


“Integración de
expedientes de auditoría
para turnar al área de
investigación.”



Dr. Ernesto Alvarado R. CGAP

MANUAL DEL PARTICIPANTE, JULIO 2020

TEMARIO	
OBJETIVO GENERAL	2
Capítulo I NORMAS PROFESIONALES DE AUDITORÍA DEL SNF	4
Capítulo II PROCESO DE AUDITORÍA	20
BIBLIOGRAFÍA	

OBJETIVO GENERAL

El Participante al finalizar el curso deberá comprender la aplicación de las Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización para el proceso de auditoría en cada una de sus etapas.

NORMAS PROFESIONALES DE AUDITORÍA DEL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN

¿Por qué es importante conocer las normas internacionales de auditoría?

El propósito de las normas de auditoría es establecer principios fundamentales que se aplican a toda labor de fiscalización en el sector público, independientemente de su forma o contexto (ISSAI 100).

Las diferentes instituciones que han elaborado normas de auditoría (INTOSAI, IIA, IFAC) actualmente están convergiendo en un solo conjunto de normas de aplicación general. De este marco de referencia pueden deducirse algunos principios universales que cualquier auditor debería aplicar durante su ejercicio profesional como son los siguientes:

- a) Planea sus tareas de tal manera que asegura la realización de una auditoría de calidad a fin de que ésta sea lograda con los principios de economía, eficiencia, eficacia y debido cuidado.
- b) El trabajo realizado por el personal de auditoría en cada nivel y en cada una de las fases debe ser cuidadosamente supervisado durante la auditoría. De igual manera, la documentación y evidencia obtenida debe ser revisada y evaluada por el supervisor del equipo de auditoría.
- c) El auditor, debe examinar y valorar el grado de confiabilidad del control interno para identificar las áreas decisivas de la actividad examinada.
- d) En la ejecución de la auditoría de cumplimiento financiero se debe verificar el acatamiento de las leyes y reglamentos vigentes en el periodo en el que se realizaron las operaciones objeto de la revisión.
- e) Para fundamentar las opiniones y conclusiones del auditor relativas a la organización, realización del programa, actividad o función auditada, deben aportarse evidencias adecuadas, pertinentes y razonables.
- f) En la auditoría de cumplimiento financiero, y en cualquier otra clase de auditoría cuando proceda, los auditores deben examinar la contabilidad para determinar que se cumplieron las normas de contabilidad aplicables para la elaboración de los informes financieros. El examen de los estados financieros debe realizarse de manera que proporcione una base racional para poder expresar una opinión sobre los mismos.

Por lo tanto, las normas de auditoría ayudarán a definir el rol y las responsabilidades de los auditores ante entidades internas y externas. Establecen los principios básicos y lineamientos para ayudar a los auditores en el desempeño de sus deberes.

Las normas son descripciones generales que delimitan los atributos esenciales requeridos para realizar una auditoría con calidad. Establecen las características que se deben cumplir en la planeación, ejecución, presentación de informes de una auditoría y seguimiento. Las normas de auditoría son esenciales para fortalecer la credibilidad, la calidad y el profesionalismo de la auditoría del sector público, de ahí la importancia de su adopción, adecuación e implementación.

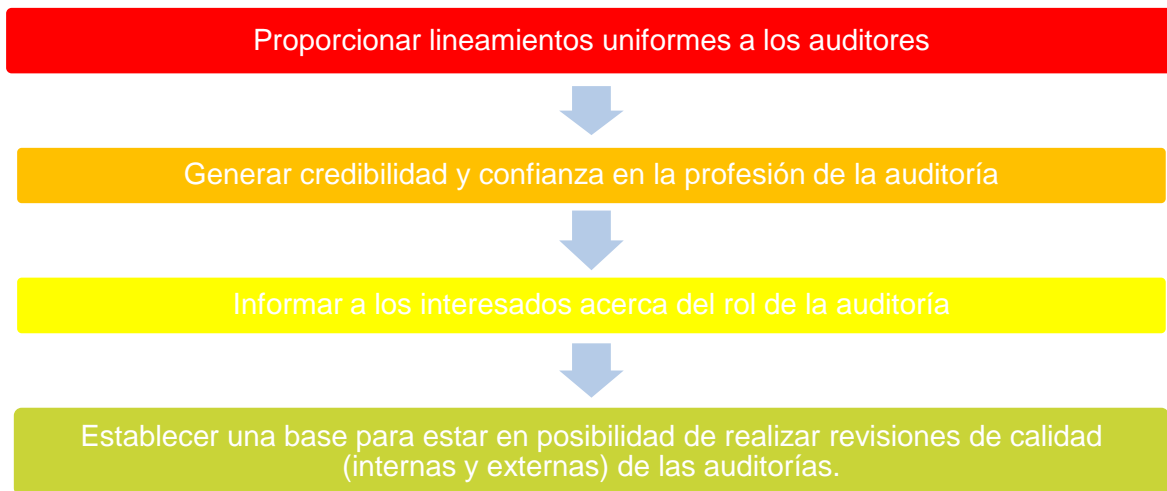
El valor de una auditoría se basa en la credibilidad del grupo de auditoría que realiza la revisión. Las normas son desarrolladas para ayudar a dar mayor credibilidad y confianza a las partes interesadas, en el sector público, (poder legislativo, ejecutivo, judicial, sociedad civil y grupos de interés) que los auditores son competentes, independientes, objetivos y profesionales.

