas.

A este respecto, Leopoldo Zea, retomando a Platón, propone lo siguiente:

“Los que han nacido para gobernar la ciudad deben ser preparados para el gobierno, educados para gobernar, es por medio de la educación como se sabe si han nacido para gobernar o no... Para evitar que estos guías y guardianes del Estado se dejen llevar por la intemperancia, por la hibris, propone Platón lo siguiente: Hay que evitar, dice, que se conviertan en benévolos protectores o en salvajes amos... Porque de lo contrario cuando ellos llegaran a tener tierras, casa y dinero, ‘serían administradores y campesinos antes que guardianes, y se convertirían en amos enemigos, y no en protectores de los demás ciudadanos; y odiando y odiados, intrigando y perseguidos por la intriga, pasarán toda su vida en constante temor de los enemigos interiores, mucho más y más fuertemente que de los exteriores, corriendo hacia la ruina y arrastrando a ella al Estado también, lo que aquí dice Platón propone la comunidad de bienes y de la familia para que el hombre no se vea ligado por ellos; porque esto es lo que hace al hombre descuidar sus deberes como ciudadano y preocuparse más por sus intereses... la causa de la intemperancia, de la violencia, se encuentra en la propiedad de los bienes materiales; por obtenerlos o guardarlos el hombre comete injusticia, destruyéndose a sí mismo y destruyendo a la ciudad. Las pasiones dominan la razón; no se olvide que sólo se salva el hombre que logra hacer que la razón domine a las pasiones”²⁵.

Siendo indudable que en todo momento la ley pone las reglas del juego y es evidente que la violación de la ley, pone en peligro el estado de derecho.

La política y la administración pública tienen que basarse entonces en la ética, ya que por lo regular los políticos son juzgados por la población, solo desde la eficacia de sus acciones en vista del poder, y a los administradores públicos, la legislación los sometan a normas y procedimientos estrictos, derivado de principios como la

²⁵ Zea, Leopoldo, “Introducción a la Filosofía”. México. UNAM. 1983. p. 117 y 118.

transparencia, rendición de cuenta, prestación del servicio, responsabilidad social, liderazgo, trabajo en equipo, negociación, gestión por resultados, entre otros.

Pero la falta de ética abarca todos los rangos de la sociedad, las funciones y las clases sociales. Impregna profundamente el tejido y las estructuras de la sociedad; por ello se puede decir que la responsabilidad de los gobiernos en turno sin principios éticos nos conduce directo a destruir el estado de derecho; haciendo de la ética un asunto público, porque es asunto público el bien y la supervivencia de la sociedad.

La responsabilidad y la ética pública son entonces un compromiso cada vez más coherente y sólido, ya que la ética pública es la aplicación de las normas y valores como la honestidad, la justicia, la transparencia y el respeto, valores que se obtienen en el seno familiar.

La ética pública en las instituciones de gobierno es necesaria para un desarrollo sostenible y para el fortalecimiento de la democracia, el respeto por el ser humano y la utilización óptima de los recursos públicos en la misión propia de cada una de las instituciones.

La práctica de la ética pública no constituye sólo una ventaja competitiva para las instituciones de gobierno, sino también una legitimación de las mismas, está junto con la responsabilidad institucional inciden positivamente sobre el ambiente interno de trabajo, al practicar criterios de responsabilidad hacia los empleados y entre los empleados, lo que evitará que en el futuro un servidor público realice una mala gestión o abuse de la responsabilidad administrativa otorgada por el encargo que ocupa y sea removido o sancionado, por falta de cuidado en su toma de decisiones.

Sin embargo, toda responsabilidad administrativa que asume un gobernante, conlleva el riesgo de ser utilizado abusivamente en beneficio de quien lo usurpa y en perjuicio de los ciudadanos.

De ahí la necesidad de establecer controles internos que determinen el alcance o profundidad de las auditorías públicas y que al mismo tiempo promuevan el establecimiento o fortalecimiento de instrumentos de control que garanticen una administración pública honesta, eficiente y eficaz. Además de establecer programas de auditorías públicas en las instituciones gubernamentales con la finalidad de prevenir o reducir al máximo la posibilidad de abuso, puntualizando a la auditoría pública, como:

“Una herramienta fundamental del Sistema Integral de Control y Evaluación de la Gestión Pública, ya que permite conocer la forma en que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal realizan su gestión. A través de las auditorías que efectúan las diversas instancias de fiscalización, se obtienen los hechos que conllevan a medir el grado de eficiencia, eficacia y economía con que se han administrado los recursos humanos, materiales y presupuestarios, así como el cumplimiento de sus metas, sus objetivos y su marco legal aplicable, emitiendo las recomendaciones correctivas y preventivas pertinentes a cada desviación encontrada, lo que incluye el fincamiento de las responsabilidades que procedan”²⁶.

Y de la cual profundizaremos en apartados posteriores.

A este respecto, es importante resaltar que cuando el gobernante detenta un poder absoluto que le permita tomar decisiones sin necesidad de que nadie más otorgue su visto bueno, lo supervise o lo controle, las probabilidades de error o equivocación crecen, así como el abuso de poder. Conviene resaltar que en una democracia el abuso de poder lleva a un esquema de poder discrecional y una lógica de este poder nos remite a un poder autoritario propio de los gobiernos antidemocráticos.

²⁶ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control “Boletín B”, México, p. 1. Disponible en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36494/normas_generales_de_auditoria_publica_boletin_b.pdf. Consultado en septiembre de 2016.

Por lo antes mencionado se puede decir que cuando el poder es absoluto, los gobernantes podrán usar ese poder para evitar ser llamados a cuentas, quien detenta el poder debe estar consciente de que su uso ineficaz o abusivo puede generarle problemas, puede ser removido de su cargo o ser llevado a los tribunales.

Además conviene señalar el concepto de estado de derecho, por estar íntimamente ligado al ejercicio de gobierno y de la auditoría ya que el estado de derecho está formado por dos componentes: el estado (como forma de organización política) y el derecho (como conjunto de las normas que rigen el funcionamiento de una sociedad). Por lo tanto, el poder del estado se encuentra limitado por el derecho.

El estado del derecho supone que el poder surge del pueblo, quien elige a sus representantes para el gobierno.

Con el estado de derecho aparece la división de poderes (el poder legislativo, el poder judicial y el poder ejecutivo), de esta forma para que exista un estado de derecho debe haber un ente, independiente de los órganos del poder público, que controle la posibilidad de vulneración de la constitución política.

Para que exista el estado de derecho es necesario que la sociedad política se encuentre plenamente juridificada y donde las normas aseguren que todo ciudadano será tratado por igual frente a la justicia; Todos, incluso quienes gobiernen deben someterse a las leyes y ser juzgados en igualdad de condiciones, por alto que sea el cargo que posea.

Es importante resaltar que para considerarse un estado de derecho debe existir un sistema de responsabilidades para los servidores públicos, y así poder demandar los errores de los administradores públicos.

CAPITULO DOS.

2. LA AUDITORÍA PÚBLICA EN EL CONTEXTO GLOBAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO.

Derivado de que esta investigación está enfocada a la auditoría pública, y que la misma es parte integrante de cualquier proceso de la administración pública, se le ha dado diversos enfoques. A continuación presento los siguientes conceptos de auditoría pública, empezando con la definición que menciona la Guía General de Auditoría Pública:

“la auditoría pública es una actividad independiente de apoyo a la función directiva, enfocada al examen objetivo, sistemático y evaluatorio de las operaciones financieras y administrativas realizadas; de los sistemas y procedimientos implantados; de la estructura orgánica en operación y de los objetivos, programas y metas alcanzados por las Dependencias, Órganos Desconcentrados y Entidades de la Administración Pública Federal, así como de la Procuraduría General de la República con el propósito de determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrado los recursos públicos que les fueron suministrados, así como la calidad y calidez con que prestan sus servicios a la ciudadanía”²⁷.

Para José Luis M. Hernández la auditoría pública se define como:

“la herramienta fundamental del Sistema Integral de Control y Evaluación de la Gestión Pública. A través de ella se obtienen los hechos que conllevan a medir el grado de eficiencia, eficacia y economía con que se han administrado los recursos humanos, materiales, financieros y presupuestarios, así como el grado de cumplimiento de sus metas, objetivos y su marco legal aplicable, emitiendo las recomendaciones correctivas y preventivas

²⁷ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, “Guía General de Auditoría Pública”. Abril de 2000 México. p. 5. Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligaciones/transparenciaart7/sfp/doctos/guia_auditoria.pdf. Consultado en octubre de 2016.

pertinentes a las desviaciones encontradas, lo que incluye el fincamiento de las responsabilidades que proceda”²⁸.

Es impórtate comentar que la auditoría pública se caracteriza por la naturaleza jurídica del sujeto a revisar, los cuales son las instituciones gubernamentales.

Conviene mencionar también la definición que da la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del concepto de administración pública, misma que la define como el:

“Conjunto de funciones desempeñadas por órganos de la federación, de los estados y municipios, cuya finalidad es satisfacer las necesidades generales de la población en cuanto a servicios públicos.

Conjunto ordenado y sistematizado de instituciones gubernamentales que aplican políticas, normas, técnicas, sistemas y procedimientos a través de los cuales se racionalizan los recursos para producir bienes y servicios que demanda la sociedad en cumplimiento a las atribuciones que las constituciones federal y estatales confieren al gobierno federal estatal y municipal”²⁹.

Asimismo Miguel Acosta Romero señala a la administración pública como:

“La parte de los órganos del Estado que dependen directa, o indirectamente, del Poder Ejecutivo, tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan los otros poderes (Legislativo y Judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público, adopta una forma de organización jerarquizada y cuenta con: a) elementos personales; b) elementos patrimoniales; c) estructura jurídica, y d) procedimientos técnicos”³⁰.

²⁸ Munguía Ramírez y Asociados, S.C. “Auditoría Pública”. p. 5. Disponible en <http://www.asm.gob.mx/html/Capacitacion/Archivos/ControlInterno/AUDITORIA%20PUBLICA.pdf>. Consultado en octubre de 2016.

²⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Glosario de Términos más Usuales en la Administración Pública Federal”. México. p. 25. Disponible en <http://www.culturadelalegalidad.org.mx/recursos/Contenidos/PolíticasPúblicasYGobernabilidad/documentos/Glosario%20de%20Terminos%20Mas%20Usuales%20en%20la%20Administración%20Pública%20Federal%20-%20SHCP.pdf>. Consultado en octubre de 2016.

³⁰ Acosta Romero, Miguel, “Teoría General del Derecho Administrativo”. Primer Curso. Decimosexta Edición Actualizada. Editorial Porrúa. México. 2002. p. 263.

De acuerdo a la Enciclopedia Jurídica Mexicana:

“Por administración pública se entiende, generalmente, aquella parte del Poder Ejecutivo a cuyo cargo está la responsabilidad de desarrollar la función administrativa. De esta manera, la administración pública puede entenderse desde dos puntos de vista: uno orgánico, que se refiere al órgano o conjunto de órganos estatales que desarrollan la función administrativa, y desde el punto de vista formal o material, según el cual debe entenderse como la actividad que desempeñan este órgano o conjunto de órganos. Con frecuencia, suele identificarse a la función administrativa, como la actividad de prestación de servicios públicos tendientes a satisfacer necesidades de la colectividad”³¹.

Es importante comentar que en la administración pública se abarcan etapas del proceso presupuestario desde la planeación, programación, presupuestación, ejercicio y control, seguimiento, evaluación y rendición de cuentas; y en una adecuada planeación se requiere necesariamente de retroalimentación que proporciona un sistema de control y evaluación. En México al establecerse la Secretaría de la Función Pública se complementó el ciclo del proceso de la Administración Pública Federal, al realizar ésta las funciones de control y evaluación como entidad fiscalizadora.

“Derivado de lo anterior es necesario hacer alarde que en 1982 se plantea la necesidad de armonizar y fortalecer la función de control en el Sector Público. Para ello, fue presentado ante el Congreso de la Unión un conjunto de propuestas legislativas en las que se incluyó la iniciativa de Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, misma que al aprobarse y publicarse en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1982, dio origen a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación; con el propósito de integrar en esta Dependencia las funciones de control y evaluación global de la gestión pública anteriormente dispersas”³².

³¹Instituto de Investigaciones Jurídicas, “Enciclopedia Jurídica Mexicana”. Volumen I. Letras A-B. Editorial Porrúa. UNAM. México. 2002. p.168 y 169.

³² “Antecedentes de la Secretaría de la Función Pública”. p. única. Disponible en <http://www.funcionpublica.gob.mx/unaopspf/mision/antecede.htm>. Consultado en octubre de 2016.

“Posteriormente, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1994, se reformó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, con el propósito fundamental de que el Estado dispusiera de mejores instrumentos para llevar a cabo, a través de la Gestión Pública Federal, sus tareas de Gobierno con oportunidad y eficiencia, bajo un esquema de organización que evitara duplicación de funciones y precisara responsabilidades.

Dentro de este contexto se modificó el nombre de la Dependencia para denominarse, Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo y se le dotó de nuevas atribuciones con el objeto de modernizar y controlar funciones administrativas fundamentales, en adición a las que le correspondían en materia de vigilancia y responsabilidades de los servidores públicos”³³.

“Con la actualización de este ordenamiento jurídico se da respuesta a los reclamos de la sociedad para combatir la corrupción, a través de medidas de carácter inmediato y profundo que permitan hacer más eficientes las líneas de control en el ámbito en que el desempeño de la función pública requiere ser fiscalizado con prontitud y con acciones correctivas que impidan la desviación de conductas que dañen la dignidad de la misión y deberes de los servidores públicos”³⁴.

“Con motivo del Decreto por el que se expide la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal y reforma entre otros ordenamientos legales, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de abril de 2003, cambia la denominación de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo por Secretaría de la Función Pública, confiriéndole la atribución para dirigir, organizar y operar el Sistema de Servicio Profesional de Carrera en las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada”³⁵.

La cual de acuerdo a lo establecido en el Artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal le corresponden los siguientes asuntos:

³³ *“Antecedentes de la Secretaría de la Función Pública”*. op. cit. Disponible en <http://www.funcionpublica.gob.mx/unaopspf/mision/antecede.htm>. Consultado en octubre de 2016.

³⁴ Ídem.

³⁵ Ídem.

“ ...

- I. *Organizar y coordinar el sistema de control interno y la evaluación de la gestión gubernamental; inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos, así como concertar con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y validar los indicadores para la evaluación de la gestión gubernamental, en los términos de las disposiciones aplicables;*
- II. *Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control interno de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo. Lo anterior, sin menoscabo de las bases y principios de coordinación y recomendaciones emitidas por el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción;*
- III. *Vigilar, en colaboración con las autoridades que integren el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, el cumplimiento de las normas de control interno y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;*
- IV. *Coordinar y supervisar el sistema de control interno, establecer las bases generales para la realización de auditorías internas, transversales y externas; expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos en dichas materias en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y en la Procuraduría General de la República, así como realizar las auditorías que se requieran en éstas, en sustitución o apoyo de sus propios órganos internos de control;*
- V. *Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio;*
- VI. *Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y emitir las normas para que los recursos humanos, patrimoniales y los procedimientos técnicos de la misma, sean aprovechados y aplicados, respectivamente, con*

critérios de eficacia, legalidad, eficiencia y simplificación administrativa; así como, realizar o encomendar las investigaciones, estudios y análisis necesarios sobre estas materias;

- VII. Conducir las políticas, establecer las normas y emitir las autorizaciones y criterios correspondientes en materia de planeación y administración de recursos humanos, contratación del personal, Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, estructuras orgánicas y ocupacionales, de conformidad con las respectivas normas de control de gasto en materia de servicios personales;*
- VIII. Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la coordinadora de sector correspondiente, auditorías, revisiones y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de examinar, fiscalizar y promover la eficiencia y legalidad en su gestión y encargo;*
- IX. Fiscalizar directamente o a través de los órganos internos de control, que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República cumplan con las normas y disposiciones en materia de sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos, arrendamiento financiero, servicios y ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la Administración Pública Federal;*
- X. Designar y remover a los auditores externos de las entidades, así como normar y controlar su desempeño;*
- XI. Designar y remover para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación de la gestión gubernamentales, delegados de la propia Secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la Administración Pública Federal centralizada y comisarios públicos de los órganos de vigilancia de las entidades de la Administración Pública Paraestatal y de la Procuraduría General de la República; así como normar y controlar su desempeño;*
- XII. Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la*

República, así como de las unidades administrativas equivalentes en las empresas productivas del Estado, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de la Función Pública, asimismo, designar y remover a los titulares de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de los citados órganos internos de control; quienes tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en la esfera administrativa y ante los Tribunales Federales, representando al Titular de dicha Secretaría;

- XIII. Colaborar en el marco del Sistema Nacional Anticorrupción y del Sistema Nacional de Fiscalización, en el establecimiento de las bases y principios de coordinación necesarios, que permitan el mejor cumplimiento de las responsabilidades de sus integrantes;*
- XIV. Implementar las acciones que acuerde el Sistema Nacional Anticorrupción, en términos de las disposiciones aplicables;*
- XV. Informar periódicamente al Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, así como al Ejecutivo Federal, sobre el resultado de la evaluación respecto de la gestión de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como del resultado de la revisión del ingreso, manejo, custodia y ejercicio de recursos públicos federales, y promover ante las autoridades competentes, las acciones que procedan para corregir las irregularidades detectadas;*
- XVI. Llevar y normar el registro de servidores públicos de la Administración Pública Federal, recibir y registrar las declaraciones patrimoniales y de intereses que deban presentar, así como verificar su contenido mediante las investigaciones que resulten pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables. También registrará la información sobre las sanciones administrativas que, en su caso, les hayan sido impuestas;*
- XVII. Atender las quejas e inconformidades que presenten los particulares con motivo de convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, salvo los casos en que otras leyes establezcan procedimientos de impugnación diferentes;*

- XVIII. *Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos de la Administración Pública Federal que puedan constituir responsabilidades administrativas, así como substanciar los procedimientos correspondientes conforme a lo establecido en la Ley General de Responsabilidades Administrativas, por sí, o por conducto de los órganos internos de control que correspondan a cada área de la Administración Pública Federal; para lo cual podrán aplicar las sanciones que correspondan en los casos que no sean de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y, cuando se trate de faltas administrativas graves, ejercer la acción de responsabilidad ante ese Tribunal; así como presentar las denuncias correspondientes ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción y ante otras autoridades competentes, en términos de las disposiciones aplicables;*
- XIX. *Establecer mecanismos internos para la Administración Pública Federal que prevengan actos u omisiones que pudieran constituir responsabilidades administrativas;*
- XX. *Aprobar y registrar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República y sus modificaciones; previo dictamen presupuestal favorable de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;*
- XXI. *Establecer y conducir la política general de las contrataciones públicas reguladas por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas, propiciando las mejores condiciones de contratación conforme a los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia, imparcialidad y honradez; emitir las normas, lineamientos, manuales, procedimientos y demás instrumentos análogos que se requieran en materia de dichas contrataciones públicas; proporcionar, en su caso, asesoría normativa con carácter preventivo en los procedimientos de contratación regulados por las mencionadas leyes que realicen las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y promover, con la intervención que corresponda a otras dependencias de la Administración Pública Federal, la coordinación y cooperación con los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos, las entidades federativas y demás entes públicos encargados de regímenes de contratación pública, con excepción de las empresas*

productivas del Estado, a efecto de propiciar en lo procedente la homologación de políticas, normativas y criterios en materia de contrataciones públicas, que permita contar con un sistema de contrataciones públicas articulado a nivel nacional;

- XXII. Definir la política de gobierno digital, gobierno abierto y datos abiertos en el ámbito de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;*
- XXIII. Formular y conducir en apego y de conformidad con las bases de coordinación que establezca el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, la política general de la Administración Pública Federal para establecer acciones que propicien la integridad y la transparencia en la gestión pública, la rendición de cuentas y el acceso por parte de los particulares a la información que aquella genere; así como promover dichas acciones hacia la sociedad;*
- XXIV. Ejercer las facultades que la Constitución le otorga a los órganos internos de control para revisar, mediante las auditorías a que se refiere el presente artículo, el ingreso, manejo, custodia y ejercicio de recursos públicos federales;*
- XXV. Implementar las políticas de coordinación que promueva el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, en materia de combate a la corrupción en la Administración Pública Federal;*
- XXVI. Emitir normas, lineamientos específicos y manuales que, dentro del ámbito de su competencia, integren disposiciones y criterios que impulsen la simplificación administrativa, para lo cual deberán tomar en consideración las bases y principios de coordinación y recomendaciones generales que emita el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción;*
- XXVII. Seleccionar a los integrantes de los órganos internos de control, garantizando la igualdad de oportunidades en el acceso a la función pública, atrayendo a los mejores candidatos para ocupar los puestos, a través de procedimientos transparentes, objetivos y equitativos;*
- XXVIII. Emitir el Código de Ética de los servidores públicos del gobierno federal y las Reglas de Integridad para el ejercicio de la función pública, y*

XXIX. *Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos...*³⁶

Asimismo, para garantizar la sana administración de la economía nacional y

“Considerando las condiciones imperantes en ese momento, el Honorable Congreso de la Unión aprobó un nuevo diseño constitucional para el control externo federal, atendiendo las necesidades de un país como México, frente a los desafíos de la globalización, la pluralidad democrática y la necesidad de transparencia y honestidad en la función gubernamental.

De esta forma surgió la reforma constitucional con el mandato que determina las atribuciones y facultades de la Auditoría Superior de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 30 de julio de 1999; esta reforma introdujo las bases de un marco normativo que permite trabajar y desarrollar las condiciones de fiscalización y control externo bajo las nuevas circunstancias creadas por la pluralidad y la alternancia en el poder”³⁷.

“Por tal motivo fue modificado el Artículo 79 de la Carta Magna que constituye el eje de la reforma y resume las bases de operación de la Auditoría Superior de la Federación, denominada así en la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre del año 2000.

La organización de la Auditoría Superior de la Federación tiene como antecedente la profunda reforma en sus niveles de autoridad, así como la ubicación de las direcciones generales de la ahora extinta Contaduría Mayor de Hacienda”³⁸.

Con fecha 29 de mayo de 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación. Este nuevo marco jurídico contiene atribuciones estratégicas cuya trascendencia en seguida se destaca:

³⁶“*Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*”. Diario Oficial de la Federación 29 de diciembre de 1976. Últimas reformas DOF 18 de julio de 2016. p. 31, 32, 33 y 34 Disponible en www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo13235.doc. Consultado en octubre de 2016.

³⁷ Auditoría Superior de la Federación, “*Manual de Organización de la Auditoría Superior de la Federación*”. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de septiembre del 2009. Capítulo I Antecedentes Históricos. p. 9. Disponible en <http://www.asf.gob.mx/trans/Obliga/Manual.pdf>. Consultado en Octubre de 2016.

³⁸ Ídem.

“ ...

- *Asigna a la entidad fiscalizadora facultades para efectuar revisiones a los tres Poderes de la Unión, a los órganos federales constitucionalmente autónomos, y en general, a todas las instituciones públicas que ejerzan recursos federales, incluyendo los estados, órganos políticos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, los municipios, fideicomisos, fondos, mandatos, personas físicas o morales, o cualquier otra figura análoga.*
- *Concede nuevas atribuciones para evaluar el cumplimiento final de los objetivos y metas fijados en los programas federales, conforme a los indicadores estratégicos y de gestión establecidos en el Presupuesto de Egresos y tomando en cuenta el Plan Nacional de Desarrollo, los planes sectoriales, los planes regionales, los programas operativos anuales, los programas de las entidades fiscalizadas, entre otros, a efecto de verificar el desempeño de los mismos.*
- *Concede atribuciones para imponer multas a los servidores públicos, personas físicas o morales, públicas o privadas, que capten, reciban, recauden, administren, ejerzan y custodien recursos públicos federales que no atiendan los requerimientos de la Auditoría Superior de la Federación.*
- *Ordena que las revisiones se lleven a cabo con mayor oportunidad, reduciendo los plazos para la entrega de los informes.*
- *Faculta al órgano fiscalizador para establecer normas y procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y de archivo de los libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público.*

Para cumplir eficazmente las responsabilidades que se derivan del marco jurídico renovado, la Auditoría Superior de la Federación tiene como principales objetivos de su gestión los siguientes:

- *Revisar la Cuenta Pública Federal de manera objetiva, imparcial y oportuna para merecer la confianza y credibilidad de la H. Cámara de Diputados y de la sociedad.*
- *Mantener los programas de gestión de calidad en la Auditoría Superior de la Federación, con el fin de constatar que se aplican las técnicas de auditoría apropiadas; que el tamaño de las muestras seleccionadas para cada caso asegure la representatividad y los niveles de confianza requeridos; que el contenido de los informes sea acorde con los objetivos previstos, y que el sistema*

automatizado para el seguimiento y control de las acciones promovidas permita conocer su impacto social y económico...”³⁹

Es importante señalar que la administración pública funciona de acuerdo con un marco jurídico que determina los principios básicos. En materia de auditoría pública los siguientes documentos son ordenamientos jurídicos básicos:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.
- Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública.
- Acuerdo por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección.
- Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones y el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno.
- Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control. “Boletín B”.
- Lineamientos Generales para la Elaboración y Presentación de los Informes y Reportes del Sistema de Información Periódica.

³⁹ *Ibíd.* p. 10.

- Guía General de Auditoría Pública.

El sistema de control de la administración pública se basa en un conjunto de elementos que permite asegurar que los objetivos planeados se alcancen con los recursos proyectados. Al hablar de control se enlazan factores de autorización y supervisión, los mecanismos de información que permitan medir avances, y a las personas que intervienen en los distintos procesos de la administración pública, a este respecto el Sistema Nacional Anticorrupción, el Sistema Nacional de Fiscalización y la Rendición de Cuentas son coadyuvantes.

Por una parte el Sistema Nacional Anticorrupción es una instancia de coordinación entre distintas autoridades federales y locales, encargadas de la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas, los hechos de corrupción, así como de la fiscalización y control de recursos públicos, en el cual participa la ciudadanía a través de un Comité, con el objeto de combatir más eficazmente el fenómeno de la corrupción dentro del servicio público; incluye mecanismos de colaboración, intercambio de información y diseño de políticas integrales.

Además el Sistema Nacional Anticorrupción establece un régimen de responsabilidades para los servidores públicos y los particulares de carácter administrativo y penal por actos relacionados con hechos de corrupción.

Es importante comentar que cuando un servidor público o particular no de cumplimiento a las disposiciones legales, las autoridades competentes realizarán investigaciones necesarias para determinar si este cometió algún delito o si incurrió en alguna falta administrativa y, de ser el caso se impongan las sanciones correspondientes, buscando una mayor efectividad en la aplicación del régimen de responsabilidades.

Por otra parte el Sistema Nacional de Fiscalización es un subsistema consolidado y autónomo, en donde las acciones emprendidas por el Estado para prevenir y sancionar la corrupción, se llevarán a cabo como un sistema integral articulado para prevenir y sancionar las responsabilidades administrativas y los hechos de corrupción, que sean consecuencia del ejercicio indebido de los recursos públicos, o del incumplimiento de responsabilidades públicas no vinculados con la hacienda pública necesariamente.