Por lo general, las normas se centran en las áreas siguientes:



Fuente: Elaboración propia.

Las normas fueron desarrolladas para lo siguiente:



Fuente: Elaboración propia.

La auditoría gubernamental abarca diferentes requisitos, tales como; de legalidad, regularidad, financieros, normativos o de cumplimiento, de desempeño, presupuestales, programáticos, etc. Por lo que es necesario incorporar los estándares de diversos organismos internacionales con reconocido prestigio técnico, moral y social, en la planeación, ejecución, informes y seguimiento, como:

- ◇ Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), promulgadas para organizaciones de fiscalización gubernamentales; son una referencia que sirve como base para una buena práctica de auditoría con aceptación mundial. Pueden ser adoptadas o modificadas por la Institución Superior de Auditoría (ISA) de cualquier país específico para que puedan ser utilizadas; las normas de cada ISA varían debido al marco regulatorio de cada país.
- ◇ El Institute of Internal Auditors, Inc. (IIA) promulga las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, las cuales pertenecen al Marco Internacional para la Práctica Profesional de Auditoría Interna (IPPF) y permite dar un referente para el cumplimiento de la declaración de lima y adoptar los estándares que permitan un mejor resultado del ejercicio de la fiscalización de manera coordinada.
- ◇ Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público son promulgadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y dotan de estándares para la práctica de auditorías financieras, y buscan aumentar la confianza

de los usuarios en los Estados financieros, que en el sector público tiene una gama amplia de interesados, dando inicio por la sociedad, sus representantes en el poder legislativo y su vigilancia normativa constitucional por el poder judicial de la federación.

En el caso de México, la Ley General de Contabilidad Gubernamental (DOF, 31 diciembre 2008) entró en vigor el primero de enero de 2009, y su objetivo primordial es establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos para lograr su adecuada armonización. Esta ley establece la creación e instalación de un Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), que será el órgano de coordinación para la armonización de la contabilidad gubernamental. (Art. 2° transitorio)

NORMAS PROFESIONALES NIVEL 1

NORMA PROFESIONAL DE AUDITORÍA DEL SNF NO. 1

El Sistema Nacional de Fiscalización acuerda emitir y difundir las “Líneas Básicas de Fiscalización en México”, NPASN 1, en atención a los siguientes considerandos:

- a) que la utilización racional de los recursos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar la eficiencia en las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente;
- b) que es indispensable que en México se cuente con organismos auditores, operantes bajo la premisa de la autonomía, entendida esta como la no sujeción del organismo auditor a ninguna presión o influencia de parte de los entes auditados manifestada de manera explícita dentro del marco normativo que a cada uno corresponda;
- c) que los objetivos específicos de la fiscalización: la eficaz utilización de los recursos públicos, la profesionalización de la gestión pública, el cumplimiento normativo en la acción administrativa y la divulgación de información, en su caso, tanto a las autoridades como al público en general, establecen un contexto necesario para la estabilidad y el desarrollo del Estado Mexicano, en el sentido de los objetivos estratégicos del Sistema Nacional de Fiscalización e incluso contribuyen con los Objetivos de Desarrollo del Milenio de las Naciones Unidas.

1.- GENERALIDADES

Finalidad de la labor fiscalizadora: La labor fiscalizadora es inherente a la gestión pública. La fiscalización no representa un fin en sí mismo, sino una parte imprescindible de un sistema regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las violaciones de los principios que rigen la gestión gubernamental, de tal modo que puedan adoptarse las medidas preventivas y correctivas procedentes, y determinar o promover las responsabilidades y sanciones que, en su caso, correspondan.

Fiscalización Previa y Posterior: Cuando la labor fiscalizadora se lleva a cabo antes y durante la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata entonces de una fiscalización previa; cuando se efectúa después de su realización, es una fiscalización posterior.

Auditoría Interna y Externa: Los órganos responsables de la auditoría interna se establecen en el seno de los diferentes entes públicos; los organismos auditores externos no pertenecen al ente público. Los órganos responsables de la auditoría interna dependen de los titulares de los entes públicos en los que se establecen. No obstante, deben gozar, en los términos establecidos en el preámbulo, de, al menos, autonomía técnica; y sus integrantes deben ejercer su función con independencia.

Tipos de Auditoría: La labor de los organismos auditores puede clasificarse, según las facultades que les correspondan, en tres vertientes principales: auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño.

a) Las auditorías financieras 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.

b) Las auditorías 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.

c) Las auditorías 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.

En general pueden existir diferentes denominaciones o tipos de auditoría, de acuerdo a las necesidades que se presenten o a las características de las áreas específicas.

2.- AUTONOMÍA

Autonomía de los Organismos Auditores: Los organismos auditores sólo pueden cumplir objetiva y eficazmente con sus atribuciones si no tienen un vínculo de subordinación respecto al ente auditado, y están protegidos contra influencias externas en cuanto a sus decisiones.

Si bien los organismos auditores tienen vínculos institucionales irrenunciables – el Poder Legislativo en el caso de los órganos fiscalizadores externos, y el Poder Ejecutivo y las entidades a las que pertenezcan los órganos auditores internos –, deben gozar de autonomía -en cierto grado en el caso de los órganos de autonomía interna- para cumplir cabalmente sus funciones.

Independencia de los titulares de los Organismos Auditores: El requerimiento de autonomía de los organismos auditores está estrechamente vinculado con la actitud de independencia de sus titulares, quienes toman decisiones en nombre del organismo auditor y son, por lo tanto, responsables ante terceros por las decisiones y acciones relativas a la planeación, programación, ejecución, información y seguimiento de las tareas de fiscalización.

La independencia de los titulares debe estar vinculada con el alejamiento de conflictos de interés reales o potenciales respecto a los entes auditados y ser complementaria a la autonomía técnica y de gestión de la institución. Asimismo, en la normatividad aplicable,

deben incluirse los supuestos para designación y remoción de los titulares así como las causales que se deben cumplir para estos efectos.

3.- RELACIONES INTERINSTITUCIONALES

Concepto general de relaciones interinstitucionales: Los organismos auditores, más allá de su naturaleza –interna o externa– mantienen en el ejercicio de sus atribuciones, un conjunto de relaciones con los distintos Poderes y Entes Públicos. Este conjunto de relaciones debe delimitarse con precisión en el marco normativo correspondiente. Esta regulación debe garantizar que la labor de los organismos auditores se lleve a cabo dentro de un marco idóneo para el desempeño profesional e independiente que contribuya a la cooperación interinstitucional y el logro de los objetivos del Sistema Nacional de Fiscalización. La fiscalización podrá abarcar órdenes de gobierno, poderes, entes públicos e incluso personas físicas o morales de acuerdo a lo previsto en la normativa correspondiente.

4.- FACULTADES

Facultad de Investigación, Supervisión y/o Revisión: Los organismos auditores deben tener acceso a todos los registros y documentos relacionados con la gestión gubernamental de los entes públicos, así como el derecho de requerir a los mismos toda la información que consideren necesaria para llevar a cabo sus labores de fiscalización. En la ejecución de cada auditoría, el organismo auditor en cuestión puede decidir si lleva a cabo la labor auditora en el ente auditado o si lo hace en sus propias instalaciones.

Respuesta a las Observaciones y Recomendaciones del Organismo Auditor: Los entes auditados deben responder, dentro de los plazos legalmente establecidos, a las observaciones y recomendaciones resultantes de las auditorías realizadas por los organismos fiscalizadores; además, deben informar sobre las medidas adoptadas para atender las observaciones y recomendaciones reportadas.

5.- METODOLOGÍA PARA LA FISCALIZACIÓN, PERSONAL AUDITOR E INTERCAMBIO DE EXPERIENCIAS

Metodología y Procedimientos para la Fiscalización: Los organismos auditores deben realizar sus auditorías con base en un programa anual formulado por ellos mismos y, en su caso, considerar los instrumentos jurídicos de coordinación existentes con otros entes del Estado Mexicano para presentar solicitudes con el fin de practicar determinadas revisiones.

Dado que, en las labores de fiscalización, no pueden realizarse auditorías de forma exhaustiva, los organismos auditores realizan un enfoque de muestreo para efectuar sus revisiones. La técnica de muestreo empleada, sin embargo, debe seleccionarse y aplicarse utilizando un modelo específico, que deberá respaldarse con la evidencia suficiente para sustentar los juicios sobre la calidad y regularidad del objeto de la revisión.

NORMA PROFESIONAL DE AUDITORÍA NO. 10

PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA DE LOS ORGANISMOS AUDITORES

1. GENERALIDADES

Mediante la adopción e instrumentación de los principios aquí señalados, se pretende generar y fortalecer las condiciones que garanticen que los organismos auditores puedan desempeñar eficientemente sus actividades, sin verse limitados por obstáculos administrativos, financieros o legales, o bien por la imposición de restricciones o condicionamientos que impidan que los resultados derivados de su labor auditora se traduzcan en acciones eficaces y del dominio público. En ese contexto, se reconocen principios sobre los cuales se sustenta la autonomía de los organismos auditores como requisito esencial para la correcta fiscalización de la gestión pública.

2. PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA

Mandato y facultades suficientemente amplias en el cumplimiento de las atribuciones de los organismos auditores: Debe dotarse a los organismos auditores de autonomía para la elaboración y ejecución de sus Programas Anuales de Auditoría, sin que éstos sean objeto de aprobación de entes externos.

Si bien los organismos auditores deben observar aquellas leyes aprobadas por el Poder Legislativo o por la autoridad correspondiente, según les sea aplicable, mantendrán autonomía frente a toda interferencia externa en lo que concierne a:

1. Selección de los temas y asuntos que serán auditados;
2. La planificación, programación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento de sus auditorías;
3. La organización y administración de las áreas que las conforman, y
4. El cumplimiento de las decisiones que, de acuerdo a lo dispuesto en su normativa, conlleven la emisión de acciones preventivas y correctivas, así como la aplicación de las sanciones que correspondan.
5. Es imprescindible para la independencia de quienes integran los organismos auditores, mantener una posición imparcial, neutral y objetiva en el ejercicio de sus funciones de auditoría, ya que, de lo contrario, se pondría en riesgo la credibilidad de los resultados de las auditorías practicadas, así como de las opiniones y acciones que de ellas se deriven.

NORMA PROFESIONAL DE AUDITORÍA DEL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN NO. 12

EL VALOR Y BENEFICIOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Para garantizar que los funcionarios electos y designados actúen en beneficio de los intereses de los ciudadanos a los que representan y sirven, los gobiernos y entidades públicas deben rendir cuentas por su administración y uso de recursos públicos. Los organismos auditores refuerzan la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad, auditando de manera independiente, las operaciones del sector público e informando sus resultados. Esto permite que los responsables del buen desempeño del sector público

cumplan con sus obligaciones, respondiendo a los resultados y recomendaciones aportadas por las labores de auditoría gubernamental, completando así el ciclo de la rendición de cuentas.