La implementación del Sistema Nacional de Fiscalización, desempeña una serie de actividades y mecanismos interinstitucionales de coordinación entre los órganos responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno, con el objetivo de maximizar la cobertura y el impacto de la fiscalización en todo el país, con base en una visión estratégica, la aplicación de estándares profesionales similares, la creación de capacidades y el intercambio efectivo de información, sin incurrir en duplicidades u omisiones.

Es importante señalar que forman parte del Sistema Nacional de Fiscalización:

- La Secretaría de la Función Pública;
- La Auditoría Superior de la Federación;
- Las Contralorías Estatales,
- Las Entidades Fiscalizadoras Superiores Locales,
- Los Órganos Internos de Control de la Administración Pública Federal y Paraestatal, del Poder Legislativo, del Poder Judicial y de los Órganos Constitucionalmente Autónomos.
- Los Órganos Internos de Control a nivel municipal,

- Así como las contralorías de dependencias municipales descentralizadas.

Por último la Rendición de Cuentas es un elemento esencial de las democracias ya que supone la capacidad de las instituciones políticas para hacer responsables a los gobernantes de sus actos y decisiones tomadas a lo largo de su gestión en los distintos niveles de poder, la Rendición de Cuentas permite, evita, previene y, en su caso, castigar el abuso de poder, asimismo presume, que un servidor público en cualquier nivel de gobierno pueda ser sujeto de responsabilidad.

Los servidores públicos, en todos los niveles, deben rendir cuentas, quien más poder tenga con mayor razón debe ser llamado a cuentas; sobre todo los malos gobernantes cuando se tenga la evidencia de que tomaron malas decisiones. Por lo que es necesario que las institucionales gubernamentales cuenten con mecanismos que permiten la rendición de cuentas, faciliten la remoción pacífica y penalización de un mal gobernante con costos mínimos para la sociedad, lo que permitirá un impacto importante en el bienestar colectivo de nuestra sociedad.

Conviene señalar que son las propias élites políticas, los líderes, los partidos políticos y muchos funcionarios gubernamentales quienes ejercen el papel de supervisores, al igual que los medios de comunicación, algunos grupos de interés y otras organizaciones cívicas no gubernamentales y sobre todo el ciudadano cuando sus intereses son amenazados, debe solicitar la rendición de cuentas de sus gobernantes.

Todo esto integra un complejo sistema en el que la auditoría pública constituye su mecanismo; porque si los sistemas de control durante la operación cotidiana fueran perfectos, no habría necesidad alguna de auditar a las instituciones de gobierno.

2.1. LA FISCALIZACIÓN EN LA ADMINISTRACION PÚBLICA.

La fiscalización en la administración pública, es el conjunto de actividades que tienden a comprobar si lo previsto se alcanza con las características de calidad, cantidad y oportunidad requeridas; el proceso mediante el cual se busca la comprobación de la actividad ejecutiva del Estado.

La definición de Fiscalización desde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se entiende como:

“un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia; se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. El término significa, cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto. Significa analizar el proceso de operación para ver su comportamiento en relación con los objetivos planeados. Al pensar en el proceso fiscalizador de la Administración Pública, se cae en criterios de selectividad, ya que de otra forma se estaría duplicando las actividades revisadas”⁴⁰.

Se puede decir que en el análisis de una muestra fiscalizada, se debe llegar a un juicio fundado y motivado sobre el universo auditado; pues en cualquier proceso de auditoría pública se deberá conceptuar a la fiscalización como un mecanismo de comprobación selectiva.

Es conveniente resaltar que desde el momento en que la administración pública obtiene ingresos por impuestos, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones, transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas con el propósito de destinarlos al gasto público en beneficio de la sociedad, es que surge la necesidad de verificar una adecuada utilización de

⁴⁰ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, op. cit. México. p. 191.

recursos; y es ahí en la revisión de esos recursos obtenidos y empleados, en donde entra la fiscalización del destino de los bienes y derechos que maneja el Estado.

Es por ello que la auditoría pública tiene un papel muy importante, ya que contribuye 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. Logrando que los gobernantes estén abiertos a la inspección pública, expliquen y justifiquen sus actos, y si incurren en faltas o ilegalidades, se sujeten *“a las sanciones correspondientes. De este modo, la rendición de cuentas se transforma en un diálogo crítico entre funcionarios y ciudadanos, es un puente de comunicación permanente que se establece entre las autoridades y la sociedad”*⁴¹.

Ya que *“un gobierno es transparente cuando exhibe u ofrece información sobre su funcionamiento y es sujeto de escrutinio público. Con la rendición de cuentas nos aseguramos que las autoridades se responsabilicen ante alguien de sus actos. Con la transparencia exigimos a los funcionarios que actúen de acuerdo con la ley y de modo ético”*⁴². Con la rendición de cuentas los servidores públicos se justifican ante sus gobernados, y con la transparencia la sociedad puede averiguar si los servidores públicos están actuando de acuerdo a la normatividad vigente.

Por lo anterior se puede decir que en *“un gobierno democrático, la información es el elemento fundamental que posibilita el debate público entre los que exigen y los que rinden cuentas. Para el Servidor Público no es posible hoy hablar de un gobierno transparente sin requerir la rendición de cuentas clara y precisa por parte*

⁴¹ Hilda Naessens, “Ética Pública y Transparencia”. XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles. Congreso Internacional. Septiembre 2010. Santiago de Compostela. Universidad de Santiago de Compostela. Centro Interdisciplinario de Estudios Americanistas Gumersindo Busto. Consejo Español de Estudios Iberoamericanos. p. 2125. Disponible en <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00531532/document>. Consultado en octubre de 2016.

⁴² Ídem.

de quienes laboran en la gestión pública. Así, la rendición de cuentas se presenta como un verdadero principio de «eficiencia administrativa»⁴³.

Es importante destacar que en la división de poderes en donde al Ejecutivo le corresponde la función de la administración pública, se enmarca la obligación constitucional de rendir cuentas de su gestión a la representación popular. En este caso, al Poder Legislativo a través de la Cámara de Diputados por medio de la Auditoría Superior de la Federación.

Por ello a la auditoría pública se encomienda el examen de las actividades realizadas por los servidores públicos en el contexto de la gestión pública, con objeto de comprobar que dichas actividades coadyuven de manera eficaz y eficiente al logro de los objetivos de las instituciones de gobierno.

Entonces se puede decir que el principal objetivo de la auditoría pública es:

“... examinar las operaciones cualquiera que sea la naturaleza de las instituciones públicas, con el propósito de verificar los estados e información financiera, contable y presupuestaria; los resultados de operación; la utilización de los recursos en forma eficiente; el logro de los objetivos y metas de manera eficaz y congruente con una orientación a resultados, para determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrado los recursos públicos que fueron suministrados y comprobar que en el desarrollo de las actividades, los servidores públicos han cumplido con las disposiciones aplicables y han observado los principios que rigen al servicio público”⁴⁴.

Además de que está relacionado con el cumplimiento de los objetivos generales del Estado. Por lo que resulta conveniente en seguida mencionar los tipos de auditoría pública.

⁴³ *Ibíd.* p. 2126.

⁴⁴ Secretaría de la Función Pública “*Lineamientos Generales para la Formulación de los Programas de Trabajo de los Órganos Internos de Control 2016*”, p. 37. Disponible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/60378/Lineamientos_PAT_OIC_2016.pdf. Consultado en octubre de 2016.

Por una parte tenemos los tipos de Auditoría Pública que contempla la Auditoría Superior de la Federación en su portal:

“Auditoría de cumplimiento financiero.

Revisa que la recaudación, captación, administración, ejercicio y aplicación de recursos aprobados por el Congreso se lleven a cabo de acuerdo a la normativa correspondiente y que su manejo y registro financiero haya sido correcto”⁴⁵.

“Auditoría de desempeño.

Se orienta a evaluar el grado de cumplimiento de metas y objetivos de los programas gubernamentales; si estos fueron realizados con eficacia, eficiencia y economía, así como su impacto - social y económico - y beneficios para la ciudadanía”⁴⁶.

“Auditoría al gasto federalizado.

Consiste en fiscalizar el uso de los recursos y el cumplimiento de metas y objetivos de los fondos y programas financiados con recursos federales transferidos a estados y municipios, para renglones como educación, salud, creación de infraestructura básica, abatimiento de la pobreza y seguridad pública”⁴⁷.

“Auditoría a las tecnologías de la información y comunicaciones y control.

Se revisan las adquisiciones, administración y aprovechamiento de sistemas e infraestructuras, calidad de los datos y seguridad de la información de las entidades, así como la evaluación de programas de tecnologías. También se revisa el marco institucional, los resultados globales y agregados de las finanzas públicas, además se realizan evaluaciones a los sistemas de control interno”⁴⁸.

Asimismo, tenemos los tipos de Auditoría Pública que señala la Secretaría de la Función Pública:

Auditoría Integral.

“Es la evaluación del grado y forma de cumplimiento de las metas, objetivos, registros contables y presupuestales de una

⁴⁵Auditoría Superior de la Federación, “Tipos de Auditoría”. Disponible en http://www.asf.gob.mx/Section/ 53_Tipos_de_auditorias_desarrolladas. Consultado en octubre de 2016.

⁴⁶ Ídem.

⁴⁷ Ídem.

⁴⁸ Ídem.

*dependencia, órgano desconcentrado, entidad o Procuraduría General de la República*⁴⁹.

Auditoría Específica.

*“Estas auditorías pueden ser administrativas, operativas, financieras, de legalidad o sustantivas, entre otras y deben orientarse a reforzar los objetivos de auditorías integrales a través de revisiones con alcances, enfoques y objetivos particulares bien definidos”*⁵⁰.

Es importante comentar que la **Auditoría de Legalidad** está enfocada a comprobar que las áreas auditadas hayan observado o inobservado las disposiciones legales, reglamentarias o de otra índole normativa, a que están sujetas las instituciones de gobierno.

La **Auditoría Financiera** está enfocada a la revisión de estados financieros, se requiere de un mayor énfasis en materia jurídica, por lo que en este sentido, la auditoría financiera en el sector público se realiza en relación al cumplimiento de los aspectos legales.

La **Auditoría Administrativa**, también denominada Auditoría Operacional, pretende juzgar la racionalidad con que se están administrando los recursos humanos y materiales en poder del Estado, la relación para el logro de los objetivos particulares de cada dependencia o entidad y la vinculación que guardan los programas individuales dentro de un esquema de jerarquía mayor, ya sea que se trate de planes sectoriales, regionales o inclusive, nacionales.

Continuando con los tipos de Auditorías que relaciona la Secretaría de la Función Pública la:

⁴⁹ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, “Apuntes del Curso Denominado *Sistema de Información Periódica*”. 2001. p. 9.

⁵⁰ *Ibíd.* p. 10.

Auditoría de Evaluación de Programas.

“Se orienta a la revisión de los programas prioritarios y/o estratégicos que el Gobierno Federal asigna a una dependencia, órgano desconcentrado, entidad o Procuraduría General de la Republica así como a los especiales por ejemplo: Procampo, Créditos de Banco Mundial, Programas de Modernización de la Administración Pública, Programas Sectoriales todos ellos por realizarse a través de áreas sustantivas de la institución”⁵¹.

Auditoría de Seguimiento.

[Es la] “Verificación que el órgano interno de control debe efectuar para asegurar que las áreas ya auditadas estén atendiendo, en los términos y plazos acordados y establecidos, las recomendaciones preventivas y correctivas para abatir la problemática detectada así como aquellas referentes a la modernización administrativa planteada por cualquier instancia fiscalizadora.

Además debe comprobar que la normatividad vigente sea observada por las áreas sustantivas a fin de evitar la recurrencia de observaciones y verificar que la implantación de las recomendaciones de las instancias fiscalizadoras haya erradicado la problemática”⁵².

Auditoría Operativa.

[Es el] “examen crítico, sistemático e imparcial de la administración de una entidad, para determinar la eficacia con que logra los objetivos pre-establecidos y la eficiencia y economía con que se utiliza y obtiene los recursos, con el objeto de sugerir las recomendaciones que mejoraran la gestión en el futuro”⁵³.

Auditoría Gubernamental.

“Es el examen profesional, objetivo, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con la finalidad de:

- *Determinar el cumplimiento de aspectos legales y la veracidad de la información financiera y presupuestal para el informe de resultados de auditoría;*

⁵¹ Ídem.

⁵² Ibídem. p. 11.

⁵³ Efraín Franz Villarroel Gonzales. Curso: “Auditoría Operativa”. Octubre del 2007. Facultad de Ciencia Económicas. p. 7. disponible en http://www.emagister.com/uploads_courses/Comunidad_Emagister_67166_67166.pdf. consultado en abril de 2017.

- *Determinar el grado de cumplimiento de objetivos y metas;*
- *Determinar el grado de protección y empleo de los recursos;*
- *Fortalecer y aumentar el grado de economía, eficiencia y efectividad de su planeación, organización, dirección y control interno;*
- *Informar sobre los hallazgos significativos resultantes del examen, presentando comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras. (Proactivas y constructivas)”⁵⁴.*

Auditoría Forense.

“Se utiliza para prevenir y detectar delitos financieros que ocurren en una entidad, pública o privada, sin importar la dimensión de éste. Además sirve para esclarecer los hechos ocurridos, ya que sirve como apoyo para que los jueces cuenten con más elementos con el fin de impartir justicia.

Los fraudes, entre otros ilícitos, son muy comunes en las empresas, sobre todo en aquellas que carecen de controles internos, o los que tienen son débiles. Estos delitos van en crecimiento, debido a diversos factores: la avanzada tecnología, ya que mediante los métodos sistematizados es más fácil que se pueda cometer el delito, si no hay un monitoreo constante; la complejidad de las organizaciones, pues cada una lleva a cabo procedimientos diferentes que implican muchas áreas y por lo tanto se intensifica el flujo de información y documentación, y la globalización, debido a que las entidades realizan operaciones que implican diversas regulaciones legales involucrando a empresas de otros países, las cuales tienen diferentes filosofías y metodologías”⁵⁵.

Auditoría de Desempeño.

“...verificar que la dependencia, órgano desconcentrado, entidad paraestatal o Procuraduría General de la República tenga establecido y operando un sistema de indicadores que facilite la evaluación periódica de la forma en que se están logrando los objetivos y metas sustantivas. La participación del OIC en este tipo

⁵⁴ Órgano de Fiscalización Superior. “Manual de Auditoría Gubernamental”. Poder legislativo de Guanajuato p.15 y 16. Disponible en <http://www.ofsgto.gob.mx/doctos/pdf/501/50100620070102.pdf>. Consultado en abril de 2017.

⁵⁵ Damaris Arteaga Rivera “Auditoría Forense: Herramienta Preventiva y Detectiva”. Colegio de Contadores Públicos de México. p. 5. Disponible en http://www.ccpm.org.mx/espaciouniversitario/trabajos_ganadores/trabajos_octavo/TERCER%20LUGAR%20.pdf. Consultado en abril de 2017.

de revisión de control, consiste en identificar las causas que impiden el cumplimiento de las normas e indicadores de desempeño establecidos, con el fin de proponer acciones y controles internos que prevengan y/o eviten tales causas de incumplimiento.

Asimismo, es pertinente llevar a cabo la evaluación de los controles internos implícitos en los procesos de identificación, clasificación y adecuación de la información que sirve de base para la actualización de las normas e indicadores de desempeño”⁵⁶.

Auditoría de Proceso de Desincorporación.

“...revisar y fiscalizar que las operaciones inherentes al proceso de desincorporación, se efectúen con apego a las disposiciones legales aplicables y al Manual de Procesos de Desincorporación de Entidades Paraestatales, emitido por esta Secretaría, sin perjuicio de las atribuciones que al respecto les corresponda ejercer a los Comisarios Públicos, entre las que sobresalen las de verificar que:

- El proceso se lleve a cabo en los términos y condiciones autorizadas en los acuerdos, decretos y resoluciones que emitan las instancias correspondientes.*
- Se concluyan las operaciones pendientes y se hagan efectivos en la entidad, en caso de que existan, los créditos a su favor y/o que se paguen los adeudos existentes.*
- Se levante el inventario de todos los activos y, en su caso de los pasivos de la entidad, y que se entreguen a la instancia que corresponda.*
- Se efectúe la liquidación del personal conforme a las leyes laborales aplicables.*
- Se efectúe la entrega o venta de los bienes constatando que estas acciones se lleven a cabo en forma ordenada y transparente.*
- Tanto los ingresos, como el ejercicio del gasto durante el proceso se efectúe conforme a las disposiciones aplicables y, en su caso a los presupuestos autorizados.*

⁵⁶ Secretaría de la Función Pública “Lineamientos Generales para la Planeación, Elaboración y Presentación del Programa Anual de Trabajo de los Órganos Internos de Control, en Materia de Auditoría y Control”. p. 18 Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/difusion_disposiciones_juridicas/doctos/pat2007.pdf. Consultado en octubre de 2016.

- *En su caso, se elabore el balance final de liquidación, verificando su congruencia con las operaciones realizadas durante el proceso.*
- *En su caso, se elabore el balance final que sirva de base para la desincorporación, cuando ésta se efectúe mediante una vía diferente a la de liquidación”⁵⁷.*

A continuación se describen otros tipos de auditoría pública usuales en la fiscalización de la administración pública por su contenido a revisar:

Auditoría Especializada.

Este tipo de auditoría puede clasificarse en función de los objetivos para lo cual ha sido programada:

- Se habla de una clasificación de **auditoría de obras públicas**, cuando el propósito de la misma, esté referido a la comprobación de la obra pública.
- Una **auditoría** está **enfocada a las adquisiciones**, cuando tiene como objetivo principal la verificación de que las adquisiciones, arrendamientos y servicios se hayan efectuado con base en un programa anual calendarizado, y ajustado a los recursos ejercidos del Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio al que corresponda la auditoría.
- Y cuando se refiere a una **auditoría de servicios personales**, está se enfoca a la comprobación del procedimiento de contratación y pagos al personal al servicio del Estado.

Auditoría Integral.

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos la Auditoría Integral:

⁵⁷ *Ibíd.* p. 14 y 15.

“es 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”⁵⁸.

Es importante mencionar que la Auditoría Integral enfocada al Sector Público evaluará el grado y forma de cumplimiento de las metas, objetivos, registros contables y presupuestales de una dependencia, órgano desconcentrado, entidad o Procuraduría General de la República.

Además vale la pena señalar brevemente los tipos de auditoría que establece el Sistema Nacional de Fiscalización los cuales a continuación se relacionan:

Auditoría Financiera.

“son evaluaciones independientes, reflejadas en una opinión con garantías razonables, de que la situación financiera presentada por un ente, así como los resultados y la utilización de los recursos, se presentan fielmente de acuerdo con el marco de información financiera”⁵⁹.

Auditoría de Cumplimiento.

“buscan determinar en qué medida el ente auditado ha observado las leyes, los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos y otras disposiciones contractuales, y puede abarcar gran variedad de materias sujetas a fiscalización”⁶⁰.

Auditoría de Desempeño.

“son el examen de la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública y los programas gubernamentales. Las auditorías de desempeño cubren no solamente operaciones financieras específicas, sino además todo tipo de actividad gubernamental”⁶¹.

⁵⁸ Colegio de Contadores Públicos de México. Curso de Auditoría Integral. p. 2. Disponible en <http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletindependiente14.pdf>. Consultado en octubre de 2016.

⁵⁹ “Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización”. p. 14 Disponible en http://www.snf.org.Mx/Data/Sites/1/npasnf/normasprofesionales_www2014.pdf Consultado en abril de 2016.

⁶⁰ Ídem.

⁶¹ Ídem.

2.1.1. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA PÚBLICA.

La auditoría pública a nivel federal es realizada a través de:

- La Auditoría Superior de la Federación, como órgano técnico de la Cámara de Diputados del Poder Legislativo, responsable de la fiscalización del gasto público federal.
- La Secretaría de la Función Pública, que realiza auditorías en forma directa a dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Los auditores externos contratados por la Secretaría de la Función Pública quienes llevan a cabo auditoría de tipo financiera a los estados financieros de entidades de la administración pública con fines de dictaminación.
- Los órganos internos de control de las dependencias y entidades, los cuales realizan auditorías, apoyados en la normatividad de la Secretaría de la Función Pública, en la que descansa el sistema de control y auditoría pública de la Administración Pública Federal.

Es relevante explicar que para que estas instituciones de gobierno lleven a cabo auditorías públicas según los alcances y objetivos planeados, deben de constituir equipos de trabajo conformados por profesionistas de diversas áreas como la administración, la informática, la economía, la ingeniería, el derecho, la medicina, la educación, etc.; es decir, requieren contar con auditores públicos multidisciplinarios.

Por ejemplo, en una auditoría pública realizada al área de terapia intensiva, en donde se requiere la participación de profesionistas del área médica como químicos, biólogos, farmacéuticos; o en una auditoría pública de tipo legal, en donde es evidente la necesidad de la participación de profesionales del derecho y administradores, o en las auditorías públicas enfocada a obras públicas, en la cual

se requiere de la intervención de ingenieros, arquitectos, actuarios e inclusive otros especialistas.

Es por ello que los responsables de seleccionar al personal que conformará el equipo de trabajo deberán considerar la capacidad técnica y experiencia de los auditores públicos, tomando en cuenta el tipo y complejidad de la institución gubernamental a auditar; procurando en todo momento que los auditores públicos sean:

- Profesionistas con licenciatura terminada.
- Dominen la metodología a aplicar.
- Manejen las tecnologías informáticas.
- Tengan habilidad para detectar posibles situaciones conflictivas.
- Cuenten con habilidad de análisis, síntesis y redacción.
- Posean aptitud para desenvolverse en condiciones de incertidumbre.
- Abiertos a la participación y el trabajo en equipo.
- Tengan dedicación y voluntad de resolución de problemas.
- Capaces de manejar las dificultades determinadas, y
- Negociadores.

Es importante resaltar que el auditor público debe contar con la habilidad para conseguir el apoyo, orientación y la cooperación de otros integrantes del equipo de

trabajo que dominen otras disciplinas; con la finalidad de llevar a cabo una evaluación eficiente de lo revisando, ya que los conceptos a auditar requieren de una diversificación de puntos de vista para llegar a un resultado eficiente.

Asimismo, los integrantes del equipo de auditoría pública multidisciplinarios deben ser capacitados constantemente, sobre todo en temas de:

- Negociación.
- Trabajo en equipo.
- Técnicas de auditoría.
- Metodología de auditoría.
- Control interno.
- Técnicas para realizar entrevista.
- Técnicas para elaborar encuestas.
- Metodología para la elaboración de informes y reportes y
- Elaboración de papeles de trabajo.

Además, el área de auditoría pública debe promover una activa comunicación entre los auditores públicos y las áreas a revisar, con el fin de informar el objetivo de la auditoría pública a ejecutar; lo que se va a revisar, quiénes serán los auditores públicos que integrarán el equipo de auditoría y el tiempo aproximado de la tarea de campo de los auditores públicos.

En este contexto, la gama de especialidades resulta muy extensa por la diversidad de conceptos a auditar, dependiendo de cada institución de gobierno; pero lo que conviene decir es que el Contador Público por el perfil académico con el que cuenta, es el profesional idóneo para la coordinación de las auditorías públicas.

Igualmente, y con el propósito de un mejoramiento continuo en el quehacer fiscalizador de los auditores públicos, la Secretaría de la Función Pública utiliza normas generales de auditoría pública. Asimismo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., y el Instituto Mexicano de Auditores Internos, A. C., han adoptado normas de auditoría de observancia obligatoria que rigen la actuación profesional del auditor en su competencia; las cuales prácticamente son las mismas que se utilizan en el sector público, excepto por la dimensión social que se le da a la auditoría pública la cual atiende al interés general de la población.

Es pertinente comentar que:

“La auditoría para que tenga credibilidad, debe realizarse cubriendo una serie de requisitos que enmarcan la actuación del auditor y que se conocen bajo el nombre de Normas de Auditoría.

Las Normas Generales de Auditoría Pública, establecen los requisitos mínimos que deberá observar el auditor público en el desahogo de sus programas de auditoría, con el propósito de contribuir al proceso de cambios estructurales que vive y demanda el país vigilando el uso eficiente de los recursos públicos y el cumplimiento oportuno, transparente y veraz del rendimiento de cuentas a la ciudadanía”⁶².

Además, al terminar la revisión la instancia fiscalizadora deberá presentar su informe de auditoría pública por escrito a las autoridades competentes, así como a los responsables de las áreas a las que se les practicó, con el fin de que se tomen las medidas necesarias y se atiendan las recomendaciones determinadas por los auditores públicos.

⁶² Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, op. cit., p. 2. Disponible en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36494/normas_generales_de_auditoria_publica_boletin_b.pdf. Consultado en Octubre de 2016.

La Guía General de Auditoría Pública menciona que:

“El informe de auditoría debe contener la declaración formal del auditor de haber desarrollado su trabajo de conformidad con las Normas Generales de Auditoría Pública y con los procedimientos supletorios o, en dado caso, hacer constar que así está reflejado en papeles de trabajo”⁶³.

Para la presentación del informe debe considerarse lo siguiente:

“a) Oportunidad.- Deberán emitirse lo más pronto posible para que la información pueda utilizarse oportunamente por los servidores públicos correspondientes.

b) Completo.- Deberá contener toda la información necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría, permitiendo una comprensión adecuada y correcta de los asuntos que se informen y que satisfagan los requisitos de contenido”⁶⁴.

“c) Exactitud.- La exactitud requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los hallazgos sean correctamente expuestos”⁶⁵.

“d) Objetivo.- El informe de auditoría deberá prepararse sin prestarse a interpretaciones erróneas, exponiendo los resultados con imparcialidad, evitando la tendencia a exagerar o enfatizar el desempeño deficiente.

e) Convincente.- Los resultados de la auditoría deberán corresponder a sus objetivos, los hallazgos se presentarán de una manera persuasiva y las recomendaciones y conclusiones se fundamentarán en los hechos expuestos.

f) Claridad.- Deberá redactarse en un lenguaje sencillo, es decir de fácil lectura y entendimiento, y desprovisto de tecnicismos para facilitar la comprensión.

⁶³ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. op. cit. p. 16. Disponible en [http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligaciones/transparenciaart7/sfp/doctos/guía auditoría.pdf](http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligaciones/transparenciaart7/sfp/doctos/guía%20auditoría.pdf). Consultado en octubre de 2016.

⁶⁴ Normas y Lineamientos que regulan el funcionamiento de los Órganos Internos de Control op. cit. p.18

⁶⁵ Ídem.

g) Conciso.- El informe deberá ser concreto, por lo que no podrá ser más extenso de lo necesario para transmitir el mensaje, ya que el exceso de detalles distrae la atención y puede ocultar el mensaje o confundir al lector.

h) Utilidad.- Deberá aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración”⁶⁶.