CONSTITUIRSE COMO UNA INSTANCIA MODELO QUE PREDIQUE CON EL EJEMPLO: Los organismos auditados deben ser dignos de confianza.

Cumplir con el Código de Ética

1. Emplear un código de ética. Un código de ética es una declaración exhaustiva de valores universales y principios que debería guiar el trabajo diario de los auditores gubernamentales.
2. Emplear altos estándares de integridad y ética, como se expresa en un código de conducta.
3. Instaurar políticas y procesos adecuados para garantizar el conocimiento y el cumplimiento de los requisitos del código de conducta que se establezca dentro de su estructura.
4. Publicar y aplicar sus valores fundamentales y su compromiso con la ética profesional en todos los aspectos de su actividad profesional para, de esta forma, servir como ejemplo.

Esforzarse por conseguir la excelencia y calidad del servicio

1. Establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que reconozca que la calidad es indispensable a la hora de llevar a cabo todas sus actividades.
2. Requerir en las políticas y procedimientos que todo el personal y todas las partes que trabajen en nombre del organismo auditor cumplan con los requisitos éticos correspondientes.
3. Prever en las políticas y procedimientos compromisos profesionales o trabajos para los que estén debidamente capacitados.
4. Contar con los recursos suficientes y adecuados para llevar a cabo su trabajo, de conformidad con normas pertinentes y otros requisitos, incluyendo el tener libre y oportuno acceso a asesoramiento externo e independiente cuando así lo necesiten.
5. Promover en las políticas y procedimientos la coherencia en la calidad de su trabajo, así como establecer responsabilidades de supervisión y evaluación.

Un código de conducta es una normativa interna, desarrollada de acuerdo con el entorno individual de cada organismo fiscalizador, en el que se establecen las disposiciones institucionales que rigen la conducta del auditor.

El código incorpora los valores y principios incluidos en el código de ética. Establecer un proceso de supervisión que asegure que el sistema de control de calidad propio, incluyendo un proceso de garantía de calidad, sea pertinente, adecuado y que funcione correctamente.

NORMA PROFESIONAL DE AUDITORÍA DEL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN NO. 20

PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

NORMA PROFESIONAL DE AUDITORÍA NO. 30

CÓDIGO DE ÉTICA

1. Integridad: La integridad es la base que establece la confianza de la ciudadanía en el trabajo de la institución. Abarca toda la serie de acciones y actitudes que posibilitan una actuación responsable que distingue lo legal, lo justo, lo honesto y lo apropiado de lo que no lo es.

2. Independencia: La independencia significa estar libre de influencias, presiones, simpatías o afectos que pongan en riesgo la capacidad del personal auditor para cumplir sus responsabilidades de manera neutral y equilibrada, por lo que debe vigilar que no existan conflictos de interés respecto a los entes a los que audita.

3. Objetividad: La objetividad es una actitud mental que permite cumplir con el deber sin subordinar el juicio propio a criterios ajenos a las labores emprendidas, por lo que las opiniones a las que llegue el personal de los organismos auditores deberán sustentarse solo en evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, la cual se ha valorado y comunicado de manera equilibrada.

4. Imparcialidad: La imparcialidad es el elemento crítico de la equidad en una sociedad democrática e implica una auto-disciplina que debe ejercerse con profesionalismo y convicción.

5. Confidencialidad: La confidencialidad consiste en mantener una estricta reserva de la información obtenida durante la ejecución de las auditorías, de los resultados y su seguimiento.

6. Competencia técnica y profesional: La auditoría gubernamental es una actividad altamente especializada y multidisciplinaria, que requiere de competencias específicas.

NORMA PROFESIONAL DE AUDITORÍA DEL SISTEMA NACIONAL DE FISCALIZACIÓN NO. 40

CONTROL DE CALIDAD PARA LOS ORGANISMOS AUDITORES

Uno de los objetivos de los organismos auditores es establecer y mantener un sistema de control de calidad. El marco proporcionado por la NPASN 40 busca contribuir con este propósito, pero con debida atención a las atribuciones y circunstancias de cada organismo auditor miembro del SNF.

¿QUÉ ES UN SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD?

Los principales elementos del control de calidad son los siguientes: Responsabilidad del titular sobre la calidad en la entidad en cuestión; requerimientos éticos relevantes; generación y continuación de las relaciones con el ente auditado y respecto a actividades específicas; recursos humanos, financieros y materiales; realización de actividades, y (f) monitoreo.

Planeación estratégica, políticas y procedimientos

De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y deliberativa. Mediante los mecanismos de participación que establezca la ley, recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. (Art. 26, primero, segundo y tercer párrafo).

Asimismo, en la Ley de Planeación, (DOF, reforma publicada 28-11-2016) la planeación nacional debe llevarse a cabo como un medio para el eficaz desempeño de la responsabilidad del Estado sobre el desarrollo integral y sustentable del país y deberá tender a la consecución de los fines y objetivos políticos, sociales, culturales y económicos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Art. 2).

Se entiende por planeación nacional de desarrollo la ordenación racional y sistemática de acciones que, con base en el ejercicio de las atribuciones del Poder Ejecutivo Federal en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política, cultural, de protección al ambiente y aprovechamiento racional de los recursos naturales así como de ordenamiento territorial de los asentamientos humanos y desarrollo urbano, tiene como propósito la transformación de la realidad del país, de conformidad con las normas, principios y objetivos que la propia Constitución y la ley establecen. (Art. 3 primer párrafo).

Mediante la planeación se fijarán objetivos, metas, estrategias y prioridades, así como criterios basados en estudios de factibilidad cultural; se asignan recursos,

responsabilidades y tiempos de ejecución, se coordinan acciones y se evalúan resultados (Art. 3, segundo párrafo).

Recuerda que el:

- Plan estratégico: Mediante la planeación se fijarán objetivos, metas, estrategias y prioridades, así como criterios basados en estudios de factibilidad cultural; se asignarán recursos, responsabilidades y tiempos de ejecución, se coordinarán acciones y se evaluarán resultados.

- En las Políticas y procedimientos las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para la elaboración de manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías

B. Administración estratégica

La administración estratégica presenta un horizonte de planeación a largo plazo; asociado tradicionalmente con la alta dirección en el sector privado. Sin embargo, esta orientación debe prevalecer en las instituciones gubernamentales ya que fomenta que todos los servidores públicos tengan prudencia en el manejo de los recursos y encuentra su Visión de Estado en el apartado dogmático de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que sirve de referente jurídico a los entes públicos.

El pensamiento estratégico también ayuda a comprender y aplicar decisiones de los órganos de gobierno, la dirección y demás personal, y es consistente con la tendencia moderna hacia la cooperación, el trabajo en equipo y lejano de los estilos autoritarios de administración, en este sentido, tenemos que:

Para Tomás Miklos y Ma. Elena Tello (2007):

“La planeación estratégica es sistemática en el sentido de que es organizada y conducida con base en una realidad entendida, además es un proceso que se inicia con el establecimiento de metas; define estrategias y políticas para lograrlas, desarrolla planes, diseña procedimientos para encontrar soluciones, escoge las mejores soluciones, también toma en consideración en el análisis lo concerniente al riesgo y por último aplica procedimientos de control para la comprobación de los resultados obtenidos con la solución tomada, todo esto es permanente.”

Para Henry Mintzberg (1997):

“La planeación estratégica implica tomar decisiones acerca de las metas y estrategias de largo plazo de la organización. Los planes estratégicos tienen una fuerte orientación externa y abarcan porciones importantes de la organización. Los ejecutivos son responsables del desarrollo y ejecución del plan estratégico.”

Asimismo, para Henry Mintzberg (1997) la planeación tiene sus limitaciones y no siempre tiene la solución para los problemas directivos. Consideremos:

1.- Medio Ambiente cambiante: Pronosticar no es una ciencia exacta; por lo tanto, los planes que están basados en predicciones quizás equivocadas pueden fallar.

2.- Resistencia Interna: En varias organizaciones la introducción de un sistema de planeación formal origina prejuicios en contra de la planeación que pueden impedir que ésta sea efectiva. En las organizaciones más importantes, las formas tradicionales de desempeñar las actividades, las reglas y los métodos antiguos pueden estar tan arraigados que será difícil cambiarlos.

3.- La planeación es cara: Para lograr una planeación efectiva en una empresa mediana se requiere de un esfuerzo significativo.

4.- Crisis momentáneas: La planeación estratégica no está diseñada para sacar a un ente de una crisis repentina.

5.- Planear es difícil: La planeación es una actividad que requiere de un alto grado de imaginación, capacidad analítica, creatividad y entereza para seleccionar y comprometerse a un cierto curso de acción.

6.- Los planes limitan las opciones: Los planes representan obligaciones, o deberían representarlas, y por lo tanto limitan opciones.

7.- Limitaciones impuestas: Además de las limitaciones inherentes de la planeación estratégica, existen limitaciones impuestas, mismas que hay que hacer notar. Los sistemas de planeación pueden resultar ineficaces cuando son demasiado formales; cuando los directivos tratan de delegar sus deberes al personal; cuando los directores aparentemente aplican la planeación pero toman sus decisiones sin consultar los planes.

Con base en estas premisas tenemos que la administración estratégica es un proceso en el que se recomienda incluir información suficiente y elementos básicos como:

a. Análisis FODA

El desarrollo de una estrategia maestra que describe cómo debe lograrse la misión de una institución, se basa en un análisis situacional que toma en cuenta las fortalezas, debilidades de una organización (perfil de capacidades), sus interacciones con las oportunidades y amenazas que se encuentran en el entorno. A esta evaluación se le llama análisis FODA, por su acrónimo que refiere: Fortalezas (F), Oportunidades (O), Debilidades (D) y Amenazas (A), en las que se considera el entorno interno y externo.

Se identifican los puntos débiles y fuertes, denominado entorno interno, al considerar las capacidades, así como los recursos de una institución. Se les llama

capacidades centrales a todo aquello que el ente hace particularmente bien o a los recursos que posee en mayor abundancia. Las capacidades centrales son la fuente de las ventajas competitivas que a su vez son la base de una estrategia general, en este entorno se analizan las fortalezas y debilidades.

En el entorno externo se identifican las oportunidades y amenazas al tomar en cuenta los factores macro ambientales como: (factores económicos, demográficos, políticos, legales, sociales, culturales y técnicos) y factores micro ambientales.

b. Misión y Visión

En el nivel más alto, la planeación estratégica de un ente requiere preparar una misión (propósitos e intenciones finales), la determinación de sus unidades administrativas, la asignación de recursos a las unidades, la planeación del inicio de nuevos proyectos y programas y la reducción o diversificación de proyectos y programas viejos.