Se debe tomar en cuenta que el contenido del informe comprenda antecedentes, periodo, objetivos, alcance, metodología, resultados y conclusiones con la finalidad de cumplir con los objetivos de la auditoría pública programada. En su caso utilizar métodos de muestreo; es importante comentar que:

“Su principal característica es que resume la problemática plasmada en las observaciones (no es una síntesis de éstas). Por ello, como informe ejecutivo describe de manera clara y precisa los principales problemas que enfrenta la Dependencia, Órgano Desconcentrado, Procuraduría General de la República, Entidad o los programas, rubros o conceptos analizados, con base en las desviaciones determinadas, el origen de éstas y las repercusiones y efectos en otros programas, actividades u operaciones, tal como se estableció en las cédulas de observaciones”⁶⁷.

Es importante mencionar que el auditor público confrontará su informe antes de su presentación formal con los responsables de las áreas examinadas; y que éstos serán responsables de informar, sobre actos indebidos de servidores públicos, directamente al titular de la instancia fiscalizadora de la dependencia o entidad auditada.

Asimismo y con la finalidad de controlar, verificar y evaluar el grado y forma en que los recursos humanos, materiales y financieros son utilizados, de acuerdo con los programas, metas y objetivos institucionales y el cumplimiento de la normatividad aplicable, La Secretaría de la Función Pública implemento el Sistema de Información Periódica, ya que

⁶⁶ *Ibíd*em, p. 18 y 19

⁶⁷ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. op. cit., p. 17. Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligaciones/transparenciaart7/sfp/doctos/guia_auditoria.pdf. Consultado en octubre de 2016.

“la Secretaría de la Función Pública requiere de un informe de los resultados que se obtengan en cada una de las auditorías y revisiones de control practicadas por los OIC y las diversas instancias fiscalizadoras, con el propósito de llevar el registro, control, evaluación y seguimiento de la determinación y solventación de las observaciones y acciones de mejora; de las recuperaciones, ahorros y costo del OIC; de las remuneraciones de los titulares de los OIC y de las áreas de responsabilidades, auditoría y quejas; de la participación de los OIC en los Comités institucionales y sus aportaciones; así como de los logros o impactos cuantitativos y cualitativos, derivados de las revisiones de control y de la contribución de los OIC en los Comités de las dependencias, órganos desconcentrados, entidades paraestatales y de la Procuraduría General de la República”⁶⁸.

Es importante mencionar que

“El Sistema de Información Periódica (SIP) se integra por los informes y reportes siguientes:

Módulo de Auditoría

Submódulo de Auditoría

Se utilizan para comunicar los resultados obtenidos de las auditorías, así como los avances en la atención y solventación de observaciones determinadas por las diversas instancias de fiscalización”⁶⁹.

El “Submódulo de Recuperaciones, Ahorros, Costo del OIC y Remuneraciones del Titular del OIC y de las Áreas de Responsabilidades, Auditoría y Quejas

Se utilizan para reportar los logros cuantitativos obtenidos por los OIC, con motivo de su intervención y el costo incurrido por los mismos”⁷⁰.

⁶⁸ Secretaría de la Función Pública. “Lineamientos Generales para la Elaboración y Presentación de los Informes y Reportes del Sistema de Información Periódica”. p. 1. Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/difusion_disposiciones_juridicas/doctos/proyectos_sistInf.pdf. Consultado en abril de 2017.

⁶⁹ *Ibíd.* p. 2

⁷⁰ *Ibíd.* p. 3

El “Módulo de Control

Se utilizan para informar los resultados de las revisiones de control, los avances alcanzados en la implementación de las acciones de mejora concertadas, las aportaciones relevantes de los OIC en los Comités institucionales y los logros cuantitativos y cualitativos obtenidos”⁷¹.

“VII. Informes y Reportes del Sistema de Información Periódica

Módulo de Auditoría

Submódulo de Auditoría

Es el medio por el cual los OIC informan sobre los aspectos siguientes:

La situación de las auditorías.

Los resultados de las auditorías (presentados como observaciones, y recomendaciones preventivas y correctivas).

*La atención y solventación de las observaciones”.*⁷²

El “Submódulo de Recuperaciones, Ahorros, Costo del OIC y Remuneraciones del Titular del OIC y de las Áreas de Responsabilidades, Auditoría y Quejas

Es el medio por el cual los OIC informan sobre los aspectos siguientes:

Las recuperaciones, ahorros, reducción de costos y generación de ingresos adicionales, promovidos por la gestión de los OIC.

El costo del OIC por capítulo de gasto.

*Las remuneraciones y repercusiones salariales mensuales del Titular del OIC y de las Áreas de Responsabilidades, Auditoría y Quejas, que dependen jerárquica y funcionalmente de la SFP”*⁷³.

“El Módulo de Control, sirve como medio para que los OIC informen trimestralmente sobre los siguientes aspectos:

⁷¹ Ídem.

⁷² Ibídem. p. 5.

⁷³ Ibídem. p. 6.

La situación de las revisiones de control programadas o adicionales al PAT.

Los resultados de las revisiones de control concluidas, traducidos en acciones de mejora determinadas y en acuerdos de control suscritos.

La situación y actividades realizadas para la implementación de las acciones de mejora y cumplimiento de los acuerdos de control establecidos.

La cantidad de reuniones de Comités institucionales realizadas y de semanas hombre utilizadas por el OIC, con motivo de su participación en las diferentes sesiones de esos foros.

Las aportaciones relevantes realizadas por los OIC en los Comités institucionales en los que participó.

Los logros e impactos derivados de la implementación de las acciones de mejora generadas en las revisiones de control, así como aquéllos producto de la participación de los OIC en los Comités institucionales⁷⁴.

⁷⁴ *Ibíd.* p 7 y 8.

2.1.2. EL EFECTO SOCIAL DE LA AUDITORÍA PÚBLICA.

Actualmente la sociedad es más participativa y demanda una mayor transparencia en el ejercicio gubernamental, así como una mayor claridad en la toma de decisiones sobre la aplicación de recursos públicos, por lo que es importante que la auditoría pública vigile la aplicación de dichos recursos, contribuyendo a contar con un gobierno más eficiente, cuyo presupuesto genere un mayor impacto social.

Por lo anterior, la responsabilidad de los auditores públicos es vigilar que los dineros de la sociedad se ejerzan de manera honesta y eficiente, así el auditor público contribuye a mejorar la imagen de las instituciones de gobierno ante una sociedad que valora cada vez más aspectos como la transparencia, rendición de cuentas y la fiscalización, por existir poca confianza en la aplicación y uso de los recursos públicos.

Entonces la función de la auditoría pública, al formar parte de los mecanismos de control de la administración pública, tiende a ser un instrumento eficaz que vigile a los servidores públicos y evalúe los ingresos, gastos, recursos y obligaciones del Estado, con objeto de que la administración pública en turno se lleve a cabo en estricto apego a la ley y a la normatividad aplicable; dentro de los más altos parámetros de economía, eficacia y eficiencia y honradez; dando a la auditoría pública la encomienda de verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en las políticas, programas de gobierno y manejo del ingreso como del gasto público.

Lo anterior con la finalidad de que los recursos del gobierno destinados a la función pública sean optimizados, bajo políticas y normas que beneficien a la sociedad en general; poniendo a la auditoría pública como un medio preventivo y/o correctivo para frenar la corrupción dentro de la administración pública, aplicando sanciones a los servidores públicos cuando incumplan con sus obligaciones establecidas por las normas aplicable sobre manejo y administración de los recursos económicos del Estado, cerciorándose que se apeguen en todo momento a la ley.

Derivado de lo anterior, se puede decir que *“La fiscalización constituye un instrumento de gran utilidad para que cualquier gobierno haga un mejor uso de los recursos, es una inversión con alto rendimiento social que coadyuva a erradicar la corrupción”*⁷⁵; siendo indispensable contar con instituciones gubernamentales que realicen labores de fiscalización. En México la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación, son dos pilares con esta gran encomienda.

Es importante comentar que los servidores públicos que realicen una auditoría pública, por este solo hecho adquieren una responsabilidad social, debido a la confianza que se deposita en la realización de su trabajo como auditores públicos; porque extienden su fe pública⁷⁶, garantizando así a la sociedad que el Estado cuente con la certeza de que sus recursos son utilizados para los fines proyectados con óptimos resultados.

Asimismo, los auditores públicos asumen una responsabilidad social ya que su función principal es la de proteger los intereses de la sociedad en general, porque el pueblo necesita estar al tanto de que los ingresos que percibe el Estado son manejados con honradez, eficiencia y eficiencia; siendo importante así el reconocimiento del mecanismo que constituye la auditoría pública dentro del Estado.

⁷⁵ Salvador Moreno Pérez. *“la Fiscalización Superior en México. Auditorías al Desempeño de la Función de Desarrollo Social”*. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. Documento de Trabajo núm. 123. 2011 p. 1.

⁷⁶ **Para Guillermo Cabanellas la fe pública es** “la veracidad, confianza o autoridad legítima o atribuida a notarios, secretarios judiciales, escribanos, agentes de cambio y bolsa, cónsules y otros funcionarios públicos, o empleados y representantes de establecimientos de igual índole, a cerca de actos, hechos y contratos realizados o producidos en su presencia; y que se tienen por auténticos y con fuerza probatoria mientras no se demuestre su falsedad.

2.2. EL PAPEL DE LAS INSTITUCIONES DEL GOBIERNO EN MÉXICO.

Los servidores públicos deben actuar con integridad, observando valores y principios tales como: honestidad, rectitud, neutralidad, consideración, orientación al ciudadano, respeto y objetividad a la sociedad. Lo anterior da como resultado una buena administración pública.

En este entorno de instituciones gubernamentales íntegras, los servidores públicos deben de cumplir con sus responsabilidades, ejercer sus atribuciones y utilizar la información y los recursos públicos a su disposición, siempre en beneficio del interés de la sociedad en general, manteniendo una actuación adecuada con sus colegas y, sobre todo, con la población a la cual están dirigidos.

A este respecto es conveniente mencionar que el papel de las instituciones gubernamentales es el de realizar todo cuanto esté a su alcance para establecer un adecuado control interno y buenas prácticas de los servidores públicos; vigilando que sus empleados realicen la prestación de sus servicios de manera eficiente y eficaz hacia la ciudadanía en general; ya que un buen desempeño en la prestación del servicio público, con calidad y eficiencia, ayuda a recuperar la credibilidad y el reconocimiento perdido por parte de la ciudadanía. Cada servicio público se lleva a cabo a través de un servidor público, elemento humano fundamental para el buen manejo y funcionamiento de las instituciones de gobierno, las cuales deben procurar el acrecentamiento de los valores éticos del servidor público, fomentando conductas o comportamientos en los gobernantes que se encaminen a realizar su trabajo con la mejor voluntad de servicio público, usando racional y económicamente los recursos del Estado, buscando mayor eficiencia y calidad, mejorando su propia competencia profesional.

Por ello la acción gubernamental debe estar enfocada a proporcionar múltiples servicios indispensables para el desarrollo social, político y económico del país, garantizando la convivencia pacífica y armónica de sus habitantes; sobre todo al

observar la ley, ya que esto constituye el punto de partida para el desarrollo de una actuación enfocada en la generación de valor público, entendido éste como la base para incrementar en condiciones de equidad y justicia el bienestar social y la satisfacción de las necesidades elementales de la sociedad.

Por lo anterior, las instituciones de gobierno deben sensibilizar a los servidores públicos y a las personas relacionadas con ellas, como son los clientes y los proveedores; estableciendo mecanismos que le permitan crear conciencia de la importancia que tienen los sistemas de control interno institucional enfocados a prevenir actos indebidos de servidores públicos para obtener beneficios o violar la normatividad aplicable por consideraciones de carácter privado, contradiciendo los ordenamientos legales del Estado y desviando criterios normativos establecidos para generarse una ganancia o un beneficio así como establecer códigos formales de ética y de conducta, en los que se detallen los principios de actuación de sus servidores públicos, reconociendo la actuación esperada de ellos en el cumplimiento de sus funciones; con el objetivo de promover los valores que rigen la actuación institucional del personal.

Por lo antes mencionado, la fiscalización a las áreas gubernamentales así como las denuncias de los servidores públicos o de la sociedad, son un elemento muy importante para prevenir y detectar actos ilícitos, por lo que en las instituciones de gobierno se deben establecer mecanismos confiables y seguros que permitan recabar e investigar actos indebidos de los gobernantes en gestión, garantizando en todo momento que la evidencia determinada en las observaciones obtenidas de una auditoría, sea suficiente y competente; así como la confidencialidad y anonimato de los denunciantes y la investigación de los hechos denunciados, a fin de evitar posibles represalias por parte de los servidores públicos que cometieron dichos actos.

Además, las instituciones de gobierno deben establecer mecanismos de difusión de las acciones que se están llevando a cabo para establecer un eficaz y eficiente

sistema de control interno⁷⁷ orientado a prevenir, disuadir, detectar y corregir actos indebidos de servidores públicos, con la finalidad de sensibilizar y concientizar a dichos servidores sobre la importancia de la implementación de las acciones y los beneficios que se obtendrán como resultado.

⁷⁷ Entendido al sistema de control interno como el conjunto de acciones con las que cuentan las instituciones de gobierno para lograr sus metas y objetivos, con la finalidad de ofrecer un mejor servicio a la ciudadanía, contribuyendo a mejorar la gestión pública evitando el abuso del poder y la corrupción.

2.3. EL PAPEL DE LOS MEDIOS DE COMUNICACIÓN, CUANDO POR SU IMPORTANCIA UNA OBSERVACIÓN SE CONVIERTE EN TEMA DE INTERÉS GENERAL.

Los medios de comunicación juegan un papel muy importante ya que son instrumentos que sirven para supervisar las acciones del gobierno; sobre todo en caso de detectar que alguna observación emitida por el órgano interno de control, es tema de interés general por tratarse de irregularidad relevante en el desempeño de la gestión de algún servidor público.

Además, los medios de comunicación sirven para difundir o alertar a la ciudadanía y a los actores políticos, de actos indebidos de servidores públicos. Se puede decir que son un vigilante permanente, de políticos, legisladores, líderes y gobernantes. Sin duda constituyen una pieza fundamental en la democratización del gobierno en turno.

John Delane, afirmaba: *“El deber del periodista es buscar la verdad sobre todas las cosas, y presentar a los lectores no aquello que los estadistas desearan que se conociese, sino la verdad, hasta donde sea posible alcanzarla”*⁷⁸.

Alexis de Tocqueville, decía sobre la prensa: *“Es ella la que con ojo siempre vigilante pone sin cesar al descubierto los secretos resortes de la política, y obliga a los hombres públicos a comparecer alternativamente ante el tribunal de la opinión”*⁷⁹.

En la actualidad los medios de comunicación desempeñan el denominado “Cuarto Poder”. Tocqueville escribió *“En los Estados Unidos, cada periódico individualmente tiene poco poder, pero la prensa periódica es todavía, después del pueblo, la primera de las potencias... Cuando un gran número de órganos de la prensa logra*

⁷⁸ Sohr, Raúl (Citado por), *“Historia y Poder de la Prensa”*. México. Ed. Andrés Bello. 1998. p. 20 y 26.

⁷⁹ Tocqueville, Alexis *“La Democracia en América”*. Fondo de Cultura Económica, México. 1994. p. 203.

*caminar por la misma vía, su influencia a la larga se hace inevitable y la opinión pública, atacada siempre por el mismo lado, acaba por ceder a sus golpes*⁸⁰.

Es importante comentar que algunos gobernantes tratan de subordinar a los medios de comunicación y ponerlos a su servicio, como fue el caso de Napoleón quien establecía, en ese mismo sentido: *“La prensa debe estar en manos del gobierno, debe ser un poderoso auxiliar para hacer llegar a todos los rincones del imperio las sanas doctrinas de los buenos principios. Abandonarla a sí misma es dormirse junto a un peligro. [Y agregaba], Tres diarios adversos son más temibles que mil bayonetas*⁸¹. Por eso es que durante su imperio, Napoleón ejercía un control estrecho sobre la prensa; propio de los gobiernos antidemocráticos en donde impera el detrimento de las libertades políticas e ideológicas de las mayorías, la imposición de una manera única de pensamiento social, político o religioso y, sobre todo, la limitación de los procesos democráticos de decisión como la libertad de expresión.

Conviene decir que en una democracia los gobernantes deben aceptar la crítica y la vigilancia de los medios de comunicación, ya que en esa medida los gobiernos en turno tendrán más cuidado en no incurrir en abusos y corruptelas.

En México, el artículo 6° primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: *“La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, la vida privada o los derechos de terceros, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado*⁸².

Asimismo, dicho artículo 6° en su apartado “B. En materia de radiodifusión y telecomunicaciones,” establece que:

⁸⁰ Tocqueville, Alexis. op. cit. p. 203.

⁸¹ Sohr, Raúl. op. cit. p. 18 y 23.

⁸² “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Última reforma 27 de enero de 2016. Artículo 6°. Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>. Consultado en Octubre de 2016.

- “II. Las telecomunicaciones son servicios públicos de interés general, por lo que el Estado garantizará que sean prestados en condiciones de competencia, calidad, pluralidad, cobertura universal, interconexión, convergencia, continuidad, acceso libre y sin injerencias arbitrarias.*
- III. La radiodifusión es un servicio público de interés general, por lo que el Estado garantizará que sea prestado en condiciones de competencia y calidad y brinde los beneficios de la cultura a toda la población, preservando la pluralidad y la veracidad de la información, así como el fomento de los valores de la identidad nacional, contribuyendo a los fines establecidos en el artículo 3o. de esta Constitución”⁸³.*

Porque cuando los medios de comunicación son independientes del control gubernamental, pueden ejercer el papel de vigilante del gobierno en turno, establecer comunicación entre los ciudadanos, informarles de lo que hacen o dejan de hacer sus representantes del Estado, sobre todo cuando detecta irregularidades en el quehacer que el Estado le encomienda⁸⁴.

Los medios de comunicación, entonces, están al pendiente de lo que acontece, utilizan su poder para investigar a fondo lo que han detectado y, en su caso, verifican que los servidores públicos corruptos sean llamados a rendir cuenta cuando cometan actos indebidos.

La crítica y la expresión de diversas opiniones constituyen un factor fundamental en la fiscalización gubernamental, y en la estabilidad de un régimen democrático.

⁸³ Ídem.

⁸⁴ Por ejemplo podemos citar la exhibición del uso de **“un helicóptero de la CONAGUA para un viaje familiar y de que la Secretaría de la Función Pública (SFP) abriera una investigación por esa conducta, David Korenfeld renunció a la Dirección General de la Dependencia.**

En un mensaje a medios de comunicación, aclaró que su renuncia fue puesta a disposición del presidente, Enrique Peña Nieto, desde que comenzó la polémica por el caso y reiteró su “más sincera disculpa” por haber empleado un bien público para un asunto personal.”

Disponible en <http://ciudadanosenred.com.mx/otros-ejemplos-de-abusos-de-poder-en-mexico/>. Consultado en Octubre de 2016.

Es importante comentar que los medios de comunicación también pueden abusar de su poder, ya que si así lo deciden consiguen afectar injustamente la imagen de un servidor público, acusándolo arbitrariamente de ilícitos que no haya cometido, atacando su prestigio, ligados a grupo político.

La calumnia, decía Maquiavelo, es veneno para la vida pública, pues *“irrita y no corrige a los ciudadanos, y los calumniados procuran asegurarse, inspirándoles más odio que temor lo que contra ellos se diga”*⁸⁵.

Sobre la calumnia también expresaba Maquiavelo, *“Las calumnias figuran entre los diferentes medios de que se han valido algunos ciudadanos para adquirir preponderancia. Atacando a los poderosos, que eran obstáculo a sus ambiciones, fomentaban las sospechas calumniadoras del pueblo y confirmándole la mala opinión que hubiese formado de éstos, para ganarse su amistad y apoyo”*⁸⁶.

Por consiguiente, cuando los medios de comunicación acusen a un servidor público de haber cometido alguna irregularidad, deben contar con las evidencias suficientes y competentes para que, en su caso, se inicie una investigación adecuada y es aquí en donde entra la fiscalización de los órganos internos de control en las instituciones gubernamentales transgredidas.

Es importante resaltar que los auditores públicos deben de integrar las pruebas suficientes y competentes que soporten que realmente se cometió la irregularidad y proporcionarlas a las autoridades competentes, porque de lo contrario el auditor público podría ser sancionado.

Derivado de lo anterior los auditores públicos deben informar a la autoridad competente, sobre sus resultados, priorizando observaciones o hechos de particular

⁸⁵ Maquiavelo, Nicolás, *“Discursos...”*. op.cit. p. 77.

⁸⁶ *Ídem*.

importancia y trascendencia, haciendo sus informes del dominio público, para garantizar su amplia diseminación y debate.

Este informe de auditoría pública debe cubrir todas las actividades realizadas por los auditores públicos para sustentar sus resultados, presentar hechos y su evaluación de manera objetiva, clara y acotada a los elementos esenciales, con una redacción precisa y comprensible.

Es importante comentar que los auditores públicos deben recibir y valorar los argumentos y evidencias presentadas por el ente fiscalizado antes del cierre y, en su caso, difusión de los informes.

2.4. EL PAPEL DE LA SOCIEDAD CUANDO POR SU IMPORTANCIA UNA OBSERVACIÓN SE CONVIERTE EN TEMA DE INTERÉS GENERAL.

Los actos indebidos de los funcionarios públicos se dan dentro de las instituciones de la administración pública, principalmente en los servicios públicos. Se caracterizan por el abuso de poder del funcionario público para obtener beneficios propios. Es importante comentar que cuando los ciudadanos observan que los funcionarios del gobierno demuestran un comportamiento incorrecto y no se apegan a la ley durante el desempeño de su encargo, comisión o trabajo, le generan desconfianza. Algunos lugares más comunes de corrupción son las áreas de compras, adquisiciones, aduanas, permisos y licencias, entre otros.

Cuando han existido escándalos por actos improcedentes de algunos funcionarios públicos que se han ventilado a través de los principales medios de comunicación, los ciudadanos pierden credibilidad en sus representantes; el gobierno en turno que se ve perjudicado, en ese momento intenta establecer medidas dentro de sus programas de gobierno a fin de combatir actos indebidos de funcionarios públicos para descartar corrupción. Para Eduardo Wills,

“la corrupción se define generalmente como el uso de funciones y atribuciones públicas para obtener o conceder beneficios particulares, en contravención de las disposiciones legales y normativas existentes en un momento histórico dado. De manera más general, es el uso indebido del poder y de los recursos públicos para el beneficio personal o el beneficio político particular”⁸⁷.

A este respecto es importante mencionar que la corrupción es un mal que aqueja a todas las sociedades y que mina a las instituciones de gobierno. La mayoría de las veces ésta es motivada por quien tiene en sus manos el poder.

⁸⁷ Wills Herrera, Eduardo, “Autonomía Local, Descentralización y Corrupción en Colombia. La Corrupción en Colombia”, Memorias del Seminario Corrupción y Descentralización, Red de Solidaridad, Bogotá, 1997.

Conviene resaltar entonces el triángulo de la corrupción; ya que para que la corrupción exista se requiere una persona que esté dispuesta a pedir o recibir y otra que se encuentre motivada a ofrecer o dar, con el fin de verse favorecida en una decisión, o de evadir el cumplimiento de requisitos o, de no observar la ley.

Para tratar de evitar la corrupción se requiere que los gobernantes y la sociedad reconozcan sus efectos nocivos reconociendo la necesidad de contar con la participación responsable de ambos para prevenirla y combatirla.

Es importante señalar que un gobierno transparente, que ponga a disposición de la sociedad la información con que cuenta, logrará una sociedad más participativa en la toma de decisiones y, la hará más consciente de la necesidad de respetar la ley y de exigir a sus gobernantes la observancia estricta de la ley.

Entonces la sociedad cumple una función muy importante en la prevención contra la corrupción, cuanto más transparente sea el gobierno en su actuar y rinda cuentas de su administración, la sociedad será más responsable y participativa. Dicha participación social se hace más fuerte cuando es en grupo.

Es importante señalar que los medios de comunicaciones libres e independientes, pueden exponer la corrupción y ayudar a proporcionar al público acceso a la información esencial sobre los órganos establecidos para recibir la notificación de los incidentes.

La corrupción puede causar falta de transparencia e instituciones débiles que no son responsables ante su pueblo. Las causas principales de la corrupción son una cultura de ocultación combinada con una falta de transparencia. Y entonces el poder de la información puede exponer a la corrupción y lograr una mayor rendición de cuentas.

Una sociedad libre de corrupción debe tener leyes fuertes y adecuadas, contra la corrupción, que protejan los derechos a la información y a los denunciantes, instituciones independientes que funcionen adecuadamente para hacer cumplir la obligación de rendir cuentas, además de una sociedad organizada y atenta que vigile la conducta de los funcionarios públicos y exponga a la corrupción.

Por lo que las instituciones de gobierno de la administración pública, deben estar sujetas a una mayor supervisión y la participación de la sociedad y los medios de comunicación son entonces fundamental para combatir y prevenir la corrupción, ya que la presión de estos obliga a los gobiernos a realizar y aplicar reformas importantes que la combaten.

Una prensa libre e independiente aumenta la toma de conciencia en los ciudadanos de los efectos perjudiciales de la corrupción, y los equipa con información sobre los órganos responsables; puesto que los medios de comunicación cumplen un papel importante notificando los casos de corrupción, los medios de comunicación tienen la responsabilidad de asegurar la integridad de la información que manejan; evitando actuar como instrumento político.

Conviene subrayar que la sociedad es el instrumento más poderoso para propiciar el repudio e intolerancia para quien incurre en actos de corrupción; algunos ciudadanos pueden formar asociaciones para ejercer presión contra el gobierno, redactar peticiones, o informar a otros miembros de la comunidad. También los ciudadanos pueden participar en reuniones, protestas públicas o presentar reclamaciones oficiales.

Es importante comentar que la sociedad cuenta con leyes establecidas y medios para exigir el cumplimiento de las mismas. Se han establecido mecanismos para determinar la culpabilidad o la inocencia de los individuos, apelar resoluciones injustas o imparciales, y garantizar que se exija el cumplimiento de las mismas, de manera equitativa.

Con este papel que desempeña la sociedad cuando se entera de actos indebidos que son tema de interés general, a través de la denuncia de las conductas contrarias al orden jurídico los ciudadanos contribuyen a dar cumplimiento a la ley, por lo que se considera que la ciudadanía debe estar dispuesta a denunciar las acciones ilegales y fomentar un comportamiento de respeto y aplicación de la normatividad vigente siempre buscando el bien común.

En este sentido, la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos en su Capítulo II Quejas o Denuncias, Sanciones Administrativas y Procedimientos, en el artículo 10 establece la posibilidad de que las dependencias y entidades cuenten con módulos de fácil acceso para que cualquier interesado pueda presentar quejas o denuncias.

ARTICULO 10.- “En las dependencias y entidades se establecerán unidades específicas, a las que el público tenga fácil acceso, para que cualquier interesado pueda presentar quejas o denuncias por incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos. Las quejas o denuncias deberán contener datos o indicios que permitan advertir la presunta responsabilidad del servidor público. La Secretaría establecerá las normas y procedimientos para que las quejas o denuncias del público sean atendidas y resueltas con eficiencia”⁸⁸.