La misión debe dirigir objetivos limitados razonablemente, así como definir las políticas y valores más importantes de la institución y establecer los alcances principales.

Por ejemplo, considerando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que refiere:

“Artículo 3o. Toda persona tiene derecho a recibir educación. El Estado - Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios-, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. La educación preescolar, primaria y secundaria conforman la educación básica; ésta y la media superior serán obligatorias.”

“La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria, el respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.”

Tenemos que la Misión, visión y valores de la Secretaría de Educación Pública son:

MISIÓN: Crear condiciones que permitan asegurar el acceso de todas las mexicanas y mexicanos a una educación de calidad, en el nivel y modalidad que la requieran y en el lugar donde la demanden.

VISIÓN: En el año 2030, cada mexicano cuenta con una educación moderna, de calidad a través de la cual se forma en conocimientos, destrezas y valores.

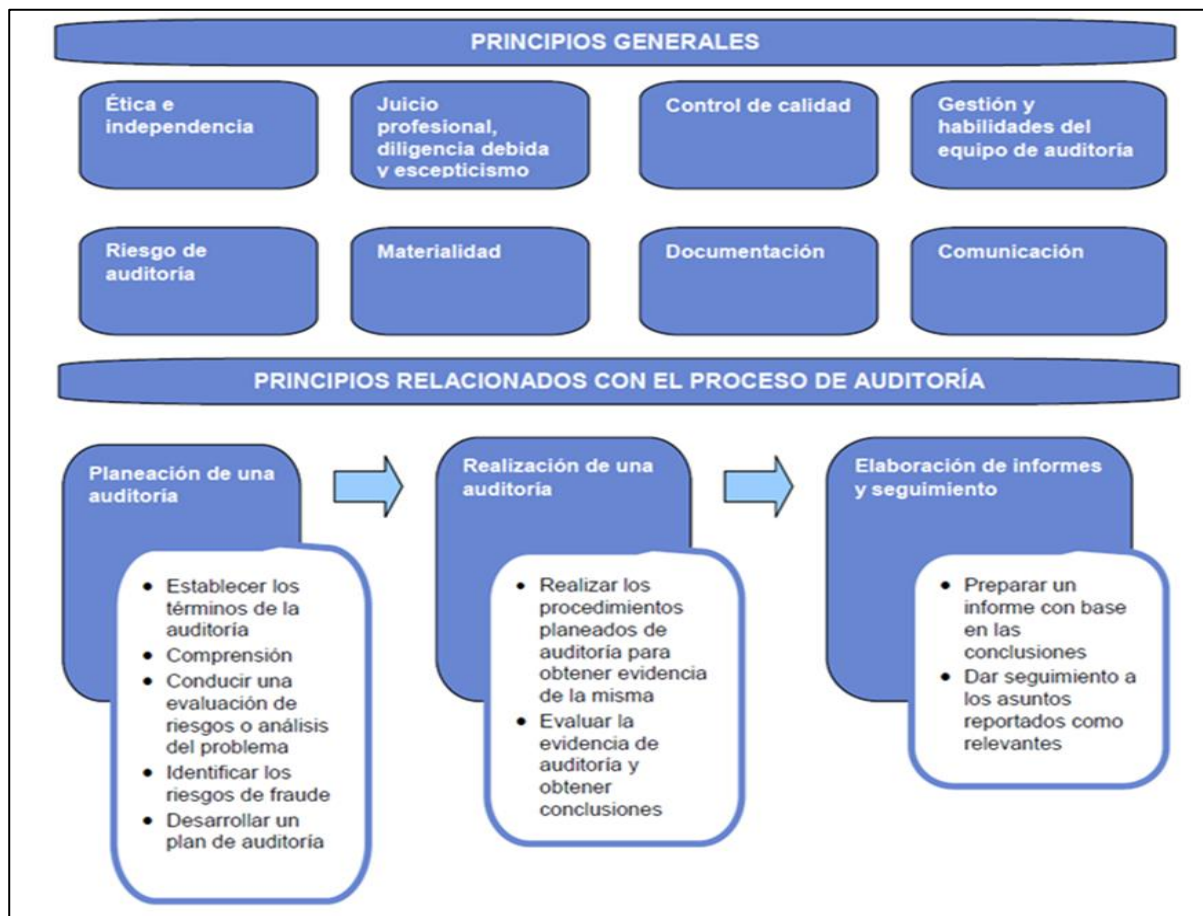
El Sistema Educativo Nacional forma a los ciudadanos en los valores de la libertad, la justicia, el diálogo y la democracia, además de darles las herramientas suficientes para que puedan integrarse con éxito a la vida productiva.

La educación es el principal componente del tejido social y el mejor instrumento para garantizar equidad y acceso a una mejor calidad de vida para todos, además de ser formadora del talento humano requerido para la competitividad y el desarrollo del país.

VALORES: Bien Común; Integridad; Honradez; Imparcialidad; Justicia; Transparencia; Rendición de Cuentas; Entorno Cultural y Ecológico; Generosidad; Igualdad; Respeto; Liderazgo.