La sociedad tiene la esperanza de que sus gobiernos sean justos, responsables y que protejan los derechos individuales de los ciudadanos. Por ello es importante resaltar la necesidad de un esfuerzo complementario entre las instituciones gubernamentales y la sociedad.

Cuando los habitantes y el gobierno trabajan conjuntamente para abordar problemas sociales combatiendo el abuso de poder de los funcionarios públicos se lograr una mejor Administración Pública, ya que si una sociedad sólo cuenta con el

⁸⁸ “Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”. op. cit. Artículo 10. Capítulo II p. 6.

apoyo de ciudadanos que cumplen con la ley, sin un sistema de justicia eficaz para los servidores públicos en turno, el gobierno se convierte en un obstáculo.

Además, es importante comentar que los servidores públicos y la ciudadanía en general tienen obligaciones y derechos que deben cumplir, para avanzar en la misma dirección y construir un México mejor.

CAPITULO TRES.

3. PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA UTILIZADOS EN LOS ÓRGANOS INTERNOS DE CONTROL.

El trabajo de la auditoría pública requiere de una metodología y se realiza en tres etapas. La primera etapa de la auditoría pública está destinada a la planeación, misma que se divide en planeación general de auditoría pública, inicio de auditoría pública y planeación detallada de la auditoría pública.

La Planeación General de la Auditoría Pública tiene como su principal objetivo “Conocer antecedentes y generalidades del concepto a revisar, determinar los objetivos y actividades generales de la auditoría, así como delimitar la oportunidad de los recursos y tiempos asignados, aspectos que se precisarán en la carta de planeación y en el cronograma de actividades a desarrollar”⁸⁹.

La cédula denominada carta de planeación debe contener la información obtenida en la investigación previa, con los nombres y cargos del personal que participará durante la auditoría pública.

Es importante comentar que debe realizarse una calendarización de las actividades que se llevarán a cabo durante la auditoría pública, las cuales estarán plasmadas en una cédula denominada cronograma de actividades, en donde se registran los tiempos programados, describiendo actividades que el grupo de auditores públicos efectuará desde el inicio hasta la conclusión de la auditoría pública; registrando los tiempo programados para compararlos al término de la auditoría con los tiempos utilizados para la realización de las actividades programadas. Con la finalidad de alcanzar el objetivo de la auditoría pública en tiempo y forma, cuando existan variaciones significativas en tiempos reales y estimados, se incluirán al pie de la cédula las razones que originen dichas diferencias.

⁸⁹ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, op. cit. p. 3. Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligacionestransparenciaart7/sfp/doctos/guía_auditoría.pdf. Consultado en octubre de 2016.

En el inicio de la auditoría pública se debe *“Notificar al auditado el inicio formal de la auditoría, presentar al grupo de auditores que participará en la misma, e informarle los alcances y trabajos a desarrollar”*⁹⁰.

Es importante comentar que la realización de la auditoría pública se llevará a cabo mediante la orden de auditoría, acompañada del acta de inicio, y del oficio de solicitud de información que permita a los auditores públicos cumplir con el objetivo de la auditoría pública.

Conviene resaltar que si en la ejecución de la auditoría pública se requiere ampliar, reducir o sustituir a los auditores públicos, o modificar el objeto o el periodo de la auditoría pública, se dará aviso al titular de la unidad auditada, mediante oficio dirigido al servidor público a quien se giró la orden de auditoría pública. Dicho oficio deberá contener el nombre y domicilio de la unidad auditada.

La planeación detallada tiene como objetivo el *“Determinar la naturaleza, alcance, oportunidad y procedimientos por aplicar para cada uno de los conceptos a revisar”*⁹¹. Lo que permitirá al auditor público conocer la profundidad requerida en las pruebas de auditoría pública de los conceptos a revisar.

La segunda etapa de la auditoría pública está destinada a la ejecución del trabajo, y su objetivo es el de *“Obtener evidencia suficiente, competente, relevante y pertinente que permita al auditor conocer la situación de los conceptos revisados, para emitir una opinión sólida, sustentada y válida”*⁹². En la ejecución del trabajo de auditoría pública el responsable se allega de los elementos necesarios, suficientes y competentes para cubrir sus pruebas selectivas determinadas. La ejecución del

⁹⁰ *Ibíd*em, p. 4.

⁹¹ *Ibíd*em, p. 5.

⁹² *Ibíd*em, p. 6.

trabajo de auditoría pública consta de cuatro fases, las cuales se relacionan enseguida:

1. Recopilación de datos.
2. Registro de datos.
3. Análisis de la información.
4. Evaluación de los resultados.

Es importante comentar que la conclusión a la que el auditor público llegue después de llevar a cabo las cuatro fases de la ejecución de la auditoría pública,

“se asentará en los papeles de trabajo diseñados por cada auditor público y, en caso de determinarse irregularidades, se incluirán en cédulas de observaciones, en las que se consignarán, en su caso, el monto del presunto daño patrimonial y/o perjuicio; las disposiciones legales y normativas que se incumplen; las recomendaciones; nombre, cargo y firma del Titular de la Unidad auditada, de los servidores públicos directamente responsables de atender las observaciones planteadas y de los auditores responsables de coordinar y de supervisar la ejecución de la auditoría, así como la fecha de firma y del compromiso para la solventación de las observaciones”⁹³.

El auditor público para obtener bases sólidas y fundamentar sus conclusiones debe utilizar técnicas de investigación aplicables a los conceptos por auditar; las técnicas de auditoría más comunes en el trabajo de auditoría pública son las mencionadas en la Guía General de Auditoría Pública de la Secretaría de Función Pública las cuales se relacionan a continuación:

Estudio general.

⁹³ *Ibíd*em, p. 7.

Análisis.

Inspección.

Confirmación.

- Positiva.
- Negativa.
- Indirecta, ciega o en blanco.

Investigación.

Declaración.

Certificación.

Observación, y

Cálculo.

Conviene decir que para que los auditores públicos constaten su trabajo de auditoría pública deben hacerlo en cédulas denominados papeles de trabajo, las cuales deben contener el soporte documental de la planeación, ejecución, conclusión y supervisión del trabajo de auditoría, y se clasificarán en cédulas sumarias y analíticas. Es importante mencionar que los papeles de trabajo contienen claves, que permiten enlazar datos y localizar el análisis de esos datos en otras cédulas. Estas claves se conocen como índices, referencias y marcas de auditoría pública.

La tercera etapa de la auditoría pública está destinada al informe de auditoría pública, y su objetivo es *“emitir la opinión general o juicio respecto de la situación*

*de los conceptos auditados, apoyada en la evidencia obtenida, así como dar a conocer los resultados del trabajo desarrollado*⁹⁴. En esta tercera etapa, se lleva a cabo la presentación de observaciones al área revisada mediante una reunión previa antes de que los auditores públicos presenten sus observaciones en el informe de auditoría pública.

Lo anterior con la finalidad de que el auditor público cuente con la solidez en sus planteamientos incorporados a las cédulas de observaciones. Además de poder concertar con los servidores públicos involucrados, las recomendaciones que incluyan aquellas acciones que permitan dar solución a lo observado y a la problemática que en su caso lo ocasiona.

Es importante resaltar que el informe de auditoría pública debe contener la declaración de haber desarrollado los trabajos de auditoría de conformidad con las normas generales de auditoría pública y aplicado los procedimientos que en cada caso se consideraron necesarios. El informe de auditoría pública se genera en dos tantos originales, uno para el área auditada con copia simple de las observaciones firmadas, y el otro como acuse de recibo mismo que se archiva por separado, junto con los originales de las cédulas de observaciones.

Además, en la auditoría pública se realiza el seguimiento de observaciones en términos generales; es decir, podrá incluirse el número de áreas auditadas que tengan pendientes solventar observaciones para atender las recomendaciones propuestas en tiempo y forma.

Los auditores públicos pueden recopilar y registrar datos, analizando la información y evaluación de los resultados, aplicando los procedimientos y técnicas de auditoría pública que consideren necesarios para contar con la evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, con la que sustenten sus conclusiones determinadas para dar por atendida o no las recomendaciones de la auditoría

⁹⁴ *Ibíd*em, p. 11.

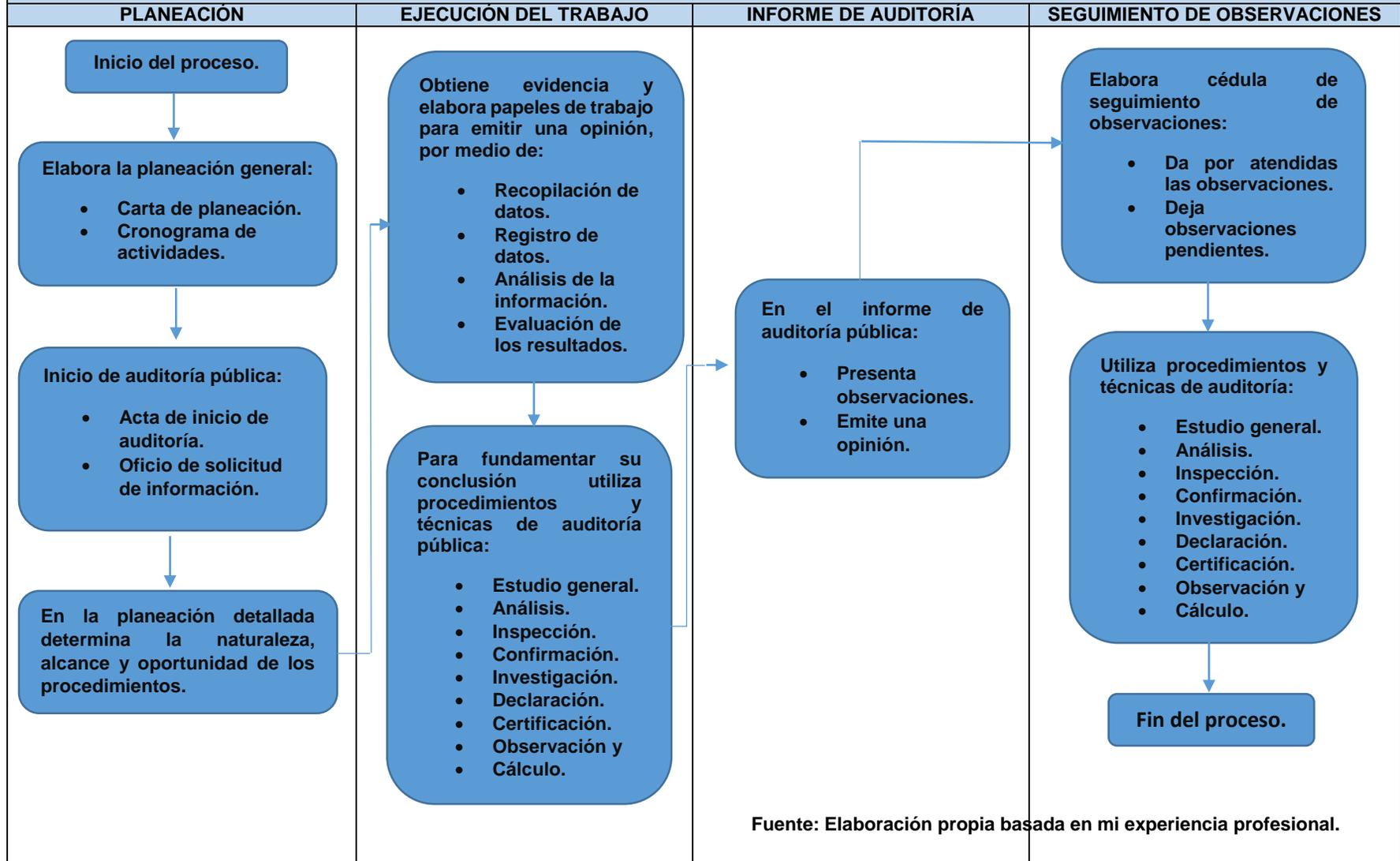
pública. Dichas conclusiones se asentarán en los papeles de trabajo denominadas cédulas de seguimiento, mismas que harán referencia al avance en la atención de las observaciones hechas por el auditor público, y si las acciones implantadas por la unidad auditada permitieron la solución de la problemática.

Las cédulas de seguimiento de observaciones deben ser comentadas con el responsable de la unidad auditada y deberán incluir el nombre y la firma del auditor público que realizó el seguimiento de las observaciones de auditoría y del jefe de grupo.

Una vez comentadas las cédulas de seguimiento, con oficio girado por el titular del órgano interno de control, se informarán los resultados al titular de la unidad auditada y a las instancias que en cada caso se requiera, anexando las cédulas de seguimiento de auditoría.

Asimismo, y con la finalidad de incrementar la calidad de las auditorías públicas, se lleva a cabo una revisión constante del trabajo del auditor público. Esta supervisión deberá realizarse desde la planeación hasta la conclusión de la auditoría, así como en el seguimiento, con la finalidad de elaborar adecuadamente y en base a los objetivos fijados, los papeles de trabajo, proporcionando información objetiva y evidencia suficiente, competente, relevante y pertinente; que permita a los jefes de grupo de la auditoría conocer de inmediato los avances de la misma.

3.1. DIAGRAMA DE FLUJO DE PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA UTILIZADOS EN LOS ÓRGANOS INTERNOS DE CONTROL.



3.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Una vez terminada la planeación detallada, el auditor público está en posibilidad de recopilar toda la información y registros que necesite, mediante la etapa de la ejecución de auditoría pública, con la finalidad de obtener,

“evidencia suficiente del programa, área o rubro que se analiza, para contar con los elementos suficientes de juicio que permitan al auditor determinar el grado de razonabilidad de las situaciones observadas, la veracidad de la documentación revisada y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para que con ello emita una opinión sólida, sustentada y válida, motivo por el que la evidencia que se obtenga debe ser de calidad”⁹⁵.

Por lo anterior, es importante mencionar que en el desarrollo de la ejecución de los trabajos de la auditoría pública, el auditor público debe realizar una serie de actividades de manera lógica y sistemática, para que se allegue de los elementos necesarios y suficientes y pueda cubrir sus pruebas selectivas de auditoría pública; lo anterior lo podrá llevar a cabo por medio de las fases de la ejecución de auditoría pública, las cuales se describen en seguida:

a) Recopilación de Datos

Mediante esta actividad el auditor se allega de la información y documentación necesarias para su revisión.

La compilación de documentos debe estar relacionada con el programa, área o rubro que se analiza, a fin de alcanzar el objetivo planteado, por ello el auditor debe ser muy cuidadoso en su solicitud y explícito en sus requerimientos.

b) Registro de Datos

Se lleva a cabo en documentos denominados cédulas y papeles de trabajo, en los que se asientan los datos referentes al análisis, comprobación y conclusión sobre las operaciones examinadas”⁹⁶.

⁹⁵ Ibídem, p. 8

⁹⁶ Ibídem, p. 9

“c) Análisis de la Información

El análisis consiste en la desagregación de los elementos de un todo para ser examinados en su detalle y obtener un juicio sobre el todo o sobre cada una de sus partes.

La profundidad del análisis estará en función del objetivo planteado y en relación directa con la problemática determinada; es decir, si el programa, área o rubro muestran irregularidades relevantes que pudiesen constituir posibles responsabilidades, el análisis será más extenso; inclusive abarcará la totalidad de las operaciones que estén relacionadas con la irregularidad.

d) Evaluación de los Resultados

La evaluación de los resultados sólo es posible si se tomaron como base todos los elementos de juicio suficientes para emitir una opinión.

Esta opinión estará plasmada en cédulas de observaciones donde se describen las irregularidades apreciadas, sus causas y efectos, el fundamento legal transgredido y las recomendaciones que el auditor propone para resolver la problemática”⁹⁷.

Para efectuar las actividades antes referidas, los auditores públicos deben aplicar las técnicas y procedimientos de auditoría pública. Estos procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación y pruebas que el auditor público puede emplear para examinar los hechos o circunstancias relativas a la información que revisa durante la ejecución de la auditoría pública encomendada, mediante lo cual obtiene bases para que pueda sustentar los hallazgos, resultados y recomendaciones determinadas.

Es importante mencionar que el principal objetivo de los procedimientos de auditoría pública *“es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionará bases para rendir su informe o emitir su opinión”⁹⁸.*

⁹⁷ Ídem.

⁹⁸ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *“Material del Curso Denominado Normas y Técnicas de Auditoría Pública”*. DICCA/NTA2002. p. 23.

Debido a que el auditor público no puede obtener la evidencia que necesita para sustentar su informe y su conclusión con una sola técnica de auditoría pública, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, utilizando varias técnicas de auditoría, motivo por el cual el auditor público deberá aplicar su criterio para determinar la:

- Naturaleza de los procedimientos de auditoría,
- La determinación de la muestra de los procedimientos de auditoría pública, y
- La oportunidad de los procedimientos de auditoría pública; temas que por su importancia detallaré con posterioridad en este trabajo de investigación.

3.2.1. NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Ante la diversidad de las operaciones de las áreas a revisar y de diferentes sistemas de organización, de control, contabilidad y de registros de las operaciones; en las instituciones de gobierno se hace imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para auditar a los estados financieros o a la diversidad de información que reportan las instituciones gubernamentales.

Por ello es necesario que el auditor público, utilice su criterio y experiencia profesional para proponer los tipos de procedimientos de auditoría pública que se utilizarán, y decidir qué técnicas de auditoría pública deberá utilizar para revisar los estados financieros, o la diversidad de información que se genera en las instituciones de gobierno; además de la prueba o conjunto de ellas que se utilizarán en cada caso; con la finalidad de contar con la certeza que fundamente sus hallazgos, recomendaciones y opiniones determinadas como resultado de su intervención en las áreas auditadas.

Por lo antes mencionado, conviene resaltar que no es suficiente aplicar una sola técnica de auditoría pública para examinar los hechos o circunstancias relativas a la información que se revisa, por lo que se debe emplear varias técnicas que se apliquen de manera simultánea o sucesiva.

3.2.2. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Dado que la mayoría de las operaciones de las instituciones en el gobierno son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas y cada una de las actividades de manera individual que forman una partida global o concepto a revisar.

A este respecto es importante mencionar que cuando el área auditada cumple con los requisitos de diversidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para determinar un resultado de lo verificado de la muestra seleccionada. La muestra representativa *“Es aquella que por su tamaño y características similares a las del conjunto, permiten hacer inferencias o generalizar los resultados al resto de la población con un margen de error conocido”*⁹⁹.

El muestreo, en la auditoría pública, debe relacionarse con el objetivo de la auditoría, ya que:

*“es una herramienta que nos proporciona una muestra representativa de las partidas o conceptos que se deben auditar, debe usarse como una forma de selección en la que no interviene el criterio subjetivo o preferencial y como complemento cuando se haya detectado y seleccionado partidas clave. Por lo tanto, el muestreo puede ser especializado para cada prueba o estructurarse de manera que en una muestra se aplique los dos tipos de prueba, según sean las características y necesidades de la auditoría”*¹⁰⁰.

⁹⁹ Metodología de Capacitación COFAE, CID, “Curso *Muestreo en Auditoría*”. Auditoría del Estado. Disponible en http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_ven_mue_aud_pp.pdf Consultado en Noviembre de 2016.

¹⁰⁰ Poder Legislativo de Guanajuato, “Guía de Muestreo Estadístico en Auditoría Gubernamental”. Órgano de Fiscalización Superior. p. 8. Disponible en <http://www.ofsgto.gob.mx/ins/contenido/001/005.pdf>. Consultado en noviembre de 2016.

El primer tipo de pruebas que describiremos son las pruebas de cumplimiento, las cuales “se diseñan para comprobar que los procedimientos de control interno estaban en operación durante el periodo auditado”¹⁰¹.

El segundo tipo de pruebas son las denominadas pruebas sustantivas y “se elaboran para llegar a una conclusión respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de las transacciones que se reflejan en el saldo”¹⁰².

Es importante comentar que a la opinión general sobre la partida global de un procedimiento determinado, en la auditoría pública se le conoce con el nombre de prueba selectiva. La “prueba selectiva es un procedimiento que sirve para derivar conclusiones sobre las características de un grupo numeroso de partidas, mediante el examen de un grupo parcial de ellas”¹⁰³.

[El uso de la] “prueba selectiva, ha sido general y antiguo en la práctica de la auditoría. En un principio, las labores profesionales de auditoría eran en su mayor parte exámenes exhaustivos de las operaciones y registros de una empresa, tendientes a corregir y modificar los efectos de métodos deficientes de contabilidad y control interno”¹⁰⁴.

El uso de la prueba selectiva ofrece ventajas con respecto a la revisión exhaustiva. Algunas de ellas son las siguientes:

“Economía: La ventaja más importante de la prueba selectiva es su economía. El costo de una revisión está en proporción al número de partidas revisadas en igualdad de otras circunstancias y en posibilidad de poder obtener una conclusión con un examen menor de partidas es no solamente una ventaja, sino una obligación desde el punto de vista de la eficiencia del trabajo del auditor.

¹⁰¹ Ídem.

¹⁰² Ídem.

¹⁰³ “Pruebas Selectivas o Muestreo en la Auditoría” Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos-pdf4/pruebas-selectivas-o-muestreo-auditoria/pruebas-selectivas-o-muestreo-auditoria.pdf>. Consultado en noviembre de 2016.

¹⁰⁴ Ídem.

Oportunidad: La prueba selectiva permite, por la misma razón de disminuir el número de partidas a examinar, reducir el tiempo entre la fecha en que los estados financieros son sometidos al auditor y la fecha que éste puede emitir su dictamen.

Minuciosidad: El examen exhaustivo de un número considerable de partidas semejantes hace prácticamente imposible la minuciosidad. La monotonía del trabajo y la formación inconsciente de hábitos tienen a que un examen concienzudo sea deficiente al ser exhaustivo. Al reducir mediante la prueba selectiva el número de partidas se hace posible que cada una sea estudiada, procesada y analizada de modo más completo y satisfactorio”¹⁰⁵.

Asimismo, la relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de la auditoría pública y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría, ya que *“señala con claridad el ámbito en que se aplicara la revisión”¹⁰⁶*, es importante mencionar que la aplicación es de carácter obligatorio para el personal que realice las funciones de auditoría pública ya que permite al auditor público delimitar *“el grado de profundidad con que se auditará el área, programa o actividad. El alcance será más extenso en aquellos casos que denoten escasa confiabilidad, mayor riesgo o recurrencia de irregularidades”¹⁰⁷*. Derivado de lo anterior podemos conceptualizar el alcance como:

“la extensión y la profundidad con que se va a desarrollar el trabajo, éste será más amplio en aquellos aspectos que denoten escasa confiabilidad y recurrencia de deficiencias. El alcance puede determinarse por:

- *Períodos que se revisarán*
- *Programas a desahogar*
- *Porcentajes*
- *Número de actividades que se van a revisar”¹⁰⁸*

¹⁰⁵ Ídem.

¹⁰⁶ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, op. cit., p. 2. Disponible en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36494/normas_generales_de_auditoria_publica_boletin_b.pdf. Consultado en noviembre de 2016.

¹⁰⁷ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *“Material del Curso...”*. op. cit. p. 20.

¹⁰⁸ Munguía Ramírez y Asociados, S.C. op. cit. p. 17. Disponible en [http://www.asm.gob.mx/html/Capacitacion/Archivos/Control Interno/AUDITORIA%20PUBLICA.pdf](http://www.asm.gob.mx/html/Capacitacion/Archivos/Control%20Interno/AUDITORIA%20PUBLICA.pdf). Consultado en Noviembre de 2016.

Además vale la pena decir que las unidades auditadas realizan gran cantidad de operaciones individuales que generalmente son repetitivas, por lo que no es posible llevar a cabo un examen detallado de todas ellas, las cuales integran el universo, entendido a éste como la suma de objetos que deseamos auditar.

El universo en una auditoría pública podría ser el componente de muchas actividades, por ejemplo:

- El conglomerado de todas las cuentas de bancos.
- El total de las cuentas de los empleados contratados en el periodo enero a junio de 2005.
- El conjunto de facturas de servicio automotriz de los vehículos de seguridad pública del gobierno de la Ciudad de México en el periodo julio a diciembre de 2005.
- El total de las obras públicas llevadas a cabo en Oaxaca cuyos pagos se realizaron en el segundo semestre de 2005.

De igual forma, para obtener una muestra en una auditoría pública cuando se cumplen los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se puede recurrir al procedimiento conocido como pruebas selectivas, para examinar una muestra representativa de las operaciones y poder emitir como resultado de la verificación realizada a la muestra, una opinión sobre la partida global o el rubro revisado.

Por otra parte, podemos mencionar que a la relación existente entre las operaciones examinadas y su universo se le conoce como extensión o alcance de los

procedimientos de auditoría, y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

A la determinación y selección metodológica de las operaciones que serán revisadas se le denomina muestreo, el cual tiene como condición que todas las operaciones que integran el universo sujeto a revisión tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas para obtener una muestra representativa del mismo. El muestreo es una técnica, *“para seleccionar de un conjunto de elementos, únicamente una parte de ellos, de manera que los elementos seleccionados puedan proporcionar información de TODO el conjunto al cual pertenecen sin necesidad de evaluarlos uno por uno”*¹⁰⁹.

Aplicar las técnicas de muestreo a la auditoría pública, *“es una forma de evaluar una partida sin necesidad de aplicar procedimientos de auditoría a todos los integrantes de dicha partida; considerando un grado de certeza en nuestro juicio”*¹¹⁰.

Es importante comentar que es válido para el auditor público, *“trabajar una auditoría seleccionando partidas directamente por criterios de prioridad como denuncias, señalamientos históricos, datos de revisiones de cuenta pública y posteriormente trabajar una muestra estadística en la que ha sido extraída previamente la o las partidas de importancia”*¹¹¹ para dar cumplimiento al objetivo de la auditoría pública.

Entonces conviene decir que el muestreo en la auditoría es el procedimiento mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características del universo, a través del examen de la muestra.

Por regla general, las pruebas se harán por muestreo para respaldar las conclusiones del informe. La comprobación absoluta puede resultar costosa en

¹⁰⁹ Poder Legislativo de Guanajuato. Órgano de Fiscalización Superior. op. cit. p. 3. Disponible en <http://www.ofsgto.gob.mx/ins/contenido/001/005.pdf>. Consultado en noviembre de 2016.

¹¹⁰ Ídem.

¹¹¹ Ídem.

relación con el beneficio que se espera de la auditoría pública; no obstante, si en el curso de la revisión se determinan situaciones de las que se pueda inferir que existen irregularidades, las pruebas deberán ampliarse hasta conseguir la evidencia suficiente, pertinente y competente para que el auditor público pueda emitir su opinión.

3.2.3. OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

La oportunidad de los procedimientos de auditoría pública se refiere a determinar el mejor momento para la aplicación de los mismos en una auditoría pública; programándolos en función del objetivo que la auditoría pública persigue, ya que en muchas ocasiones no es indispensable determinado procedimiento, o se considera conveniente realizar otro más del que se pretende realizar, por ser de más ayuda y utilidad que el programado, dependiendo del concepto a revisar.

Además, se debe considerar cuando aplicar los procedimientos, tomando en cuenta las fechas anterior y posterior de los tiempos en que se está programando la planeación de la auditoría pública; por lo cual deben establecerse dichos tiempos en una cédula de auditoría pública en donde:

“El tiempo programado para llevar a cabo la auditoría, se registrará en el documento denominado Cronograma de Actividades a Desarrollar; en el que también se describirán las actividades que el grupo de auditores efectuará desde el inicio hasta su conclusión.

Es responsabilidad del Jefe de Grupo vigilar que las actividades determinadas para alcanzar el objetivo de las auditorías, se realicen en el tiempo y forma programados.

Al finalizar la auditoría, se complementará el Cronograma de Actividades a Desarrollar con el tiempo real utilizado y, en su caso, las razones que originen las variaciones importantes”¹¹².

Este documento representa de manera gráfica la programación y cumplimiento de las actividades de la auditoría pública, dentro de cada una de sus etapas. Entre los registros de actividades que destacan por su importancia se pueden mencionar los siguientes:

¹¹² Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. “Guía de Auditoría Pública”. Agosto de 2011. p. 3. Disponible en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36493/guia_general_de_auditoria_publica_agosto_2011.pdf. Consultado en noviembre de 2016.

- Mes al que se refieren las actividades.
- Descripción de actividades.
- Iniciales de los auditores públicos a los que se les asigna la actividad.
- Tiempo en que se estima llevar a cabo la actividad y tiempo real en que la realizan los auditores públicos designados.
- Total de días programados y utilizados para cada actividad.
- Iniciales y nombre de los auditores públicos comisionados.
- Nombre y firma de la persona que elabora el cronograma, del jefe de grupo y de la persona que lo autoriza.

El llenado de este documento será iluminando los recuadros de días y actividades con los formatos de sombreado destinados para esta actividad por el auditor público que lo elabore; mismo que lo detallará en la parte inferior izquierda del formato.

Algunos procedimientos se aplican en la fase de planeación y otros en la fase de ejecución, pero la oportunidad de los procedimientos de auditoría pública es entonces el período en que deben aplicarse los procedimientos al estudio de la partida específica seleccionada para su revisión y análisis.

3.3. TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Para que el auditor público pueda recabar información necesaria que respalde su opinión profesional, tiene que valerse de algunos métodos que le permitan realizar las investigaciones pertinentes. A este método práctico de investigación y prueba que el auditor público utiliza para comprobar la información analizada, y poder emitir su opinión profesional, se le denomina técnicas de auditoría pública, las cuales el Manual General de Auditoría del Tribunal Electoral del Distrito Federal puntualiza de la siguiente manera:

“Las técnicas de auditoría son el conjunto de métodos que el auditor emplea, para conocer o interpretar adecuada y satisfactoriamente, los documentos e información que constituyen los objetivos de la revisión.

Dichos métodos pragmáticos de investigación y prueba, son los elementos a disposición del auditor que le permiten acceder a conclusiones y emitir observaciones y recomendaciones, sustentadas en el conocimiento objetivo del concepto materia de análisis.

A fin de obtener la evidencia suficiente y objetiva que se requiere para respaldar debidamente sus resultados de auditoría, así como las observaciones y recomendaciones que en consecuencia se emitan”¹¹³.

Entonces se puede decir que las técnicas de auditoría pública son métodos prácticos de investigación y prueba que los auditores públicos utilizan para obtener información, y comprobar el cumplimiento de los objetivos básicos y específicos de la auditoría pública, que permiten emitir un resultado, una observación, así como el informe sobre la razonabilidad de la documentación analizada por los auditores públicos y expresar una conclusión al respecto.

¹¹³ Tribunal Electoral del Distrito Federal. “Manual General de Auditoría”. Contiene el Texto Aprobado en el Acuerdo Plenario 078/2006 del 18 de julio de 2006. p. 12. Disponible en http://themis.tedf.org.mx/transp/files/art14/01/manuales/man_gral_audit.pdf. Consultado en noviembre de 2016.

En la administración pública las técnicas de auditoría pública, se pueden clasificar con base en la acción que va a efectuar el auditor público. Estas acciones pueden ser de verificación física, de verificación documental, testimonial o de análisis, como se muestra en el siguiente recuadro:

CLASIFICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA		
NO.	CLASIFICACIÓN	TÉCNICAS
1	De verificación física	<ul style="list-style-type: none"> • Inspección • Observación
2	De verificación documental	<ul style="list-style-type: none"> • Estudio general • Investigación
3	De verificación testimonial	<ul style="list-style-type: none"> • Declaración • Confirmación • Certificación
4	De análisis	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis • Cálculo

Fuente: Elaboración propia basada en notas de diversos cursos tomados en la Secretaría de la Función Pública.

Las técnicas de auditoría de verificación física son las que se realizan mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos, y se presentan en los papeles de trabajo a través de notas fotografías, gráficas, cuadros, mapas o muestras de los materiales observados.

Las técnicas de auditoría de verificación documental son las que se consiguen por medio del análisis de documentos, que por lo regular son las cartas, contratos, registros, actas, minutas, facturas, recibos y toda clase de comunicación escrita que involucre actividades de lo que se está auditado.

Las técnicas de auditoría de verificación testimonial son las que se adquiere de personas a las que se les solicita realizar declaraciones durante la ejecución de la auditoría pública.

Asimismo, las técnicas de auditoría de verificación analítica son los cálculos, comparaciones, razonamientos y desagregación de la información por áreas, apartados o componentes; es decir; el todo, en cada una de sus partes para proceder a su estudio y conclusión de lo examinado.

3.3.1. ESTUDIO GENERAL.

La Secretaría de la Función Pública señala que la técnica del Estudio General es la

“Apreciación sobre las características generales del área y del Concepto a revisar, así como de las partes importantes, significativas o extraordinarias que lo constituyen.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor público que, basado en su preparación y experiencia, podrá identificar en los datos e información del Concepto a revisar las situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial.

Esta técnica sirve de orientación, por lo que generalmente debe aplicarse antes de cualquier otra”¹¹⁴.

Derivado de lo anterior, esta técnica del Estudio General *“Deberá realizarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, a fin de asegurar un juicio profesional sólido y amplio”¹¹⁵.*

El Colegio de Contadores Públicos de México se refiere a la primera técnica de auditoría mencionando que:

[E] “estudio general se refiere principalmente a la apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de las empresas, en donde sus estados financieros y sus elementos de ambos y de las partes importantes significativas o extraordinarias de ellos pueden requerir atención especial.

La apreciación se hace aplicando el juicio profesional mismo que se ha adquirido por la experiencia del auditor, basándose en su experiencia el auditor puede apreciar claramente las características fundamentales de los saldos de unas cuentas, asimismo puede

¹¹⁴ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 7.

¹¹⁵ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *“Material del curso...”*. op. cit. p. 25.

apreciar claramente la importancia relativa de algunas cuentas, y por lo tanto sabe que cuentas requieren de mayor atención.

Esta técnica del estudio general puede aplicarse [de manera] formal como... informal, se aplica [de manera] formal cuando se aplica a ciertos recursos técnicos como es la elaboración de los estados financieros comparativos para observar sus variaciones más importantes, y es aplicado en forma informal, cuando se hace por la sola lectura de los estados financieros, de cuentas o documentos sometidos a ellos, en pocas palabras el estudio general es tener una radiografía de la empresa”¹¹⁶.

En este contexto, en la técnica de Estudio General, para que el auditor público pueda formarse una idea de lo que se va a revisar, podrá solicitar información que le sea útil para el desarrollo de sus actividades, tales como:

- Estructura orgánica.
- Funciones de la unidad auditada.
- Normatividad aplicable a las operaciones por auditar.
- Objetivos del área a revisar.
- Metas, proyectos, programas y actividades.
- Los controles internos implantados.
- Si las hubiera, observaciones de auditorías anteriores, realizadas por la contraloría interna de la institución gubernamental que se audita, la Auditoría Superior de la Federación y los auditores externos.

¹¹⁶ Colegio de Contadores Públicos de México. I.M.C.P. Vicepresidencia de Desarrollo y Capacitación Profesional. Comisión de Auditoría. “*Técnicas de Auditoría*”. Diciembre 2005. p. 3.

- Respuesta de la unidad auditada a los cuestionarios de control interno.

Es importante mencionar que dado que no se puede realizar una auditoría pública adecuada si no se tiene conocimiento de lo que se va a revisar, es conveniente que en el desarrollo del Estudio General se lleva a cabo la revisión de archivos, informes, atención de las recomendaciones; respuestas a las solicitudes de información hechas por los auditores públicos de la institución gubernamental que se audita; y sobre todo, de la respuestas que emite el área revisada a los cuestionarios de control interno; además de la revisión previa a los manuales de procedimientos y de organización institucionales.

Lo antes mencionado, con la finalidad de conocer al área a la cual se va a practicar la auditoría pública, logrando con esto una aplicación adecuada de normas y procedimientos de auditoría pública; y la posibilidad de dar cumplimiento al objetivo de la misma.

3.3.2. ANÁLISIS.

La Secretaría de la Función Pública aborda la técnica de Análisis como:

[La] “Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman el Concepto a revisar, constituidos en unidades homogéneas y significativas; por ejemplo, el análisis de saldos que consiste en el estudio de aquellas partidas que integran el saldo de una cuenta de balance, así como el análisis de movimientos, que consiste en el estudio de los movimientos registrados en una cuenta del estado de resultados.

El análisis puede realizarse sobre eventos y documentos diferentes a los que directamente soportan un registro contable o presupuestal”¹¹⁷.

Asimismo, la Auditoría Superior de la Federación se refiere a la técnica de Análisis por la definición del verbo de acción y la aborda con los siguientes ejemplos cuando:

“Un análisis del saldo presenta sus componentes, clasificados según características similares. Por ejemplo, un análisis de la cuenta “Vehículos” podría presentar los valores totales de cada clase de vehículo: automóviles, camionetas, etc., o podría presentar el detalle de cada vehículo y su valor. Por otro lado, el auditor podría analizar un contrato complejo separándolo en sus componentes o cláusulas, clasificando el efecto de cada una. Al revisar y evaluar el sistema de control interno es necesario dividir un proceso en sus elementos componentes o pasos específicos para poder identificar los puntos de control”¹¹⁸.

De igual forma, el Colegio de Contadores Públicos menciona que la técnica de

“análisis consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forma una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogénea significativas, el análisis generalmente se aplica a

¹¹⁷ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 8.

¹¹⁸ Auditoría Superior de la Federación. Cámara de diputados. “Material del Curso Procesos de Ejecución de la Auditoría” p. 46.

cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros y dada la naturaleza de estas cuentas y rubros puede ser de dos clases:

- 1.- Análisis de saldos.*
- 2.- Análisis de movimientos”¹¹⁹.*

Derivado de lo anterior, la técnica de Análisis puede referirse como un examen, clasificación y agrupación de los distintos componentes que se revisan y su interrelación que tiene con el área auditada, con la finalidad de llegar a una conclusión respecto de lo que se está revisando. Es decir, consiste en desagregar o desmenuzar el todo en cada una de sus partes para proceder a su estudio y conclusión de lo examinado.

Es importante mencionar que la técnica del Análisis se orientará principalmente al:

- Examen de los saldos.
- Movimientos de las cuentas.
- Integración de partidas.
- Indicadores.
- Variaciones.
- Otros.

Cuando sean inconsistentes con otra información similar o con las dudas respectivas de que sus registros y operaciones sean improcedentes.

¹¹⁹ Colegio de Contadores Públicos de México, I.M.C.P., op. cit. p. 3.

Por lo que es importante indicar que los procedimientos empleados en la técnica del Análisis comprenderán desde simples comparaciones, hasta análisis complejos que requieran técnicas del Análisis más avanzadas, en donde se involucren estadísticas y/o procesamiento electrónico de datos haciendo uso de la tecnología informática, dependiendo de cada circunstancia que se suscite en lo analizado.

Esta técnica se desarrolla en el momento de conocer la cifra relacionada con un concepto, por lo que será necesario fraccionarla para su mejor comprensión; porque al determinar cada una de las partes que integran dicho concepto, se facilitan su estudio y revisión.

Lo anterior con la finalidad de orientar el sentido de la auditoría combinando la técnica del Análisis con los resultados obtenidos de la técnica de Observación que más adelante analizaré en este trabajo de investigación.

3.3.3. INSPECCIÓN.

La Secretaría de la Función Pública precisa a la técnica de Inspección como el *“Examen físico de bienes materiales o documentos, con objeto de cerciorarse de su existencia o autenticidad”*¹²⁰.

Al respecto, la Auditoría Superior de la Federación menciona que la técnica de la Inspección *“involucra el examen físico y ocular de algo. La aplicación de esta técnica es sumamente útil en lo relacionado a la constatación de dinero en efectivo, documentos que evidencian valores, activos fijos y similares.*

*La verificación de activos tales como documentos a cobrar, títulos, acciones y otros similares, se efectúa mediante la técnica de la inspección”*¹²¹.

El Colegio de Contadores Públicos de México menciona que la Técnica de Inspección *“se aplica principalmente al examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros”*¹²².

Con relación a lo antes mencionado, podemos decir que la técnica de Inspección es la comprobación física de dineros, bienes muebles e inmuebles, materiales, suministros o documentación, con la finalidad de constatar la existencia de un activo o la legitimidad de una operación registrada como parte de la información que obra en poder de las instituciones de gobierno; para constatar sus operaciones, las condiciones de los trabajos realizados, así como el cotejo de los pagos de bienes y/o servicios contratado por dichas instituciones a las cuales se audita.

¹²⁰ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 8.

¹²¹ Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados, op. cit. p. 50.

¹²² Colegio de Contadores Públicos de México, I.M.C.P., op. cit. p. 3.

Es conveniente mencionar que la técnica de la Inspección se puede llevar a cabo mediante:

- Arqueos de caja.
- Verificación documental.
- Fiscalización de bien y/o servicios.
- Observando la toma de inventarios de mercancías, vehículos y equipos de cómputo.
- Entre otros.

Los arqueos de caja, la verificación documental y de bienes, así como la observación de la toma de inventarios, se desarrollan durante la ejecución de la auditoría pública, coordinando a los auditores públicos con servidores públicos del área auditada.

Es importante resaltar que la mayoría de las actividades descritas con antelación para llevar a cabo la técnica de la Inspección, se deben efectuar sin aviso al área auditada con la finalidad de contar con la certeza de que los bienes auditados corresponden efectivamente a lo registrado por las instituciones gubernamentales en número, cantidad y precio de la adquisición; y que se utilizan para el cumplimiento de los objetivos de la propia institución de gobierno, dependiendo de cada circunstancia.

3.3.4. CONFIRMACIÓN.

La Secretaría de la Función Pública menciona que la técnica de Confirmación, es la

“Obtención de la comunicación escrita de una persona independiente al ente auditado, que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella (autenticidad de un hecho, operación o saldo).

Esta técnica se aplica solicitando a la persona a quien se pide la confirmación, que conteste por escrito al auditor público y proporcione la información que se solicita. Puede ser aplicada de diferentes formas:

Positiva: Se envían datos a la persona y se le solicita que confirme la información y que emita sus comentarios, en su caso.

Negativa: Se envían datos al confirmante y se le solicita dé respuesta sólo si está en desacuerdo con la información presentada.

Indirecta, ciega o en blanco: No se envían datos y se solicita información sobre saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría”¹²³.

Por su parte la Auditoría Superior de la Federación alude que

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

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

¹²³ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 8.

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

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

La confirmación Positiva puede ser:

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

Indirecta: Cuando no se suministra dato alguno al confirmante y se solicita proporcione al auditor los datos de sus propias fuentes”¹²⁴.

Para el Colegio de Contadores Públicos de México la técnica de la Confirmación

“consiste en cerciorarse en la autenticidad de activos, operaciones, etc, mediante un escrito de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por tanto de informar de una manera valida sobre ella.

La técnica de confirmación se aplica mediante el sistema de dirigirse a la persona a quien se [solicita] la confirmación y pedirle que conteste por escrito al propio auditor, dándole la información que se solicita, y puede ser aplicada de diferentes formas que son las siguientes:

- *Positiva.*
- *Negativa.*
- *Indirecta.*

La confirmación positiva, es cuando se envían datos y se pide que conteste al auditor, si están conformes con el dato, como si no lo están.

La confirmación negativa es cuando se pide que conteste al auditor solamente en el caso de no estar conforme con los datos de la empresa.

¹²⁴ Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados, op. cit. p. 47 y 48.

La confirmación indirecta, ciega o en blanco, es aquella que no se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para el auditor”¹²⁵.

De lo anterior entonces se puede decir que la técnica de la Confirmación consiste en obtener un escrito de terceras personas, independientes a la unidad auditada, esto con la finalidad de verificar la autenticidad de la información sobre algún saldo, movimiento o cualquier dato preciso, para continuar con los trabajos de la auditoría pública que se estén llevando a cabo.

A este respecto vale la pena mencionar que para efectuar la técnica de la Confirmación, es necesario elaborar un oficio solicitando información, ya sea a:

- Proveedores.
- Contratistas.
- Prestadores de servicios.
- Áreas involucradas.

Directamente relacionadas con las actividades del área auditada, y que estén en posibilidad de poder confirmar un hecho o acción determinada.

Lo anterior es una forma de verificar la información que debe estar registrada, en los archivos de la institución gubernamental o en los archivos correspondientes a terceras personas relacionadas con la actividad que se audita; con la finalidad de cerciorarse que las operaciones se llevaron a cabo, o que las erogaciones se efectuaron dentro del periodo sujeto a revisión, o de que las cifras registradas pertenecen a la institución gubernamental auditada.

¹²⁵ Colegio de Contadores Públicos de México. I.M.C.P. op. cit. p. 3.

3.3.5. INVESTIGACIÓN.

La Secretaría de la Función Pública señala que la técnica de Investigación, es:

[la]“Obtención de información, datos y comentarios emitidos por servidores públicos del ente auditado.

Con esta técnica el auditor público puede obtener información y formarse un juicio sobre algunos hechos, operaciones o saldos del ente auditado y del Concepto a revisar”¹²⁶.

Asimismo, el Colegio de Contadores Públicos de México menciona que:

“El auditor obtiene una parte de la información que necesita en su trabajo mediante datos que le son proporcionados por los propios funcionarios o empleados de la empresa, cuyos estados financieros son sometidos a su examen. Por ejemplo; El auditor en gran parte puede formar su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtengan de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa, esta técnica de auditoría que consiste en obtener información de parte de los funcionarios o empleados de la empresa se llama investigación”¹²⁷.

Como podemos apreciar, entonces la técnica de Investigación implica recurrir al personal de la unidad auditada para dar seguimiento de una operación desde su inicio hasta su término, con el propósito de obtener información determinada para continuar los procesos de auditoría pública.

Mediante esta técnica de Investigación, el auditor público puede establecer un juicio de las operaciones realizadas por el área auditada; pero para acreditar que la información obtenida por este medio es segura, el auditor público llevará a cabo pruebas de cumplimiento que tengan relación con los objetivos de la auditoría que se está realizando. Lo anterior mediante la solicitud de información para resolver dudas de registro de operaciones o inconsistencias.

¹²⁶ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 8.

¹²⁷ Colegio de Contadores Públicos de México. I.M.C.P. op. cit. p. 4.

3.3.6. DECLARACIÓN.

La Secretaría de la Función Pública menciona que la técnica de Declaración es la

“Manifestación por escrito con la firma de servidores públicos que emiten la declaratoria de información o datos solicitados por el auditor público.

Esta técnica debe ser aplicada a las personas que directamente conocen de la situación que se analiza; puede realizarse mediante una solicitud de información o una comparecencia donde la declaratoria del servidor público quede asentada en un acta”¹²⁸.

El Tribunal Electoral del Distrito Federal indica que la técnica de

“La declaración permite respaldar las investigaciones realizadas con el personal del ente auditado mediante documentación avalada con su firma de conformidad.

No obstante, la validez de la declaración estará limitada por el hecho de que generalmente los informantes habrán participado en las operaciones sujetas a revisión o en la elaboración de los informes correspondientes”¹²⁹.

Por otra parte, el Colegio de Contadores Públicos de México puntualiza a la técnica de la Declaración como *“una manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones con los funcionarios y empleados de la empresa.*

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o resultados de las investigaciones realizadas lo ameritan”¹³⁰.

Por tanto, se puede decir que la técnica de la Declaración respalda la investigación realizada con el personal del área auditada, mediante la documentación avalada

¹²⁸ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 8.

¹²⁹ Tribunal Electoral del Distrito Federal. op. cit. p. 14. Disponible en http://themis.tedf.org.mx/transp/files/art14/01/manuales/man_gral_audit.pdf. Consultado en Noviembre de 2016.

¹³⁰ Colegio de Contadores Públicos de México. I.M.C.P. op. cit. p. 4 y 5.

con la firma de éstos. Es importante comentar que de manera general, la técnica de la Declaración solicita a los servidores públicos declarar, cuando a consideración del auditor público es necesario aclarar o precisar algún hecho, dato, fecha u operación que se esté revisando. Sin embargo, es probable que la información esté limitada porque los informantes habrán participado en las operaciones que se auditan.

3.3.7. CERTIFICACIÓN.

La Secretaría de la Función Pública menciona que la técnica de Certificación es la *“Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, o documento legalizado con la firma de una autoridad que cuente con tal atribución”*¹³¹.

Asimismo, para el Tribunal Electoral del Distrito Federal la técnica de Certificación *“consiste en confirmar un hecho en un documento, que por lo general se legaliza con la firma de una autoridad”*¹³².

Además, para el Colegio de Contadores Públicos de México la técnica de la Certificación es la

*“Obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad esto es con la finalidad de evitar así cualquier mal entendido entre el auditor y funcionarios de la empresa, y esto sirve para confirmar por escrito, las afirmaciones que la administración de la empresa ha hecho al auditor durante el curso de la auditoría”*¹³³.

Con base en las consideraciones precedentes, la técnica de la Certificación es entonces la obtención de un documento que se legaliza con la firma de una autoridad competente.

Esta solicitud a la autoridad gubernamental, puede ser a nivel nacional o internacional para que confirme la autenticidad de determinada documentación, resolución o acuerdo; dicha solicitud puede realizarse también a las áreas auditadas o áreas que estén involucradas con el manejo de documentos necesarios para continuar con el proceso de auditoría pública.

¹³¹ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 9.

¹³² Tribunal Electoral del Distrito Federal. op. cit. p. 14. Disponible en http://themis.tedf.org.mx/transp/files/art14/01/manuales/man_gral_audit.pdf. Consultado en Noviembre de 2016.

¹³³ Colegio de Contadores Públicos de México. I.M.C.P. op. cit. p. 5.

Lo antes referido debe llevarse a cabo cuando el auditor público considere que es necesario contar con documentos originales para sustentar su evidencia, sobre todo en caso de que se haya determinado alguna observación relevante que pudiese turnarse al área de responsabilidades.

3.3.8. OBSERVACIÓN.

La Secretaría de la Función Pública señala a la técnica de Observación como la *“Presencia física para constatar cómo se realiza una operación o evento. Mediante esta técnica el auditor público se cerciora de la ejecución de procesos, mismos que puede cotejar contra los manuales y flujos respectivos”*¹³⁴.

De la misma manera, la Auditoría Superior de la Federación describe a la técnica de la Observación enfocándola a un examen ocular, para cerciorarse cómo se ejecutan las operaciones de las entidades de gobierno y la detalla de la siguiente forma:

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

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

*En dicha operación el auditor observa las actividades del personal de la entidad en lugar de inspeccionar personalmente o efectuar el levantamiento de inventarios”*¹³⁵.

De acuerdo con el Colegio de Contadores Públicos de México, la Observación *“Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se*

¹³⁴ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 9.

¹³⁵ Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados, op. cit. p. 43.

*realizan, dándose cuenta personalmente, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones*¹³⁶.

Por lo tanto, la técnica de Observación implica la presencia física del auditor público durante el desarrollo de las operaciones o procedimientos a cargo del área auditada, con la finalidad de constatar la manera en que es realizada la actividad que se está verificando, observando entre otras cosas, los:

- Inmuebles.
- Instalaciones.
- Oficinas.
- Maquinaria.
- Equipo.
- Trámites que se llevan a cabo.
- El uso de la documentación interna y externa.
- Archivos.
- Etc.

Las actividades antes referidas se desarrollan mirando con atención todo lo referente a lo que se pretende observar, ya que la impresión obtenida se analizará

¹³⁶ Colegio de Contadores Públicos de México. I.M.C.P. op. cit. p. 5.

y relacionará con la información y las cifras registradas e informadas a las autoridades competentes.

Por lo que se debe poner mucha atención a cualquier evento que se suscite durante las actividades de lo observado, para realizar un trabajo profesional y de calidad, de tal forma que se pueda determinar la congruencia de lo observado, con lo informado y lo registrado.

3.3.9. CÁLCULO.

La Secretaría de la Función Pública menciona que la técnica de Cálculo es de *“Verificación matemática de alguna operación o partida.*

El auditor podrá realizar visitas de verificación para solicitar documentación a terceros y compararla con la presentada por la unidad auditada.

En este caso, el auditor asistirá directamente al domicilio del tercero y levantará un acta de la visita”¹³⁷.

Asimismo, la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, hoy Secretaría de la Función Pública menciona que, en la técnica de Cálculo *“...conviene seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas”¹³⁸.*

Queda claro entonces que la técnica de Cálculo tiene por objeto verificar la exactitud matemática de la información relacionada con las operaciones sujetas a revisión. Vale la pena mencionar que esta técnica permite comprobar la exactitud de las cifras, mediante la realización de las operaciones de:

- Suma.

- Resta.

- Multiplicación.

- División y

¹³⁷ Secretaría de la Función Pública. Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública. Unidad de Auditoría Gubernamental. op. cit. p. 9.

¹³⁸ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, “Material del Curso...”. op. cit. p. 26.

- Cualquier otra operación matemática que permita verificar el correcto cálculo.

Es importante resaltar que esta técnica de auditoría pública debe emplearse cuando el auditor público la considere necesaria durante la aplicación de los procedimientos de auditoría pública, cuando por alguna duda, o por ser parte de la muestra de la auditoría, se tenga que realizar; ya que el auditor público debe validar las cifras revisadas como correctas y por consiguiente, debe de contar con la evidencia objetiva, suficiente y competente que compruebe la veracidad de cálculo, ya que dicha evidencia se ve reflejada en los estados financieros, libros, registros y documentación del área revisada o institución gubernamental involucrada en el concepto a revisar.

CAPITULO CUATRO.

4. ANÁLISIS Y DIAGNÓSTICO DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Con la finalidad de aportar material del tema de procedimientos y técnicas de auditoría pública¹³⁹ a las funciones de control y auditoría, particularmente a las entidades fiscalizadoras, ya que son las que integran el ciclo del proceso de la administración pública, al realizar funciones de control y evaluación, especialmente la Secretaría de la Función Pública, por tener jerarquizados a los órganos internos de control en las instituciones de gobierno.

En este sentido, el “ANÁLISIS Y DIAGNÓSTICO DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO (2011-2016). AVANCE PARA UNA PROPUESTA DE MEJORA” que aquí presento, robustece el trabajo de la Secretaría de la Función Pública en el tema de procedimientos y técnicas de auditoría pública. La investigación realizada complementa el material en dicho tema. Así expongo la importancia de los procedimientos y técnicas de auditoría pública, ya que deben tenerse en cuenta como conjunto de métodos para conocer o interpretar los documentos e información que proporcionan las áreas auditadas, con la finalidad de que el auditor público¹⁴⁰ argumente y evidencie, suficiente y competentemente, las observaciones e informes de auditoría.