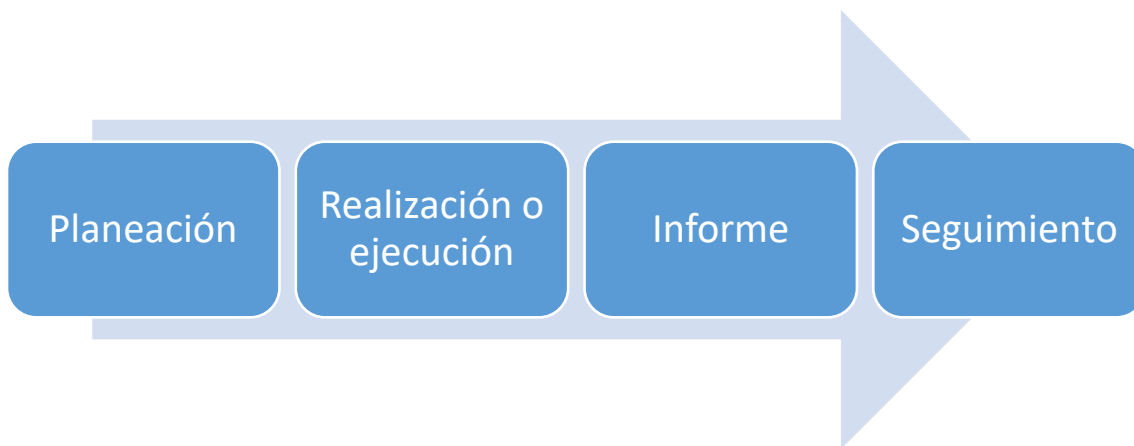
NPASN 100, tenemos que para la planeación de auditoría propone incluir:

Áreas cubiertas por los procedimientos de la auditoría del sector público



Fuente: ISSAI 100 INTOSAI

Los principios relacionados con el proceso de auditoría son:



Fuente: Elaboración propia.

a. Planeación

- Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad. Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por un órgano legislativo o de supervisión, iniciadas por la EFS o llevadas a cabo por simple acuerdo con la entidad auditada. Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va auditar. Esto incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría.
- Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría. La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría y la complejidad del ente público.
- Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría.
- Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente.
- La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

b. Realización o ejecución

- Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría. Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.
- Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de

materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

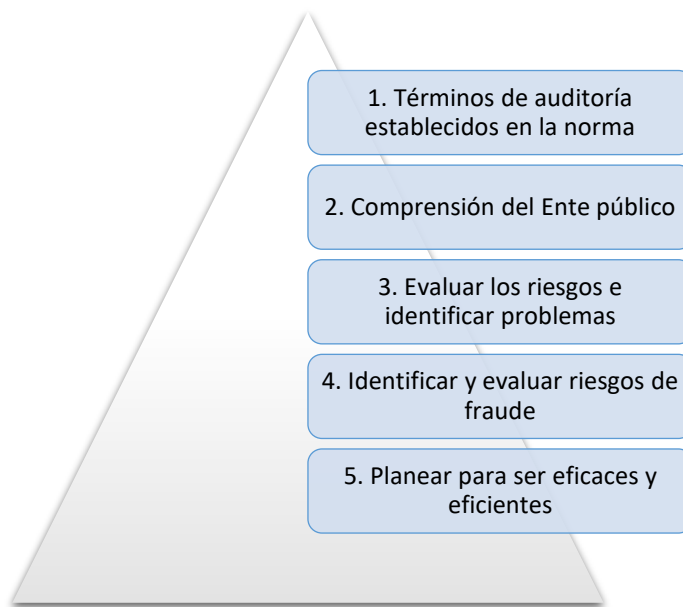
c. Elaboración de informes

- Los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas. Posteriormente comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gobernanza y al público en general.

d. Seguimiento

- El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

NPASNF 100, tenemos que para la planeación de auditoría propone incluir:



NPASNF 100, tenemos que para la planeación de auditoría propone incluir:

Fuente: Elaboración propia, con base en NPASNF 100

1.- Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad

Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por un órgano legislativo o de supervisión, iniciadas por la EFS o llevadas a cabo por simple acuerdo con la entidad auditada.

2.- Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad y/o programa que se va a auditar

Esto incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría.

El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración, con los encargados de la gobernanza y con otras partes interesadas.

Esto puede significar el consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

3. Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría.

El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión.

Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes.

El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos.

4. Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría

Los auditores deben hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría.

5. Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente

La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría.

La planeación de auditoría debe ser sensible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

Elementos para considerar en la planeación institucional

- a. Marco normativo
- b. Universo sujeto a fiscalización
- b. Gobernanza
- c. Control Interno
- d. Análisis de Riesgos

Las áreas de auditoría y los auditores han evolucionado en los últimos años y el enfoque de auditoría y el alcance de las revisiones tiene como **fin primario generar valor a la institución auditada, mejorar la administración pública destacando los principios de transparencia, rendición de cuentas, gobernanza y desempeño.**

Un mal enfoque en la planeación puede llevar al riesgo de emitir una opinión inadecuada debido a:

1. Ejecutar una auditoría incorrecta (desviar el objetivo de la revisión)
2. Emplear un enfoque inadecuado
3. Usar un equipo de trabajo inadecuado
4. Ejecutar el trabajo en el momento inadecuado, entre otros.

Para mitigar esos riesgos es necesario que la planeación considere los aspectos más relevantes de las instituciones sujetas a revisión.

Algunos de los puntos a considerar dentro de una planeación son:

a. Universo sujeto a fiscalización

La EFS se encarga de fiscalizar, conforme al Programa Anual de Auditoría, directamente los recursos que administren o ejerzan los entes públicos, los municipios; asimismo, los recursos que se destinen y se ejerzan por cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, y los transferidos a fideicomisos, mandatos, fondos o cualquier otra figura jurídica, sin perjuicio de la competencia de otras autoridades.