La metodología aplicable que presento, toma en cuenta la normatividad emitida por la Secretaría de la Función Pública y entes especializados en materia de auditoría, ya que al ir analizando la información existente relativa a las técnicas y procedimientos de auditoría pública, determine que es un tema transcendental, del

¹³⁹ En este capítulo por cuestión de estilo se hace referencia a la Auditoría como sinónimo de Auditoría Pública, misma que se enfoca a la revisión de Actividades del Gobierno.

¹⁴⁰ Asimismo se refiere al Auditor como análogo de Auditor Público, el cual es el responsable de llevar a cabo las Auditoría Pública en el Gobierno.

cual se ha profundizado de manera insuficiente por las entidades gubernamentales y por los especialistas en la materia de auditoría pública.

Considerando lo anterior, y de acuerdo a las necesidades del desarrollo de las actividades de los auditores públicos, así como derivado de los datos encontrados a lo largo de este trabajo de investigación y de la experiencia profesional adquirida, tengo a bien exponer el siguiente análisis, diagnóstico y algunas mejoras a los procedimientos y técnicas de auditoría pública.

4.1. ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Derivado de la importancia que representan las técnicas de auditoría pública para llevar a cabo los trabajos de auditoría dentro de las instituciones del gobierno, en el presente trabajo de investigación se profundizó en torno a ellas; y como resultado de la verificación de varios manuales de procedimientos, guías, cursos, seminarios, diplomados, elaborados o impartidos por las instituciones gubernamentales en México, así como de la normatividad aplicable a la materia, se presenta un Análisis de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría de la administración pública en México, para finalmente aportar un diagnóstico que pueda culminar en un avance para una propuesta de mejora.

Para ello es importante comentar que en la etapa de la ejecución de auditoría pública, el auditor recopila información y registros necesarios para “...*contar con los elementos suficientes de juicio que permitan al auditor determinar el grado de razonabilidad de las situaciones observadas, la veracidad de la documentación revisada y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para que con ello emita una opinión sólida, sustentada y válida...*”¹⁴¹.

Lo anterior con la finalidad de que el auditor se allegue de dichos elementos por medio de la recopilación de datos, en la cual reúne la información y documentación relacionada con lo que se va a revisar, necesarias para cubrir el objeto de la auditoría programada; registro de datos, en el que el auditor elabora los papeles de trabajo; análisis de la información, en el que el auditor desagrega los elementos de lo que está revisando para obtener un juicio; y evaluación de los resultados, donde el auditor plasma en cédulas de observaciones lo que ha determinado a lo largo de la ejecución de la auditoría que ha venido desarrollando.

¹⁴¹ Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. op. cit. p. 8 Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligacionestransparencia/art7/sfp/doctos/guia_auditoria.pdf. Consultado en octubre de 2016.

Para ejecutar las fases anteriores, los auditores deben aplicar técnicas y procedimientos de auditoría, con la finalidad de examinar los hechos o circunstancias relativas a la información que revisan, mediante lo cual consiguen las bases para que puedan sustentar los hallazgos, resultados, recomendaciones y observaciones determinadas.

Los procedimientos de auditoría quedan entendidos como el conjunto de técnicas aplicables a lo que se audita, y las técnicas de auditoría pública son entonces, las herramientas que utiliza el auditor para desarrollar su trabajo.

En este análisis, se aprecia que los procedimientos de las técnicas de auditoría pública aplican y/o combinan técnicas de investigación para realizar una revisión particular, y el auditor debe aplicar su criterio en el diligencia de las mismas con la finalidad de emitir una opinión profesional de lo que está verificando.

Vale la pena hacer notar que las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación y averiguación que los auditores utilizan para obtener información y comprobar el cumplimiento de los objetivos básicos de las áreas revisadas, estos métodos son utilizados por el auditor para alcanzar los objetivos específicos de la auditoría que se esté ejecutando.

El uso de las técnicas de auditoría le permite expresar al auditor una conclusión de lo que ha revisado. Dichas técnicas pueden clasificarse con base en la acción que va a efectuar el servidor público designado para llevar a cabo la auditoría.

Conviene hacer referencia a la clasificación de las técnicas de auditoría las cuales son de verificación física (inspección y observación), de verificación documental (estudio general e investigación), de verificación testimonial (declaración, confirmación y certificación) y de análisis (análisis y cálculo).

La ejecución de las labores de auditoría están constituidas por la aplicación de acciones determinadas por el auditor, con la finalidad de lograr la evidencia necesaria que respalde su informe.

Por lo anterior es conveniente que los auditores cuenten con información detallada y específica de las principales técnicas de auditoría pública (Inspección, Observación, Estudio General, Investigación, Declaración, Confirmación, Certificación, Análisis y Cálculo), ya que son utilizadas a lo largo del proceso de los trabajos de investigación que desarrollan los servidores públicos designados para llevar a cabo las auditorías en las entidades gubernamentales.

En este sentido, las técnicas de auditoría pública deben darse a conocer a los profesionistas que formen parte del personal que se encuentra adscrito a los órganos internos de control en las instituciones de gobierno, sobre todo a los que en su quehacer diario desempeñan trabajos de auditoría pública.

Además conviene hacer notar a las instituciones de gobierno, que los principales procedimientos y técnicas de auditoría pública (Inspección, Observación, Estudio General, Investigación, Declaración, Confirmación, Certificación, Análisis y Cálculo), no se encuentran plasmados como tema importante de algunos manuales de procedimiento de los órganos internos de control y en las guías de las instituciones fiscalizadoras que dan línea a la normatividad aplicable en materia de auditoría pública (Secretaría de la Función Pública y Auditoría Superior de la Federación). El tema de técnicas y procedimientos de auditoría pública no se aborda con profundidad, siendo importante su inclusión por ser herramientas que el auditor público emplea en su quehacer diario basado en su criterio o juicio, según las circunstancias, es decir utiliza unas con más frecuencia que otras.

Es significativo señalar que los auditores de más experiencia, al planear y programar las auditorías públicas, deben determinar cuáles técnicas van a emplear en la ejecución de las mismas, cuándo deben hacerlo y de qué manera lo llevarán a cabo.

Conviene resaltar que las técnicas de auditoría seleccionadas, al llevarse a la práctica por los auditores se convierten en los procedimientos de auditoría pública; los cuales son indispensables para la adecuada fiscalización de ingresos obtenidos (impuestos, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones, transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas), con el propósito de destinarlos al gasto público en beneficio de la sociedad.

Es por ello que las técnicas y procedimientos juegan un papel muy importante debido a que contribuyen a la consolidación de una auditoría con calidad para ayudar a lograr que los gobernantes estén abiertos a la inspección pública, que expliquen y justifiquen sus actos y si incurren en algunas faltas o ilegalidades, se sujeten a las sanciones correspondientes.

4.2. DIAGNÓSTICO DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

La auditoría pública requiere de una metodología para llevar a cabo sus tres etapas, (planeación, ejecución del trabajo y el informe) y para la recopilación de los elementos necesarios, suficientes y competentes que cubran sus pruebas selectivas, utiliza técnicas de auditoría pública, aplicándolas dependiendo del concepto a revisar.

Además, para solventar las observaciones determinadas como resultados de las auditorías, los auditores llevan a cabo el seguimiento de observaciones de las auditorías realizadas; en donde también recopilan y registran datos, analizan la información y evalúan lo que solicitan al área auditada, aplicando los procedimientos y técnicas de la misma forma que en la etapa de la ejecución de auditoría.

Ante la diversidad de las operaciones en las instituciones de gobierno, es necesario que el auditor utilice su criterio y su experiencia profesional para proponer los procedimientos de auditoría pública adecuados. Es importante recordar que en ocasiones no es suficiente aplicar una sola técnica para examinar la información, por lo que se recomienda en muchos de los casos utilizar varias al mismo tiempo.

Generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas y cada una de las actividades de manera individual, por lo que se deben realizar pruebas selectivas. Con la finalidad de derivar conclusiones sobre las características de un grupo de muchas partidas, mediante la revisión parcial del total de las mismas, el uso de esta prueba selectiva ofrece ventajas como la reducción de costos y tiempos, así como un estudio y análisis más completo de lo examinado.

El presente trabajo de investigación está enfocado al tema de procedimientos y técnicas de auditoría pública con la finalidad de complementar los materiales de las instituciones gubernamentales fiscalizadoras. Esperando además que le sea útil a

los profesionistas especializados dedicados a prestar sus servicios en el área de auditoría.

A este respecto, conviene resaltar la importancia de los procedimientos y técnicas de auditoría, por ser el conjunto de métodos con los cuales el auditor logra conocer e interpretar los documentos e información que proporcionan las áreas auditadas, con el propósito de que el servidor público encargado de llevar a cabo los trabajos de ejecución de la auditoría argumente y evidencie, suficiente y competentemente, las observaciones e informes de la auditoría.

El uso de las técnicas de auditoría le permite expresar al auditor una conclusión de lo que ha revisado. Dichas técnicas son: Inspección, Observación, Estudio General, Investigación, Declaración, Confirmación, Certificación, Análisis y Cálculo. La aplicación de éstas, logra que el auditor obtenga evidencia necesaria que respalde su informe.

Es importante mencionar que los principales procedimientos y técnicas de auditoría deben de formar parte del manual de procedimiento del área de auditoría de los órganos internos de control, y que en las guías de las instituciones fiscalizadoras que dan línea a la normatividad aplicable en materia de auditoría pública (Secretaría de la Función Pública y Auditoría Superior de la Federación), las aborde con mayor profundidad por ser herramientas que el auditor público emplea en su quehacer diario.

Por último, es importante mencionar que las técnicas y procedimientos de auditoría pública son útiles para la adecuada fiscalización, y sirven para verificar a detalle los programas, proyectos, metas, rubros, objetivos, conceptos, etc.; contribuyendo a la consolidación de una auditoría con calidad, que coadyuve de manera eficaz y eficiente al logro de los objetivos de las instituciones de gobierno.

4.3. PROPUESTA DE MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTO Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Durante el proceso de auditoría pública se pueden poner en práctica algunas técnicas de auditoría para comprobar la razonabilidad de la información que le permite al auditor emitir su opinión profesional. Por lo que es importante que estos métodos prácticos de investigación sean descritos más detalladamente.

ESTUDIO GENERAL.

En la técnica de Estudio General, el auditor se allega de toda la documentación relativa a las características generales del área, de los programa, de los proyectos, de los objetivos, metas y conceptos, así como de los rubros a examinar; buscando información presupuestaria y/o de los estados financieros y de las partes más significativas o extraordinarias que constituyen lo esencial para llevar a cabo la ejecución de auditoría pública en cualquier institución de gobierno.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor público que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener los datos o informes originales del área que va a auditar.

Es importante resaltar que la técnica del Estudio General sirve de base para la aplicación y orientación de otras técnicas, por lo que debe aplicarse primero que las otras.

En este contexto, la técnica de Estudio General es necesaria para que el auditor pueda formarse una idea de lo que se va a revisar, y realizar la solicitud de información que le sea útil para el desarrollo de sus actividades, tales como:

- Estructura orgánica.
- Funciones de la unidad auditada.

- Normatividad aplicable a las operaciones por auditar.
- Objetivos del área a revisar.
- Metas, proyectos, programas, conceptos, rubros y actividades.
- En su caso, presupuestos y/o estados financieros.
- Los controles internos implantados.
- Si las hubiera, las observaciones de auditorías anteriores, realizadas por la contraloría interna de la institución gubernamental que se audita, la Auditoría Superior de la Federación y los auditores externos.
- Respuesta de la unidad auditada a los cuestionarios de control interno.

Conviene mencionar que no se puede realizar una auditoría pública adecuada si no se tiene conocimiento de lo que se va a revisar, es conveniente que en el desarrollo del Estudio General se lleve a cabo la revisión de archivos; informes; atención de las recomendaciones; respuestas a las solicitudes de información hecha por los auditores públicos de la institución gubernamental que se audita, y sobre todo, de la respuestas que emite el área revisada a los cuestionarios de control interno; además de la revisión previa a los manuales de procedimientos y de organización institucionales.

Lo anterior con la finalidad de conocer más a detalle el área en donde se va a practicar la auditoría pública, logrando con esto una aplicación adecuada de las técnicas y procedimientos; y lo más importante, que el auditor esté en posibilidades de dar cumplimiento al objetivo de la auditoría.

Entonces el Estudio General es la apreciación de las características de lo que se pretende revisar, de las partes más significativas que lo componen, en donde el auditor aplica su juicio basado en su preparación y experiencia, con la finalidad de identificar situaciones importantes o extraordinarias.

Es importante comentar que la evaluación general del área a revisar se realiza aplicando el juicio profesional del auditor, basado en su preparación académica y experiencia profesional, quien identifica en los datos e información a revisar las circunstancias más importantes o extraordinarias que requieran atención concreta.

Por lo que el Estudio General se considera una apreciación de las características del área a auditar, de sus estados financieros, así como de los elementos más importantes, que le proporcionan orientación al auditor público para aplicar otras técnicas de auditoría necesarias según las circunstancias.

ANÁLISIS.

La técnica de Análisis comprende los razonamientos por medio de los cuales el auditor público puede conocer en lo individual, cada uno de los elementos que integran un todo del concepto que haya seleccionado para su revisión, de cuya investigación y estudio se desprenden una opinión profesional de lo evaluado. La técnica de Análisis puede estar orientado a:

- Indicadores.
- Movimientos de las cuentas.
- Saldos.
- Tendencias.
- Relaciones.

- Variaciones.
- Pruebas de razonabilidad.
- Contrataciones.
- Otros.

Cuando éstos sean inconsistentes con otra información similar con la que se pueda comparar o que existan dudas respectivas de que sus registros y operaciones sean improcedentes.

Dada la naturaleza de la técnica de Análisis, es decir de referirse al estudio minucioso del asunto que se pretende auditar, en circunstancias especiales podrá utilizarse como fuente única de evidencia.

Es importante mencionar que ésta técnica puede llevarse a cabo al mismo tiempo que otras, en todas las fases de la revisión y con distintos fines, ya que consiste en clasificar los distintos elementos individuales que forman concepto a revisar para su estudio de manera detallada.

Derivado de lo anterior, se puede decir que la técnica de Análisis se refiere al examen, clasificación y agrupación de los distintos componentes que se revisan y la interrelación que tienen con el área auditada, con la finalidad de llegar a una conclusión respecto de lo que se está revisando. Es decir, consiste en la desagregación o división de un todo en cada una de sus partes de lo auditado, para proceder a su estudio y conclusión de lo examinado.

Por lo que es significativo indicar que los procedimientos empleados en la técnica de Análisis, comprenderán desde simples comparaciones, hasta análisis complejos

que requieran técnicas de Análisis sofisticados, en donde se involucren estadísticas y/o procesamiento electrónico de datos, con el uso de la tecnología, dependiendo de cada circunstancia que se suscite en lo analizado.

Vale la pena mencionar que al emplear la técnica del Análisis es necesario fraccionar lo revisado, para mejor comprensión de lo examinado; porque desglosa cada una de las partes que integran el concepto a revisar, facilita su estudio, estableciendo bloques semejantes y específicos de lo auditado. Esta técnica puede aplicarse sobre distintos eventos y/o documentos.

INSPECCIÓN.

La técnica de Inspección la aplica el auditor público en la investiga física de los bienes materiales y documentales que soportan los datos registrados en la contabilidad de la institución gubernamental, con la finalidad de cerciorarse de que los datos sean reales.

Esta técnica de Inspección sirve para comprobar la autenticidad de las operaciones contables registradas en las cuentas de balance, o verificar físicamente las constancias que amparan los activos de las operaciones que aún no se tengan en los registros financieros de la institución que se está auditando. Al respecto podemos señalar que es la comprobación física de:

- Dineros.

- Bienes muebles e inmuebles.

- Materiales.

- Suministros y

- Documentación.

Con la finalidad de constatar la existencia de un activo o la legitimidad de una operación registrada como parte de la información que obra en poder de la administración de las instituciones de gobierno; para constatar sus operaciones, las condiciones de los trabajos realizados, así como el cotejo de los pagos de bienes y/o servicios contratado por las instituciones gubernamentales a las cuales se revisa, conviene mencionar que la técnica de la Inspección se puede llevar a cabo mediante:

- Arqueos de caja.
- Verificación documental.
- Fiscalización de bien y/o servicios.
- Observando la toma de inventarios de mercancías, de vehículos y equipos de cómputo.

Los arqueos de caja, la verificación documental y de bienes, así como la observación de la toma de inventarios, se desarrollan durante la ejecución de la auditoría, coordinando a los auditores con los servidores públicos del área auditada.

Es importante resaltar que las actividades descritas anteriormente para llevar a cabo la técnica de la Inspección, se deben efectuar sin aviso al área auditada, con la finalidad de contar con la certeza de que los bienes auditados corresponden efectivamente a lo registrado por las instituciones gubernamentales, en número, cantidad y precio de la adquisición; y que se utilizan para dar cumplimiento a los objetivos de la propia institución de gobierno, dependiendo de cada circunstancia.

Esta técnica involucra además de un examen físico, una inspección ocular, y es útil en la constatación de dinero en efectivo, documentos que evidencian valores,

activos fijos y similares, y en la revisión de otros activos institucionales, tales como documentos por cobrar, títulos y acciones.

CONFIRMACIÓN.

La técnica de la Confirmación la realiza el auditor público cuando obtiene el testimonio por escrito de una persona independiente a la institución gubernamental que se está auditando, y que tiene conocimiento de la naturaleza y condiciones de las operaciones que efectúa el área auditada; por lo tanto, puede informar al área de auditoría de manera creíble, sobre las operaciones auditadas.

Se puede decir que la técnica de la Confirmación consiste en obtener un escrito de terceras personas, independientes a la unidad auditada, con la finalidad de verificar la autenticidad de la información sobre algún saldo, movimiento o cualquier dato preciso, para continuar con los trabajos de la auditoría pública que se estén llevando a cabo.

Vale la pena mencionar que para emplear la técnica de la Confirmación es necesario elaborar un oficio solicitando información, ya sea a los:

- Proveedores.
- Contratistas.
- Prestadores de servicios o
- Áreas institucionales.

Que directamente estén relacionados con las actividades del área auditada que y que puedan confirmar un hecho o acción determinada con la finalidad de verificar la información registrada en los archivos de la institución, o en los archivos de terceras

personas relacionadas con la actividad que se audita; con el propósito de cerciorarse si se efectuaron dentro del periodo sujeto a revisión.

La técnica de la Confirmación es, la obtención de un escrito realizado por una persona independiente a la unidad que se está auditado, la cual está en la posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación e informar de una manera válida sobre la autenticidad de un hecho, operación o saldo.

Esta técnica se lleva a cabo mediante una solicitud por escrito del auditor. La cual puede ser positiva, por enviar datos a la persona que se le solicita confirme la información y en su caso, emita sus comentarios.

Puede ser negativa, siendo esta en donde se envían datos al confirmante y se le pide que dé respuesta, sólo si está en desacuerdo con la información.

O indirecta ciega o en blanco que es donde no se envían datos y se solicita información sobre algún saldo, movimiento o cualquier dato necesario para continuar con la auditoría pública.

INVESTIGACIÓN.

La técnica de Investigación implica que el auditor público recurra al personal de la institución gubernamental, con objeto de obtener información, datos y comentarios de los servidores públicos adscritos a la propia institución gubernamental, involucrados en las actividades auditadas.

Mediante esta técnica de Investigación el auditor público puede obtener conocimiento y formarse un juicio respecto algunos saldos o ciertas operaciones realizadas por el área de la Institución de gobierno revisada; sin embargo, el auditor público deberá asegurarse de que la información obtenida como resultado de la aplicación de la técnica de Investigación, es veraz e importante, para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría que está llevando a cabo.

La técnica de Investigación implica recurrir al personal de la unidad auditada para dar seguimiento de una operación, desde su inicio hasta su término, con el propósito de obtener información determinada para continuar los procesos de auditoría pública.

Mediante esta técnica de Investigación, el auditor puede establecer un juicio de las operaciones realizadas por el área auditada, pero para acreditar que la información obtenida por este medio es segura, el auditor público llevará a cabo pruebas de cumplimiento que tengan relación con los objetivos de la auditoría que se está realizando, con la finalidad de obtener evidencia de que los controles clave existen y de que son aplicados efectiva y uniformemente.

Lo anterior, mediante la solicitud de información para resolver dudas de registro de operaciones o inconsistencias. Entonces la técnica de Investigación es la obtención de información, datos y comentarios emitidos por servidores públicos de la unidad auditada, y puede obtenerse mediante datos para formarse un juicio sobre algunos hechos, operaciones o saldos de lo que se esté revisando.

DECLARACIÓN.

La técnica de la Declaración es obtenida por el auditor público mediante:

- Manifestación escrita, o
- Comparecencia firmada por el servidor público donde la declaratoria de la persona queda registrada en un acta.

Cuando la importancia de los datos lo amerite el resultado de las investigaciones realizadas por el auditor público se presenta por escrito en forma de resumen firmado por los servidores públicos que participaron, pudiendo dirigirla al auditor en

forma de carta para quedar como un testimonio de los hechos en los papeles de trabajo de la auditoría.

La validez de esta información proporcionada al auditor es limitada, porque los datos son suministrados por las personas que participaron en las actividades realizadas, o tuvieron injerencia en la formulación de los hechos.

La técnica de la Declaración sirve para confirmar por escrito la información que la administración de la institución gubernamental suministra al auditor público durante la ejecución de la auditoría. Debe ser aplicada a los servidores públicos que están directamente involucrados y/o conocen de la situación que se revisa en la auditoría que se está llevando a cabo.

Por tanto, se puede decir que la técnica de la Declaración respalda la investigación realizada con el personal del área auditada, mediante la documentación avalada con la firma de los servidores públicos que rinden su declaración y con los que en ella intervinieron. Es importante comentar que de manera general esta técnica se solicita a los servidores públicos cuando a consideración del auditor sea necesario aclarar o precisar algún:

- Hecho.
- Lugar.
- Dato.
- Fecha.
- Hora.
- Operación.

- Actividad que se esté revisando.

Es importante mencionar que esta técnica debe ser aplicada a las personas directamente involucradas en las actividades que se analizan, y por lo regular se lleva a cabo mediante una solicitud de información o una comparecencia. Sobre todo cuando ocurran acontecimientos durante la ejecución de la auditoría que, por su importancia, se hacen constar en acta en la cual se describe el lugar, hora y fecha del acto; nombre y cargo de los asistentes, así como unidad administrativa de adscripción (de quienes hayan participado en el acto); referencia al número y fecha de la orden de auditoría; motivo del acta (firma de observaciones, cierre de la auditoría entre otros); y datos generales de cuando menos dos testigos de asistencia. En caso de que los auditores actuantes nombrarán a dichos testigos y quedará asentado en el acta; hechos, declaraciones y/o aclaraciones; cierre y firma del acta.

Estas actas se elaborarán en tres tantos con firmas autógrafas, un tanto será para el servidor público del ente auditado, otro tanto se integrará al expediente de la auditoría y el último tanto, de ser el caso, se integrará al expediente del caso con presunta responsabilidad administrativa. De lo contrario, se integrará al expediente de la auditoría pública.

CERTIFICACIÓN.

La técnica de Certificación la utiliza el auditor público para solicitar documentación legal firmada por la autoridad gubernamental competente nacional o extranjera que cuente con tal atribución para confirmar la autenticidad de lo solicitado, pidiéndole asegure la verdad de un hecho, documento o transacción.

Dicha solicitud puede realizarse también a las áreas auditadas o áreas que estén directamente involucradas con el manejo de documentos, hechos o transacciones que están siendo verificadas por el auditor público designado para realizar la

ejecución de la auditoría pública y que por su importancia son necesarios para continuar con el proceso de investigación del auditor.

Lo antes mencionado se debe llevar a cabo cuando el auditor considere necesario contar con documentos originales para sustentar los hallazgos determinados; lo cual le servirá de evidencia sobre todo en caso de que se haya determinado alguna observación relevante, que pudiese turnarse al área de responsabilidades misma que sería una prueba de autoridad competente.

OBSERVACIÓN.

La técnica de Observación el auditor público la utiliza para verificar físicamente cómo realiza el personal del área auditada las operaciones, hechos o procesos, dándose cuenta ocularmente de la forma cómo se comporta el personal de la institución pública al llevar a cabo sus actividades. Después de realizar la observación de actividades, el auditor puede hacer un comparativo de las mismas con otras actividades descritas tal vez en los procedimientos del área auditada o en la normatividad aplicable, con la finalidad de verificar que no existe incumplimiento legal.

Entonces se puede decir que la técnica de Observación implica la presencia física del auditor público durante el desarrollo de las operaciones o procedimientos a cargo del área auditada, con la finalidad de constatar la manera en que es realizada la actividad que se está verificando. El auditor puede observar, entre otras cosas, los:

- Inmuebles.
- Instalaciones.
- Oficinas.

- Maquinarias.
- Equipos.
- Trámites que se llevan a cabo.
- El uso de la documentación interna y externa.
- Archivos.
- Etc.

Las actividades antes referidas se desarrollan mirando con atención todo lo referente a lo que se pretende observar, ya que la impresión obtenida se analizará elaborando un papel de trabajo en donde el auditor público relaciona y compara lo observado con la información y cifras registradas e informadas por autoridades competentes, al área de auditoría pública en la institución gubernamental que se audite.

Por lo que el auditor público debe poner mucha atención a cualquier evento que se suscite durante las actividades de lo observado, para realizar un trabajo profesional y de calidad, de tal forma que pueda emitir una opinión profesional de lo observado, respaldado además con lo informado por autoridades competentes y lo registrado en documentos oficiales de la institución gubernamental que se audita.

La aplicación de la técnica de Observación es útil en casi todas las fases de la auditoría. Por medio de esta técnica el auditor público atestigua hechos y circunstancias y las relaciona con la forma de ejecución de las operaciones que se están verificando, dándose cuenta personalmente, de manera abierta o discreta, cómo el personal del área auditada lleva a cabo ciertas actividades.

CÁLCULO.

En la técnica de Cálculo el auditor público verifica la exactitud matemática de la información relacionada con las operaciones sujetas a revisión. Para que pueda cerciorarse del correcto registro del área administrativa que está revisando, puede seguir un procedimiento diferente al empleado por el área revisada.

Vale la pena mencionar que la técnica de Cálculo permite comprobar la exactitud de las cifras; mediante la realización de las operaciones aritméticas de:

- Suma.
- Resta.
- Multiplicación.
- División y
- Cualquier otra operación matemática que permita verificar el correcto cálculo.

Es importante resaltar que la técnica del Cálculo debe emplearse cuando el auditor público lo considere necesario durante la aplicación de los procedimientos de auditoría cuando por alguna duda, o por ser parte de la muestra de la auditoría, se tenga que realizar, ya que el auditor debe validar las cifras revisada como correctas y por consiguiente, debe de contar con la evidencia objetiva, suficiente y competente que compruebe la veracidad de cálculo. Dicha evidencia se ve reflejada en los estados financieros, libros, registros y documentación del área revisada o institución gubernamental involucrada en el concepto a revisar.

Derivado de lo anterior podemos mencionar que la técnica de Cálculo es la verificación matemática de alguna operación o partida en donde el auditor público

podrá realizar visitas de verificación a las áreas que estén directamente involucradas en las actividades revisadas con la finalidad de solicitarle documentación a terceros y compararla con la presentada por la unidad auditada.

Es importante mencionar que el auditor podrá acudir directamente al domicilio del tercero y levantar un acta de la visita para contar con evidencia que respalde la aplicación de esta Técnica.

4.4. CUADRO COMPARATIVO DE ANÁLISIS Y DIAGNÓSTICO VS. LA PROPUESTA DE MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

ANÁLISIS Y DIAGNÓSTICO DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

PROPUESTA DE MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA PÚBLICA.

Presento el Análisis y Diagnóstico de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría de la administración pública en México, con la finalidad de robustecer el trabajo de las entidades fiscalizadoras en el tema de Procedimientos y Técnicas de Auditoría Pública.

Ya que los procedimientos y técnicas de auditoría pública se deben tener en cuenta, para conocer o interpretar los documentos e información que proporcionan las áreas auditadas, con la finalidad de que el auditor público argumente y evidencie, suficiente y competentemente, las observaciones e informes de auditoría pública.

El tema de Técnicas y Procedimientos de Auditoría Pública, se ha profundizado de manera insuficiente por las

Los principales procedimientos y técnicas de auditoría pública, deben de formar parte del manual de procedimiento del área de auditoría interna de los órganos internos de control, y de las guías de las instituciones fiscalizadoras que dan línea a la normatividad aplicable en materia de auditoría pública (Secretaría de la Función Pública y Auditoría Superior de la Federación). Abordándolas con mayor profundidad por ser herramientas que el auditor público emplea en su quehacer diario ya que son útiles para la adecuada fiscalización, y sirven para verificar a detalle los programas, proyectos, metas, rubros, objetivos, conceptos, etc.; contribuyendo a la consolidación de una auditoría con calidad, que coadyuve de manera eficaz y eficiente al logro de los objetivos de las instituciones de gobierno.

entidades gubernamentales y por los especialistas en la materia de auditoría pública.

Es importante comentar que para llevar a cabo las fases de la ejecución de auditoría, los auditores públicos deben aplicar técnicas y procedimientos de auditoría, examinando hechos o circunstancias relativas a la información que revisan, mediante lo cual consiguen las bases para sustentar los hallazgos, resultados, recomendaciones y observaciones determinadas.

Los procedimientos de las técnicas de auditoría pública aplican y/o combinan técnicas de investigación, para realizar una revisión particular.

Las técnicas de auditoría pública pueden clasificarse en base a la acción que va a efectuar el servidor público designado para llevar a cabo la auditoría; siendo de verificación física (inspección y observación), de verificación documental (estudio general e investigación),

Derivado de lo anterior presento un **Avance para una Propuesta de Mejora de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría de la administración pública en México.**

LA TÉCNICA DE ESTUDIO GENERAL

En la técnica de Estudio General, el auditor público debe allegarse de la documentación universal del área, de los programas, proyectos, objetivos, metas, conceptos, así como de los rubros a examinar; buscando información presupuestaria y/o de los estados financieros y de las partes más significativas o extraordinarias que constituyen lo esencial para llevar a cabo la ejecución de auditoría pública en cualquier institución de gobierno.

Es importante resaltar que esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor público que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener los datos o informes originales del área que va a revisar.

La técnica del Estudio General sirve de base para la aplicación y orientación de otras técnicas, por lo que,

de verificación testimonial (declaración, confirmación y certificación) y de análisis (análisis y cálculo).

Conviene resaltar que los auditores públicos deben contar con información detallada y específica de las principales técnicas de auditoría pública (Inspección, Observación, Estudio General, Investigación, Declaración, Confirmación, Certificación, Análisis y Cálculo), ya que son utilizadas a lo largo del proceso de los trabajos de investigación que desarrollan los servidores públicos, designados para llevar a cabo las auditorías en las entidades gubernamentales.

Lo anterior debido a que los principales procedimientos y técnicas de auditoría pública (Inspección, Observación, Estudio General, Investigación, Declaración, Confirmación, Certificación, Análisis y Cálculo), no se encuentran plasmados como tema importante de algunos manuales de procedimiento de los órganos internos de control, ni en las guías de las instituciones fiscalizadoras que dan línea a la normatividad aplicable en materia de auditoría pública (Secretaría de la Función Pública y Auditoría Superior de la

sugiero aplicarse primero que las otras, siendo además necesaria para que el auditor público, pueda formarse una idea de lo que se va a revisar, y realizar la solicitud de información que le sea útil para el desarrollo de sus actividades, entre la información que el auditor puede solicitar al área revisada es:

- Estructura orgánica.
- Funciones de la unidad auditada.
- Normatividad aplicable a las operaciones por auditar.
- Objetivos del área a revisar.
- Metas, proyectos, programas, conceptos, rubros y actividades.
- En su caso, presupuestos y/o estados financieros.
- Los controles internos implantados.
- Si las hubiera, las observaciones de auditorías anteriores, realizadas por la contraloría interna de la institución gubernamental que se audita, la Auditoría Superior de la Federación y los auditores externos.

Federación); por lo que considero necesario señalar que el tema de técnicas y procedimientos de auditoría pública, no se aborda con profundidad.

Es importante indicar que las técnicas de auditoría pública son indispensables para la adecuada fiscalización de ingresos obtenidos con el propósito de destinarlos al gasto público en beneficio de la sociedad y contribuyen a la consolidación de una auditoría con calidad.

Además para solventar las observaciones determinadas como resultados de las auditorías, los auditores deben llevar a cabo el seguimiento de observaciones de las auditorías realizadas, en donde recopilan y registran datos, analizan la información y evalúan lo que solicitan al área, aplicando los procedimientos y técnicas de auditoría pública, de la misma forma que en la etapa de la ejecución de la auditoría.

Ante la diversidad de las operaciones en las instituciones de gobierno, es necesario que el auditor público, utilice su

- Respuesta de la unidad auditada a los cuestionarios de control interno.

Es esencial mencionar que: no se puede realizar una auditoría pública adecuada, si no se tiene conocimiento de lo que se va a revisar, por lo que considero que en el desarrollo del Estudio General, se lleve a cabo la revisión de archivos, informes, atención de las recomendaciones, respuestas a las solicitudes de información hecha por los auditores públicos de la institución gubernamental que se audita y, sobre todo, de la respuestas que emite el área revisada a los cuestionarios de control interno, además de la revisión previa a los manuales de procedimientos y de organización institucionales.

Lo anterior con la finalidad de conocer más a detalle el área en donde se va a practicar la auditoría pública, logrando con esto, una aplicación adecuada de las técnicas y procedimientos de auditoría pública, y lo más importante, que el auditor público esté en posibilidad de dar cumplimiento al objetivo de la auditoría encomendada.

critero y su experiencia profesional para proponer los procedimientos de auditoría pública adecuados. Conviene resaltar que en ocasiones no es suficiente aplicar una sola técnica de auditoría, para examinar la información, por lo que recomiendo en muchos de los casos utilizar varias al mismo tiempo.

Conviene resaltar que, el Estudio General es la apreciación de las características de lo que se pretende revisar, de las partes más significativas que lo componen, en donde el auditor aplica juicio basado en su preparación y experiencia, con la finalidad de identificar situaciones importantes o extraordinarias. Derivado de lo anterior considero al Estudio General como una técnica de evaluación del área a revisar o concepto específico a evaluar, más significativos o extraordinarios que lo constituye.

La evaluación general del área a revisar debe realizarse aplicando el juicio profesional del auditor, basado en su preparación académica y experiencia profesional quien identifica en los datos e información a revisar, las circunstancias más importantes o extraordinarias que requieran atención concreta.

Por lo anterior expuesto puntualizo al Estudio General como una apreciación de las características del área a

auditar, de sus estados financieros, así como de los elementos más importantes que le proporcionan orientación al auditor público, para aplicar otras técnicas de auditoría necesarias para el desarrollo de la auditoría encomendada según las circunstancias.

LA TÉCNICA DE ANÁLISIS.

La técnica de Análisis comprende los razonamiento por medio de los cuales el auditor público puede conocer en lo individual cada uno de los elementos que integran un todo del concepto que haya seleccionado para su revisión, de cuya investigación y estudio se desprenden una opinión profesional de lo evaluado, la técnica de Análisis puede estar orientado a:

- Indicadores.
- Movimientos de las cuentas.
- Saldos.
- Tendencias.
- Relaciones.

- Variaciones.
- Pruebas de razonabilidad.
- Contrataciones.
- Otros.

Cuando estos sean inconsistentes con otra información similar con la que se pueda comparar o que exista dudas respectivas de que sus registros y operaciones sean improcedentes.

Dada la naturaleza de técnica de Análisis, es decir de referirse al estudio minucioso del asunto que se pretende auditar, en circunstancias especiales el auditor público podrá utilizar lo analizado como fuente única de evidencia.

Es importante mencionar que la técnica de Análisis puede llevarse a cabo al mismo tiempo que otras técnicas de auditoría, en todas las fases de la revisión y con distintos fines ya que consiste en clasificar los distintos elementos

individuales que forman concepto a revisar para su estudio de manera detallada.

Derivado de lo anterior, puedo puntualizar a la técnica de Análisis como un examen, clasificación y agrupación de los distintos componentes que se revisan en una auditoría pública y la interrelación que tiene con el área auditada, con la finalidad de llegar a una conclusión respecto de lo que se está revisando. Es decir, consiste en la desagregación o división de un todo en cada una de sus partes de lo auditado, para proceder a su estudio detallado y conclusión de lo examinado.

Es importante indicar que los procedimientos empleados en la técnica de Análisis, comprenden desde simples comparaciones, hasta análisis complejos que requieran técnicas de Análisis sofisticados, en donde se involucren estadística y/o procesamiento electrónico de datos, con el uso de la tecnología informática, dependiendo de cada circunstancia que se suscite en lo analizado.

Derivado de lo anterior debo mencionar que al emplear la técnica del Análisis primero es necesario fraccionar lo revisado, para mejor comprensión de lo examinado, porque al determinar cada una de las partes que integran el concepto a revisar, facilita su estudio, segundo establecer bloques semejantes y específicos de lo auditado; y por último esta técnica puede realizarse sobre distintos eventos y/o documentos.

LA TÉCNICA DE INSPECCIÓN.

La técnica de Inspección la debe aplicar el auditor público en la investigación física, de los bienes materiales y documentales que soportan los datos registrados en la contabilidad de la institución revisada, con la finalidad de cerciorarse de que los datos sean reales.

La técnica de Inspección le sirve al auditor para comprobar la autenticidad, de las operaciones contables registradas en las cuentas de balance, o verificar físicamente las constancias, que amparan los activos de las operaciones que aún no se tengan en los registros financieros de la

institución que se está auditando; al respecto señalo, que la técnica de la Inspección es la comprobación física de:

- Dineros.
- Bienes muebles e inmuebles.
- Materiales.
- Suministros y
- Documentación.

Con la finalidad de constatar primero la existencia de un activo o la legitimidad de una operación registrada como parte de la información que obra en poder de la administración de las instituciones de gobierno y segundo para constatar las condiciones de los trabajos realizados, así como el cotejo de los pagos de bienes y/o servicios contratados por las instituciones gubernamentales a las cuales se revisa; conviene mencionar que la técnica de la Inspección se puede llevar a cabo mediante:

- Arqueos de caja.

- Verificación documental.
- Fiscalización de bienes y/o servicios.
- Observando la toma de inventarios de mercancías, de vehículos y equipos de cómputo.

Los arqueos de caja, la verificación documental y de bienes; así como la observación de la toma de inventarios, se desarrollan durante la ejecución de la auditoría, coordinando a los auditores con los servidores públicos del área auditada.

Es importante proponer a los auditores públicos que las actividades descritas anteriormente, las llevan a cabo aplicando la técnica de la Inspección, sin dar aviso al personal del área revisada, con la finalidad de contar con la certeza de que los bienes auditados corresponden efectivamente a lo registrado por las instituciones gubernamentales, en número, cantidad y precio de la adquisición, y que se utilizan para dar cumplimiento a los objetivos de la propia institución de gobierno, dependiendo de cada circunstancia.

Derivado de lo anterior puntualizo que la técnica de la Inspección involucra un examen físico, es decir una inspección ocular, esta técnica es útil en la constatación de dinero en efectivo, documentos que evidencian valores, activos fijos y similares, así como la revisión de otros activos institucionales, tales como documentos por cobrar, títulos y acciones.

LA TÉCNICA DE CONFIRMACIÓN.

La técnica de la Confirmación debe realizarla el auditor público, cuando obtiene el testimonio por escrito de una persona independiente a la institución gubernamental que se está verificando, y que tiene conocimiento de la naturaleza, y condiciones de las operaciones que efectúa el área revisada; por lo tanto puede informar al área de auditoría de manera creíble, sobre las operaciones revisadas.

La técnica de la Confirmación consiste en que el auditor público obtenga un escrito de terceras personas,

	<p>independientes a la unidad auditada, con la finalidad de verificar la autenticidad de la información sobre algún saldo, movimiento o cualquier dato preciso, para continuar con los trabajos de la auditoría pública que se estén llevando a cabo.</p> <p>Vale la pena mencionar que, para emplear la técnica de la Confirmación, es necesario que el auditor público elabore un oficio solicitando información ya sea a los:</p> <ul style="list-style-type: none">• Proveedores.• Contratistas.• Prestadores de servicios o• Áreas involucradas. <p>Directamente relacionadas con las actividades del área auditada que estén en posibilidad de poder confirmar un hecho o acción determinada, con la finalidad de verificar la información que debe estar registrada, en los archivos de la institución gubernamental, o en los archivos de terceras personas relacionadas con la actividad que se revisa, con</p>
--	---

el propósito de cerciorarse que las operaciones se llevaron a cabo, o que las erogaciones se efectuaron dentro del periodo sujeto a revisión, o de que las cifras registradas pertenecen a la institución gubernamental revisada.

Derivado de lo anterior debo puntualizar que la técnica de la Confirmación es, la obtención de un escrito realizado por una persona independiente a la unidad que se está verificado, la cual está en la posibilidad de conocer la naturaleza, y condiciones de la operación e informar de una manera válida sobre la autenticidad de un hecho, operación o saldo.

Esta técnica se lleva a cabo mediante una solicitud a la persona a quien se le solicita conteste por escrito al auditor público y proporcione información que le pide. La cual puede ser positiva, por enviar datos a la persona que se le requiere confirme la información y en su caso, emita sus comentarios.

Puede ser negativa siendo esta en donde se envían datos al confirmante y se le pide que dé respuesta, sólo si está en desacuerdo con la información.

O bien puede ser indirecta ciega o en blanco, que en mi opinión es la técnica de la Confirmación más adecuada en donde el auditor público no envía datos y solicita información sobre algún saldo, movimiento o cualquier dato necesario para continuar con la auditoría pública.

LA TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN.

La técnica de Investigación implica que el auditor público recurra al personal de la institución de gobierno, con objeto de obtener información, datos y comentarios de los servidores públicos adscritos a la institución gubernamental, involucrados en las actividades verificadas.

Mediante esta técnica de Investigación; el auditor público puede obtener conocimiento y formarse un juicio, respecto algunos saldos o ciertas operaciones realizadas por el área de la institución de gobierno revisada; sin embargo, en mi

	<p>opinión el auditor público debe asegurarse de que la información obtenida como resultado de la aplicación de la técnica de Investigación, es veraz e importante, para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría pública que está llevando a cabo.</p> <p>Es importante hacer notar que la técnica de Investigación implica recurrir al personal de la unidad verificada para dar seguimiento de una operación, desde su inicio hasta su término, con el propósito de obtener información determinada para continuar los procesos de auditoría pública.</p> <p>Mediante la técnica de Investigación, el auditor público puede establecer un juicio de las operaciones realizadas por el área auditada; pero para acreditar que la información obtenida por este medio es segura, el auditor público llevará a cabo pruebas de cumplimiento que tengan relación con los objetivos de la auditoría que se está realizando, con la finalidad de obtener evidencia de que los controles internos existentes son aplicados efectiva y</p>
--	---

uniformemente en el desarrollo de las actividades realizadas por el área auditada. Lo anterior puede hacerse mediante la solicitud de información para resolver dudas de registro de operaciones o inconsistencias.

Derivado de lo anterior entonces la técnica de Investigación, es la obtención de información, datos y comentarios emitidos por servidores públicos de la unidad verificada, puede obtenerse mediante datos para formarse un juicio sobre algunos hechos, operaciones o saldos de lo que se esté revisando.

LA TÉCNICA DE DECLARACIÓN.

La técnica de la Declaración es obtenida por el auditor público mediante:

- Manifestación escrita o
- Comparecencia firmada por el servidor público donde la declaratoria de la persona queda registrada en un acta.

	<p>Cuando la importancia de los datos lo amerite, es conveniente que el resultado de las investigaciones realizadas por el auditor público, se presente por escrito en forma de resumen, firmado por los servidores públicos que participaron, pudiendo dirigirla al auditor en forma de carta para quedar como un testimonio de los hechos en los papeles de trabajo de la auditoría.</p> <p>La validez de esta información proporcionada al auditor público es limitada, porque los datos son suministrados por las personas que participaron en las actividades revisadas, o tuvieron injerencia en la formulación de los hechos.</p> <p>La técnica de la Declaración, sirve para confirmar por escrito, la información que la administración de la institución gubernamental suministra al auditor público, durante la ejecución de la auditoría.</p> <p>La técnica de la Declaración debe ser aplicada a los servidores públicos que están directamente involucrados</p>
--	---

y/o conocen de la situación que se revisa en la auditoría que se está llevando a cabo.

Por lo tanto, puedo decir que la técnica de la Declaración respalda la investigación realizada con el personal del área auditada, mediante la documentación avalada con la firma de los servidores públicos que rinden su declaración y con los que en ella intervinieron.

Es oportuno comentar de manera general que la técnica de la Declaración, solicita a los servidores públicos involucrados en las actividades del área revisada, cuando a consideración del auditor público sea necesario; aclarar o precisar algún:

- Hecho.
- Lugar.
- Dato.
- Fecha.
- Operación.

- Hora, o
- Actividad que se esté revisando.

Además es importante indicar que la técnica de la Declaración debe ser aplicada a las personas directamente involucradas en las actividades que se analizan, por lo regular se llevan a cabo mediante una solicitud de información o una comparecencia; sobre todo, cuando ocurran acontecimientos durante la ejecución de la auditoría que por su importancia, se hacen constar en acta; en la cual se describe el lugar, hora y fecha del acto; nombre y cargo de los asistentes, así como unidad administrativa de adscripción (de quienes hayan participado en el acto), el número y fecha de la orden de auditoría pública; motivo del acta (firma de observaciones, cierre de la auditoría entre otros), datos generales de cuando menos dos testigos de asistencia; en su caso los auditores actuantes nombrarán a dichos testigos y quedará asentado en el acta, declaraciones y/o aclaraciones, cierre y firma del acta.

Estas actas se elaborarán en tres tantos, con firmas autógrafas, un tanto será para el servidor público del ente auditado, otro tanto se integrará al expediente de la auditoría y el último tanto de ser el caso, se integrará al expediente del caso con presunta responsabilidad administrativa; de lo contrario, se integrará al expediente de la auditoría pública.

LA TÉCNICA DE CERTIFICACIÓN.

La técnica de Certificación la utiliza el auditor público para solicitar documentación legal firmada por la autoridad gubernamental competente, nacional o extranjera, que cuente con tal atribución para confirmar la autenticidad de lo solicitado; pidiéndole asegure la verdad de un hecho, documento o transacción.

Dicha solicitud, puede realizarse también a las áreas auditadas o áreas que estén directamente involucradas, con el manejo de documentos, hechos o transacciones que están siendo verificadas por el auditor público designado para realizar la ejecución de la auditoría pública, y que por

su importancia son necesarios para continuar con el proceso de fiscalización del auditor público.

En mi opinión lo antes mencionado se debe llevar a cabo, cuando el auditor público considere necesario, contar con documentos originales para sustentar los hallazgos determinados, lo cual le servirá de evidencia sobre todo, en caso de que se haya determinado alguna observación relevante, que deba turnar al área de responsabilidades, misma que sería una prueba de autoridad competente.

LA TÉCNICA DE OBSERVACIÓN.

La técnica de Observación el auditor público la utiliza para verificar físicamente como realiza el personal del área auditada las operaciones, hechos o procesos, dándose cuenta ocularmente de la forma como se comporta el personal de la institución, al llevar a cabo sus actividades.

Después de realizar la observación de actividades el auditor puede hacer un comparativo de las mismas, con otras actividades descritas las cuales podría tomarse de su

	<p>manual de procedimientos del área revisada; o de la normatividad aplicable, con la finalidad de verificar que no exista incumplimiento normativo.</p> <p>Entonces debo puntualizar que la técnica de Observación implica la presencia física del auditor público durante el desarrollo de las operaciones o procedimientos a cargo del personal del área auditada, con la finalidad de constatar la manera en que se realizan las actividades que se está verificando.</p> <p>Asimismo propongo al auditor público que observe entre otras cosas los:</p> <ul style="list-style-type: none">• Inmuebles.• Instalaciones.• Oficinas.• Maquinarias.• Equipos.• Trámites que se llevan a cabo.
--	---

- El uso de la documentación interna y externa.
- Archivos.
- Etc.

Las actividades antes referidas se desarrollan, mirando con atención todo lo referente a lo que se pretende observar, ya que la impresión obtenida se analizara elaborando un papel de trabajo, en donde el auditor público relaciona y compara lo observado, con la información y cifras registradas e informadas por autoridades competentes al área de auditoría pública.

Por lo anterior, el auditor público debe poner mucha atención a cualquier evento que se suscite durante las actividades de lo observado, para realizar un trabajo profesional y de calidad, de tal forma que pueda emitir una opinión profesional de lo observado, respaldado además, con lo informado por autoridades competentes y lo registrado en documentos oficiales de la institución gubernamental que se revisa.

Es importante señalar que la aplicación de la técnica de Observación es útil en casi todas las fases de la auditoría, por medio de esta técnica, el auditor público atestigua hechos y circunstancias, y las relaciona con la forma de ejecución de las operaciones que se están verificando, dándose cuenta personalmente, de manera abierta o discreta, cómo el personal del área auditada lleva a cabo algunas actividades.

LA TÉCNICA DE CÁLCULO.

En la técnica de Cálculo el auditor público verifica la exactitud matemática de la información relacionada con las operaciones sujetas a revisión, para que pueda cerciorarse de la autenticidad numérica de las partidas registradas por el área administrativa que está revisando, puede seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de ellas.

Vale la pena mencionar que la técnica de Cálculo le permite al auditor público comprobar la exactitud de las cifras; mediante la realización de las operaciones aritméticas de:

- Suma.
- Resta.
- Multiplicación.
- División y
- Cualquier otra operación matemática que permita verificar el correcto cálculo.

En mi opinión es importante puntualizar que esta técnica de auditoría pública debe emplearse cuando el auditor lo considere necesaria, durante la aplicación de los procedimientos de auditoría pública, cuando por alguna duda, o por ser parte de la muestra de la auditoría se tenga que realizar; ya que el auditor público, debe validar las cifras revisadas como correctas, y por consiguiente debe de contar con la evidencia objetiva, suficiente y competente que compruebe la veracidad de cálculo; dicha evidencia se ve reflejada en los estados financieros, libros, registros y documentación del área revisada o institución gubernamental involucrada en el concepto a revisar.

	<p>Derivado de lo anterior puedo decir que la técnica de Cálculo es la verificación matemática de alguna operación durante la ejecución de los trabajos de auditoría.</p> <p>En el desarrollo de esta técnica el auditor público podrá realizar visitas de verificación a las áreas que estén directamente involucradas en las actividades revisadas; con la finalidad de solicitarle documentación a terceros y compararla con la presentada por la unidad verificada.</p> <p>El auditor público también podrá acudir directamente al domicilio del tercero y levantar un acta de la visita para contar con evidencia que respalde la aplicación de esta técnica e incorporarla a sus papeles de trabajo.</p>
--	--

CONCLUSIONES.

Se abordó el surgimiento de la auditoría pública enfocada a la idea democrática de supervisar y revisar las atribuciones, funciones y actividades que ejercen los servidores públicos en el gobierno. En la lógica de la supervisión como un elemento propio del Estado se tocó el tema de la división de poderes, incluyendo la actuación ética, profesional y el impacto que ocasiona a la imagen gubernamental, transmitiendo la idea de que los gobernantes deben ser fiscalizados.

Se destacó que el surgimiento de la auditoría pública, se centra principalmente en la verificación de los controles internos ya que son necesarios sobre aquellos que disponen del poder político; así surge la idea democrática de supervisar y revisar el poder que ejercen los servidores públicos en el gobierno en turno, pues una sociedad que desea prevenir el abuso de poder por parte de sus gobernantes, requiere de garantizar la posibilidad de hacerlo rendir cuentas. En este marco, se resaltó las funciones de fiscalización en las instituciones de gobierno las cuales sólo pueden ser posibles en un Estado democrático en donde la auditoría pública esté siempre al servicio de la sociedad.

En la administración pública mexicana la fiscalización implica la existencia de órganos internos de control, con dependencia jerárquica de la Secretaría de la Función Pública en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, además de la entidad de fiscalización superior de la federación, las cuales hacen posible la revisión de las actividades y operaciones que realizan los poderes de la unión en los tres ámbitos de gobierno.

Haciendo énfasis de que los servidores públicos deben ser conscientes que su actuación ética y profesional impacta directamente a la imagen gubernamental, por lo que deben ser fiscalizados, ya que las acciones de los servidores públicos deben tener un sustento jurídico que les proporcione legitimidad y naturaleza pública,

atendiendo siempre al interés colectivo y a la relación de medios y fines en el quehacer gubernamental, para no afectar o perjudicar el interés de los gobernados.

El servicio público con calidad constituye un compromiso de ofrecer a los ciudadanos un servicio potenciando la participación, y la colaboración de la sociedad en general, dando respuesta a las necesidades sociales, determinando los cambios necesarios para un nivel de mejora deseable del ciudadano.

La calidad en el servicio público, comprende la transparencia, la participación del ciudadano como usuario del servicio, la satisfacción de sus requerimientos y la accesibilidad, valores indispensables en el servicio y, como parte de esto, la relación entre el gobierno-proveedor y el ciudadano usuario o beneficiario.

Asimismo se recalcó que los gobiernos deben procurar el acrecentamiento de los valores éticos de los servidores públicos, y fomentar conductas o comportamientos entre los gobernantes que encaminen a realizar sus funciones, actividades y tareas encomendadas evitando cometer actos impunes o de corrupción, respetando en todo momento el estado de derecho. Por lo que es necesario que la sociedad política se encuentre plenamente juridificada y que su normatividad asegure que todo ciudadano será tratado por igual frente a la justicia.

Además, se consideró importante resaltar que la auditoría pública se caracteriza por la naturaleza jurídica del sujeto a revisar, los cuales son las instituciones gubernamentales. En México al establecerse la Secretaría de la Función Pública se complementó el ciclo del proceso de la Administración Pública Federal, al realizar ésta las funciones de control y evaluación como entidad fiscalizadora, y para garantizar la sana administración de la economía nacional el Honorable Congreso de la Unión aprobó la creación de la Auditoría Superior de la Federación.

Fue transcendental enfatizar que la auditoría pública contribuye 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; logrando que los gobernantes estén abiertos a la inspección pública, expliquen y justifiquen sus actos, con la rendición de cuentas; además con la transparencia la sociedad puede averiguar si los servidores públicos están actuando de acuerdo a la normatividad vigente.

Se destacó que a la auditoría pública se encomienda el examen de las actividades realizadas por los servidores públicos en el contexto de la gestión pública, con objeto de comprobar que dichas actividades coadyuven de manera eficaz y eficiente al logro de los objetivos de las instituciones de gobierno.

La principal característica de la auditoría pública a nivel federal es que se realiza a través de la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública, los auditores externos contratados por la Secretaría de la Función Pública, los órganos internos de control de las dependencias y entidades, quienes deben de integrar equipos de trabajo conformados por auditores públicos multidisciplinarios.

Señalando, que los responsables de seleccionar al personal que conformará el equipo de trabajo de auditoría pública deberán considerar la capacidad técnica y experiencia de los auditores públicos, tomando en cuenta el tipo y complejidad de la institución gubernamental a auditar.

Lo anterior debido a que al terminar la revisión la instancia fiscalizadora deberá presentar su informe de auditoría pública por escrito a las autoridades competentes, así como a los responsables de las áreas a las que se les practicó la auditoría pública, con el fin de que se tomen las medidas necesarias y se lleve a cabo las recomendaciones determinadas por los auditores públicos.

Fue considerable exponer que el informe de auditoría pública debe cubrir todas las actividades realizadas por los auditores públicos para sustentar sus resultados, presentar hechos y su evaluación de manera objetiva y clara de los elementos

esenciales, con una redacción precisa y comprensible. Asimismo los auditores públicos deben recibir y valorar los argumentos y evidencias presentadas por el ente fiscalizado antes del cierre y, en su caso, difusión de los informes.

Resaltando, que hoy la sociedad es más participativa, y demanda una mayor transparencia en el ejercicio gubernamental, así como una mayor claridad en la toma de decisiones sobre la aplicación de recursos públicos y la responsabilidad de los auditores públicos es vigilar que los dineros de la sociedad se ejerzan de manera honesta y eficiente, contribuyendo a mejorar la imagen de las instituciones de gobierno, ante una sociedad que valora cada vez más aspectos como la transparencia, rendición de cuentas y la fiscalización, por existir poca confianza en la aplicación y uso de los recursos públicos.

Del mismo modo se señaló el triángulo de la corrupción; en donde para que la corrupción exista se requiere una persona que esté dispuesta a pedir o recibir y otra que se encuentre motivada a ofrecer o dar, con el fin de verse favorecida en una decisión, o de evadir el cumplimiento de requisitos o, de no observar la ley; pues un gobierno transparente, que ponga a disposición de la sociedad la información con que cuenta, la hará más consciente de la necesidad de respetar la ley y de exigir a sus gobernantes la observancia estricta de la misma.

La sociedad entonces cumple una función muy importante en la prevención contra la corrupción, cuanto más transparente sea su gobierno en su actuar y le rinda cuentas de su administración, la sociedad será más responsable y participativa. Por lo que las instituciones de gobierno de la administración pública, deben estar sujetas a una mayor supervisión.

Fue conveniente enfatizar que los servidores públicos que realicen una auditoría, por este solo hecho, adquieren una responsabilidad social, debido a la confianza que se deposita en la realización de su trabajo como auditores públicos; porque

garantizan a la sociedad que sus recursos son utilizados para los fines proyectados con óptimos resultados.

También se señaló que el papel de las instituciones gubernamentales es el de realizar todo cuanto esté a su alcance para establecer un adecuado control interno y buenas prácticas de los servidores públicos, vigilar que sus empleados realicen la prestación de sus servicios de manera eficiente y eficaz hacia la ciudadanía en general, fomentar conductas o comportamientos en los gobernantes que se encaminen a realizar su trabajo con la mejor voluntad de servicio público, usar racional y económicamente los recursos del Estado, buscar mayor eficiencia y calidad, así como mejorar su propia competencia profesional.

La fiscalización a las áreas gubernamentales así como las denuncias de los servidores públicos o de la sociedad, son un elemento muy importante para prevenir y detectar actos ilícitos, por lo que en las instituciones de gobierno se deben establecer mecanismos confiables y seguros que permitan recabar e investigar actos indebidos de los gobernantes en gestión, garantizando en todo momento que la evidencia determinada en las observaciones obtenidas de una auditoría, sea suficiente y competente; así como la confidencialidad y anonimato de los denunciadores y la investigación de los hechos denunciados, a fin de evitar posibles represalias por parte de los servidores públicos que cometieron dichos actos.

Asimismo se puntualizó el papel de los medios de comunicación ya que son instrumentos para supervisar las acciones del gobierno; sirven para difundir o alertar a la ciudadanía, y a los actores políticos de actos indebidos de servidores públicos; son un vigilante permanente de políticos, legisladores, líderes y gobernantes; sin duda una pieza fundamental en la democratización del gobierno, desempeñando el denominado “cuarto poder”.

Porque cuando los medios de comunicación son independientes del control gubernamental, pueden ejercer el papel de vigilante del gobierno en turno,

establecer comunicación entre los ciudadanos, informarles de lo que hacen o dejan de hacer sus representantes del Estado, sobre todo cuando detecta irregularidades en el quehacer que el Estado les encomienda. La crítica y la expresión de diversas opiniones constituyen un factor fundamental en la fiscalización gubernamental, y en la estabilidad de un régimen democrático.

Aparte de destacar que la sociedad juega un papel muy importante, ya que es el instrumento más poderoso para propiciar el repudio e intolerancia para quien incurre en actos de corrupción. A través de la denuncia de las conductas contrarias al orden jurídico, los ciudadanos contribuyen a dar cumplimiento a la ley, por lo que la ciudadanía debe estar dispuesta a denunciar las acciones ilegales y fomentar un comportamiento de respeto y aplicación de la normatividad vigente siempre buscando el bien común.

En este sentido, se enfatizó que la ley establece la posibilidad de que las dependencias y entidades cuenten con módulos de fácil acceso para que cualquier interesado pueda presentar quejas o denuncias. Por lo que los servidores públicos y la ciudadanía en general tienen obligaciones y derechos y deben cumplirlas, para avanzar en la misma dirección y construir un México mejor.

Igualmente se especificó que el trabajo de la auditoría pública requiere de una metodología y se realiza en tres etapas. La primera es la planeación, y su principal objetivo es conocer antecedentes y generalidades del concepto a revisar.

La segunda está destinada a la ejecución del trabajo de la auditoría pública y su objetivo es obtener evidencia así como allegar a los auditores públicos de los elementos necesarios, suficientes y competentes para cubrir sus pruebas selectivas. Esta etapa consta de cuatro fases: recopilación de datos, registro de datos, análisis de la información y evaluación de los resultados y la conclusión a la que el auditor público llegue se asentará en los papeles de trabajo. Para obtener

bases sólidas y fundamentar sus conclusiones, el auditor público debe utilizar técnicas de investigación aplicables a los conceptos por auditar.

La tercera etapa de la auditoría pública está destinada al informe de auditoría pública y su objetivo es emitir la opinión general o juicio respecto de la situación de los conceptos auditados.

En el seguimiento de observaciones los auditores públicos recopilan y registran datos, analizando la información y evaluación de los resultados, aplicando los procedimientos y técnicas de auditoría pública que consideren necesarios para contar con la evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, con la que sustenten sus conclusiones determinadas para dar por atendidas o no, las recomendaciones de la auditoría pública; dichas conclusiones se asentarán en los papeles de trabajo denominadas cédulas de seguimiento.

Asimismo se señaló que cuando el área auditada cumple con los requisitos de diversidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para determinar un resultado de lo verificado de la muestra seleccionada.

De igual forma para obtener una muestra en una auditoría pública cuando se cumplen los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se puede recurrir al procedimiento conocido como pruebas selectivas, para examinar una muestra representativa de las operaciones y poder emitir como resultado de la verificación realizada a la muestra, una opinión sobre la partida global o el rubro revisado.

Se resaltó que la comprobación absoluta puede resultar costosa en relación con el beneficio que se espera de la auditoría pública; no obstante, si en el curso de la revisión se determinan situaciones de las que se pueda inferir que existen irregularidades, las pruebas deberán ampliarse hasta conseguir la evidencia

suficiente, pertinente y competente para que el auditor público pueda emitir su opinión.

Al mismo tiempo se dijo que la oportunidad de los procedimientos de auditoría pública es cuando se determina el mejor momento para la aplicación de los mismos en una auditoría; programándolos en función del objetivo que la auditoría pública persigue, tomando en cuenta, las fechas anterior y posterior de los tiempos en que se proyecta la planeación de la auditoría pública.

También se indicó que las técnicas de auditoría pública son métodos prácticos de investigación y prueba para que el auditor público obtenga información, y compruebe el cumplimiento de los objetivos básicos y específicos de la auditoría pública, que le permita emitir un resultado, una observación, así como el informe sobre la razonabilidad de la documentación analizada por los auditores públicos y expresar una conclusión al respecto.

Enfatizando que en la administración pública las técnicas de auditoría pública, se pueden clasificar con base en la acción que va a efectuar el auditor público; estas acciones pueden ser de verificación física, de verificación documental, testimonial o de análisis.

Aparte de Señalar que para llevar a cabo las fases de la ejecución de la auditoría pública, los auditores deben aplicar técnicas y procedimientos de auditoría, con la finalidad de examinar los hechos o circunstancias relativas a la información que revisa, mediante lo cual consigue las bases para que pueda sustentar los hallazgos, resultados, recomendaciones y observaciones determinadas.

Además de resaltar que el uso de las técnicas de auditoría pública le permiten expresar al auditor público una conclusión de lo que ha revisado. Estas técnicas deben darse a conocer a los profesionistas que formen parte del personal que se encuentra adscrito a los órganos internos de control en las instituciones de gobierno,

sobre todo a los que en su quehacer diario desempeñan trabajos de auditoría pública.

Derivado de lo anterior presento un Avance para una Propuesta de Mejora de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría de la administración pública en México.

En la técnica de Estudio General: menciono que el auditor público debe allegarse de la documentación universal del área, de los programas, proyectos, objetivos, metas, conceptos, así como de los rubros a examinar; buscando información que constituyen lo esencial para llevar a cabo la ejecución de auditoría pública en cualquier institución de gobierno.

Sugiero aplicarse primero que las otras ya que sirve de base para la aplicación y orientación de otras técnicas, para formarse una idea de lo que se va a revisar, y realizar la solicitud de información que le sea útil para el desarrollo de sus actividades.

Propongo que en el desarrollo del Estudio General, se lleve a cabo la revisión de archivos, informes, atención de las recomendaciones, respuestas a las solicitudes de información hecha por los auditores públicos de la institución gubernamental que se audita y, sobre todo, de la respuestas que emite el área revisada a los cuestionarios de control interno, además de la revisión previa a los manuales de procedimientos y de organización institucionales.

En la técnica de Análisis: expongo que comprende los razonamiento por medio de los cuales el auditor público puede conocer en lo individual cada uno de los elementos que integran un concepto que haya seleccionado para su revisión, de cuya investigación y estudio se desglosa una opinión profesional de lo examinado sobre todo cuando estos sean inconsistentes con otra información similar con la que el auditor público pueda comparar, o que exista dudas respectivas de que sus registros y operaciones por considerarlas improcedentes.

En la técnica de Inspección: opino que la debe aplicar el auditor público en la investigación física, de los bienes materiales y documentales que soportan los datos registrados en la institución revisada, con la finalidad de contar con la certeza de que los bienes auditados corresponden efectivamente a lo registrado por las instituciones gubernamentales, en número, cantidad y precio de la adquisición, y que son utilizados para cumplir los objetivos proyectados.

En la técnica de la Confirmación: comento que la debe realizar el auditor público, cuando obtiene el testimonio por escrito de una persona independiente a la institución gubernamental que se está verificando ya sea de los proveedores, contratistas, prestadores de servicios o áreas involucradas directamente relacionadas con las actividades del área auditada, que estén en posibilidad de poder confirmar un hecho o acción determinada, con la finalidad de verificar la información que debe estar registrada, en sus archivos, y que tiene conocimiento de la naturaleza, y condiciones de las operaciones que efectúa el área revisada; por lo tanto puede informar al área de auditoría de manera creíble, sobre las operaciones examinadas.

La técnica de la Confirmación puede ser positiva, cuando se envían datos a la persona que se le requiere confirme la información y en su caso, emita sus comentarios; negativa cuando se envían datos al confirmante y se le pide que dé respuesta, sólo si está en desacuerdo con la información; o bien puede ser indirecta ciega o en blanco, la cual en mi opinión es la técnica de la Confirmación más adecuada en donde el auditor público no envía datos, sencillamente solicita información sobre algún saldo, movimiento o cualquier dato necesario para continuar con la auditoría pública encomendada.

La técnica de Investigación: implica que el auditor público recurra al personal de la institución de gobierno, con objeto de obtener información, datos y comentarios de los servidores públicos adscritos a la institución gubernamental, involucrados en las

actividades cotejadas, para formarse un juicio sobre algunos hechos, operaciones o saldos de lo que se esté revisando.

La técnica de la Declaración: es obtenida por el auditor público mediante manifestación escrita o comparecencia firmada por el servidor público donde la declaratoria de la persona queda registrada en un acta firmada por los servidores públicos que participaron, sugiero que esta sea dirigida al auditor en forma de carta para quedar como un testimonio de los hechos en los papeles de trabajo de la auditoría.

Esta acta se elaborará en tres tantos, con firmas autógrafas, un tanto para el servidor público del ente auditado, otro se integrará al expediente de la auditoría y el último tanto de ser el caso, se integrará al expediente del caso con presunta responsabilidad administrativa; de lo contrario, se integrará al expediente de la auditoría pública.

La técnica de Certificación: la utiliza el auditor público para solicitar documentación legal firmada por la autoridad gubernamental competente, nacional o extranjera, que cuente con tal atribución para confirmar la autenticidad de lo solicitado; pidiéndole asegure la verdad de un hecho, documento o transacción.

Sugiero que la solicitud se realice a las áreas auditadas o áreas que estén directamente involucradas con el manejo de documentos, hechos o transacciones que están siendo verificadas por el auditor público designado para realizar la ejecución de la auditoría pública, que por su importancia son necesarios para continuar con el proceso de fiscalización.

En mi opinión sirve de evidencia sobre todo, en caso de que se haya determinado alguna observación, que deba turnar el auditor al área de responsabilidades, misma que sería una prueba de autoridad competente.

La técnica de Observación: el auditor público la utiliza para verificar físicamente como realiza el personal del área auditada las operaciones, hechos o procesos, dándose cuenta ocularmente de la forma como se comporta el personal de la institución, al llevar a cabo sus actividades. Considero necesaria la presencia física del auditor público durante el desarrollo de las operaciones o procedimientos a cargo del personal del área auditada, con la finalidad de constatar la manera en que se realizan las actividades que se está verificando.

La técnica de Cálculo: el auditor público verifica la exactitud matemática de la información relacionada con las operaciones sujetas a revisión, para que pueda cerciorarse de la autenticidad numérica de las partidas registradas por el área administrativa que está revisando.

En mi opinión es importante puntualizar que esta técnica de auditoría pública debe emplearse para validar las cifras revisadas como correctas, y por consiguiente debe de contar con la evidencia objetiva, suficiente y competente que compruebe la veracidad de cálculo; dicha evidencia se ve reflejada en los estados financieros, libros, registros y documentación del área revisada o institución gubernamental involucrada en el concepto a revisar.

Lo anterior con la finalidad de complementar los materiales de las instituciones gubernamentales fiscalizadoras. Esperando que los profesionistas especializados dedicados a prestar sus servicios en el área de auditoría pública, le sea útil. Ya que el uso de las técnicas de auditoría, le permite expresar al auditor público una conclusión de lo que ha revisado y la aplicación de éstas, logra que el auditor obtenga la evidencia necesaria que respalde su informe.

Por último es importante enfatizar que los principales procedimientos y técnicas de auditoría pública deben de formar parte del manual de procedimientos del área de auditoría de los órganos internos de control, y que en las guías de las instituciones fiscalizadoras del gobierno en México que dan línea a la normatividad aplicable en

materia de auditoría pública, aborden con mayor profundidad este tema, por ser la herramienta fundamental del auditor público en su quehacer diario; las cuales le sirven para verificar a detalle los programas, proyectos, metas, rubros, objetivos, conceptos, etc.; contribuyendo a la consolidación de una auditoría con calidad, que coadyuve de manera eficaz y eficiente al logro de los objetivos de las instituciones de gobierno.

FUENTES DE CONSULTA.

BIBLIOGRAFÍA.

Acosta Romero, Miguel. *“Teoría General del Derecho Administrativo”*. Primer Curso. Decimosexta Edición Actualizada. Editorial Porrúa. México. 2002.

Carrillo Landero, Ramiro, *“Fundamentos Éticos y Epistemológicos de la Ciencia Política y la Administración Pública”*. Tesis Doctoral. Posgrado. UNAM. 2005.

Hamilton, *“El Federalista”*. 6ª reimpresión. Fondo de Cultura Económica. México 1998.

Hobbes, Thomas, *“El Leviatán, o la Materia, Forma y Poder de una República Eclesiástica y Civil”*. México. Fondo de Cultura Económica. 7ª reimpresión. 1996.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. *“Enciclopedia Jurídica Mexicana”*. Volumen I. Letras A-B. Editorial Porrúa. UNAM. México, 2002.

Kelsen, Hans, *“Teoría General del Derecho y del Estado”*. México. UNAM, 1983.

Maquiavelo, Nicolás, *“Discursos Sobre la Primera Década de Tito Livio”*. Obras Políticas. Instituto Cubano del Libro. La Habana. 1971.

Maquiavelo, Nicolás, *“El Príncipe”*. México. Editores Mexicanos Unidos, S. A. 1985.

Sánchez Vázquez, Adolfo. *“Ética”*. México. Editorial Grijalbo, S.A. de C.V. 1978.

Sohr, Raúl, *“Historia y Poder de la Prensa”*. México. Ed. Andrés Bello. 1998.

Tocqueville, Alexis "*La Democracia en América*". Fondo de Cultura Económica, México. 1994.

Weber, Max, "*Economía y Sociedad*", México. Fondo de Cultura Económica. T.II. 1977.

Wills Herrera, Eduardo, "*Autonomía Local, Descentralización y Corrupción en Colombia. La Corrupción en Colombia*". Memorias del Seminario Corrupción y Descentralización. Red de Solidaridad. Bogotá. 1997.

Zea, Leopoldo, "*Introducción a la Filosofía*". México. UNAM. 1983.

HEMEROGRAFÍA.

Auditoría Superior de la Federación, Cámara de Diputados, *“Material del Curso Procesos de Ejecución de la Auditoría”*.

Bautista, Oscar Diego, *“Necesidad de la Ética Pública”*. Serie Cuadernos de Ética Pública. N° 1. Poder Legislativo del Estado de México. UAEM. México. 2009.

Colegio de Contadores Públicos de México, I.M.C.P., *“Técnicas de Auditoría”*. Vicepresidencia de Desarrollo y Capacitación Profesional. Comisión de Auditoría. Diciembre 2005.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *“Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar”*. 2006. Boletín 5030.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *“Apuntes del Curso Denominado Sistema de Información Periódica”*. 2001.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, *“Material del Curso Denominado Normas y Técnicas de Auditoría Pública”*. DICCA/NTA2002.

MESOGRAFÍA.

Auditoría Superior de la Federación, *Manual de Organización de la Auditoría Superior de la Federación*. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de Septiembre del 2009. Disponible en <http://www.asf.gob.mx/trans/Obliga/Manual.pdf>. Consultado en Octubre de 2016.

Auditoría Superior de la Federación, *“Tipos de Auditoría”*. Disponible en http://www.asf.gob.mx/Section/53_Tipos_de_auditorias_desarrolladas. Consultado en octubre de 2016.

Colegio de Contadores Públicos de México. *“Curso de Auditoría Integral”*. Disponible en <http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletinindependiente14.pdf>. Consultado en octubre de 2016.

Crespo, José Antonio, *“Fundamentos Políticos de la Rendición de Cuentas”*. Serie Cultura de la Rendición de Cuentas. 1. Disponible en http://www.asf.gob.mx/Publication/63_Serie_de_Rendicion_de_Cuentas. Consultado en octubre de 2016.

Definiciones. Disponible en <http://definicion.de/moral/#ixzz4NZPrRix6>. Consultado en septiembre de 2016.

Damaris Arteaga Rivera *“Auditoría Forense: Herramienta Preventiva y Detectiva”*. Colegio de Contadores Públicos de México. Disponible en http://www.ccpm.org.mx/espaciouniversitario/trabajos_ganadores/trabajos_octavo/TERCER%20LUGAR%200.pdf. Consultado en abril de 2017.

Ejemplos de Abuso de Poder. Disponible en <http://ciudadanosenred.com.mx/otros-ejemplos-de-abusos-de-poder-en-mexico/>. Consultado en Octubre de 2016.

Efraín Franz Villarroel Gonzales. Curso: “*Auditoría Operativa*”. Octubre del 2007. Facultad de Ciencia Económicas. Disponible en http://www.emagister.com/uploads_courses/Comunidad_Emagister_67166_67166.pdf. Consultado en abril de 2017.

Hilda Naessens, “*Ética Pública y Transparencia*”. XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles. Congreso Internacional. Septiembre 2010. Santiago de Compostela. Universidad de Santiago de Compostela. Centro Interdisciplinario de Estudios Americanistas Gumersindo Busto. Consejo Español de Estudios Iberoamericanos. Disponible en <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00531532/document>. Consultado en octubre de 2016.

Moreno Pérez, Salvador, “*La Fiscalización Superior en México. Auditorías al Desempeño de la Función de Desarrollo Social*”. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. Documento de Trabajo número 123. 2011.

Metodología de Capacitación COFAE. CID, Curso “*Muestreo en Auditoría*”. Auditoría del Estado. Disponible en http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_ven_mue_aud_pp.pdf Consultado en Noviembre de 2016.

Munguía Ramírez y Asociados, S.C. “*Auditoría Pública*”. Disponible en <http://www.asm.gob.mx/html/Capacitacion/Archivos/ControllInterno/AUDITORIA%20PUBLICA.pdf>. Consultado en octubre de 2016.

Órgano de Fiscalización Superior. “*Manual de Auditoría Gubernamental*”. Poder legislativo de Guanajuato Disponible en <http://www.ofsgto.gob.mx/doctos/pdf/501/50100620070102.pdf>. Consultado en abril de 2017.

Poder Legislativo de Guanajuato, “*Guía de Muestreo Estadístico en Auditoría Gubernamental*”. Órgano de Fiscalización Superior. Disponible en <http://www.ofsgto.gob.mx/ins/contenido/001/005.pdf>. Consultado en noviembre de 2016.

“*Pruebas Selectivas o Muestreo en la Auditoría*” Disponible en <http://www.monografias.com/trabajospdf4/pruebas-selectivas-o-muestreoauditoria/pruebasselectivas-o-muestreo-auditoria.pdf>. Consultado en noviembre de 2016.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. “*Guía General de Auditoría Pública*”. Abril de 2000. México. Disponible en [http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligacionestransparenciaart7/sfp/doctos/guía auditoría.pdf](http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/obligacionestransparenciaart7/sfp/doctos/guía%20auditoría.pdf). Consultado en octubre de 2016.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “*Glosario de términos más usuales en la Administración Pública Federal*”. México. Disponible en <http://www.culturadelalegalidad.org.mx/recursos/Contenidos/PolitcasPblicasYGobernabilidad/documentos/Glosario%20de%20Terminos%20Mas%20Usuales%20en%20la%20Administracion%20Publica%20Federal%20-%20SHCP.pdf>. Consultado en octubre de 2016.

Secretaría de la Función Pública, “*Antecedentes de la Secretaría de la Función Pública*”. Disponible en <http://www.funcionpublica.gob.mx/unaopsf/mision/antecede.htm>. Consultado en octubre de 2016.

Secretaría de la Función Pública, Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública, Unidad de Auditoría Gubernamental, “*Guía de Auditoría Pública*”. Agosto de 2011. Disponible en [http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36493/guia _ general_de_auditoria_publica_agosto_2011.pdf](http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36493/guia_general_de_auditoria_publica_agosto_2011.pdf). Consultado en noviembre de 2016

Tribunal Electoral del Distrito Federal, “*Manual General de Auditoría*”. Contiene el texto aprobado en el Acuerdo Plenario 078/2006 del 18 de julio de 2006. Disponible en http://themis.tedf.org.mx/transp/files/art14/01/manuales/man_gral_audit.pdf. Consultado en Noviembre de 2016.

LEGISLACIÓN.

“*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”. Última reforma 27 de enero de 2016. Disponible en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>. Consultado en Octubre de 2016.

“*Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos*”. Editorial ISEF. Trigésima Segunda Edición. Enero de 2016.

“*Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*”. Diario Oficial de la Federación 29 de diciembre de 1976. Últimas reformas DOF 18 de julio de 2016. Disponible en <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo13235.doc>. Consultado en octubre de 2016.

“*Ley del Servicio Profesional de Carrera*”. Editorial ISEF. Trigésima Segunda Edición. Enero de 2016.

“*Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización*”. Disponible en http://www.snf.org.Mx/Data/Sites/1/npasnf/normasprofesionales_w2014.pdf Consultado en abril de 2016.

Secretaría de la Fusión Pública. “*Lineamientos Generales para la Elaboración y Presentación de los Informes y Reportes del Sistema de Información Periódica*”. Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/difusión_disposiciones_juridicas/doctos/proyectos_sistInf.pdf. Consultado en abril de 2017.

Secretaría de la Función Pública “*Lineamientos Generales para la Formulación de los Programas de Trabajo de los Órganos Internos de Control 2016*”. Disponible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/60378/Lineamientos_PAT_OIC_2016.pdf. Consultado en octubre de 2016.

Secretaría de la Función Pública *“Lineamientos Generales para la Planeación, Elaboración y Presentación del Programa Anual de Trabajo de los Órganos Internos de Control, en Materia de Auditoría y Control”*. Disponible en http://www.funcionpublica.gob.mx/pt/difusion_disposiciones_juridicas/doctos/pat2007.pdf. Consultado en octubre de 2016.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control. *“Boletín B”*. México. http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/36494/normas_generales_de_auditoria_publica_boletin_b.pdf. Consultado en septiembre de 2016.

PD: ***“SI LLEGAMOS A SER GRANDES, NUNCA MORIREMOS”.***

Alberto Aguilera Valadez (Juan Gabriel).