Este ejercicio está sujeto, por ley, a los principios de legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

b. Gobernanza

La planeación de auditoría debe considerar el análisis de la operación e interacción de los diversos órganos colegiados de gobierno en el funcionamiento de la gobernanza y como

estos (Comités de Control y Desempeño Institucional (COCODIS), Órganos Internos de Control (OIC), comités de auditoría y en su caso, los consejos directivos) analizan, evalúan, discuten y proponen elementos para la toma de decisiones al interior de las dependencias y entidades, por lo que se considera que a mayor evidencia en el funcionamiento y propuestas generadas para la toma de decisiones de estos cuerpos colegiados, la gobernanza reduce los riesgos de incumplimiento de los objetivos estratégicos del ente público. Son también parte de la gobernanza las políticas, códigos de conducta y códigos de ética, mismos que deben estar alineados al logro de la misión y visión del ente público.

c. Control interno

Un elemento de vital importancia en la planeación de auditoría es el control interno y la madurez de este, ya que su principal objetivo es, proporcionar una seguridad razonable en el logro de objetivos y metas institucionales. Por lo que ha mayor grado de madurez, regularmente genera un mayor cumplimiento de metas y objetivos relacionados, permitiendo definir claramente la misión, visión, objetivos estratégicos, los valores éticos y el código de conducta que el ente público debe cumplir para mejorar su gestión y lograr un mayor impacto con los recursos asignados.

Con la creación del SNF las instituciones públicas deben mantener un Sistema de Control Interno Institucional, el cual comprende acciones como aplicar cuestionarios de autoevaluación de control interno, con los resultados de éstos integrar y dar seguimiento a los Programas de trabajo de Control Interno y Administración de Riesgos (PTCI y PTAR), emitir un Informe Anual del Estado que Guarda el Control Interno, obtener la opinión del Órgano Interno de Control respecto de ese informe, entre las más importantes, lo que permite al auditor tener un mayor grado de certidumbre del funcionamiento de los diversos controles internos y como estos logran mitigar los riesgos del ente público.

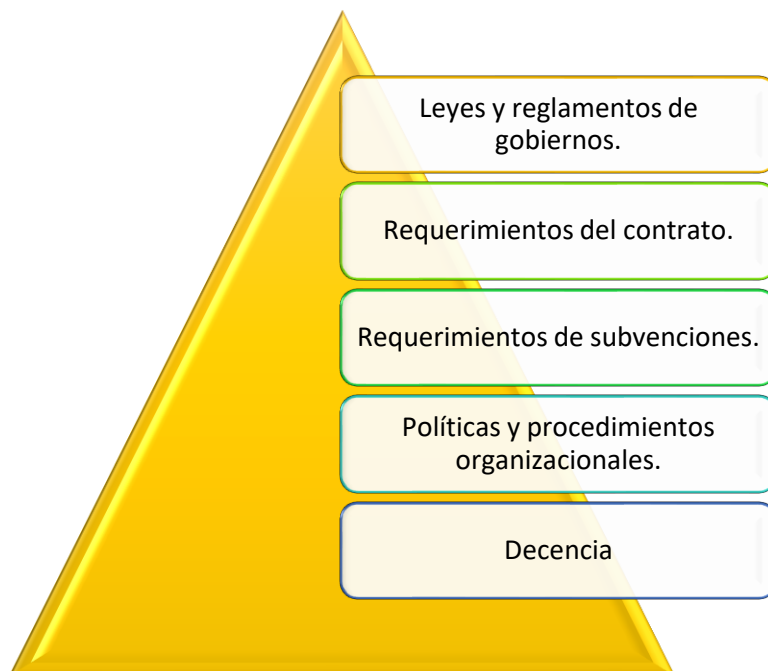
d. Administración de riesgos

La administración de riesgos representa una actividad sistemática de cualquier institución del sector público, la identificación de los riesgos que pudieran afectar el cumplimiento de objetivos es responsabilidad de los Titulares y su evaluación y mitigación corresponde a los niveles operativos.

La información que se genera como resultado del análisis de riesgos y sus acciones para mitigar o contener estos riesgos deben servir de base para la planeación de auditoría de la institución fiscalizada.

1. Auditorías de cumplimiento (NPASNF 400) financiero y regulatorio (NPASNF 200)

El propósito de las auditorías de cumplimiento es probar el acatamiento de:



Fuente: Elaboración propia.

B. Características de la auditoría de cumplimiento

La auditoría de cumplimiento:

1. Promueve la transparencia presentando informes confiables sobre si los fondos han sido administrados, si esta ha sido ejercida y si se ha honrado el derecho de los ciudadanos a un debido proceso, como lo estipulan las autoridades aplicables.
2. Fomenta la rendición de cuentas al reportar las desviaciones y violaciones respecto de lo señalado en las autoridades (regulaciones), de modo que se tomen medidas correctivas y para que quienes sean responsables rindan cuenta de sus acciones.
3. Promueve la buena gobernanza, tanto identificando las debilidades y desviaciones respecto a las leyes y regulaciones, como evaluando la decencia cuando las leyes y regulaciones sean insuficientes o inadecuadas.
4. El fraude y la corrupción son, por su propia naturaleza, elementos que se contraponen a la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento fomenta la buena gobernanza en el sector público al considerar el riesgo de fraude en relación con el cumplimiento.

La auditoría de cumplimiento generalmente se lleva a cabo ya sea:



Fuente: elaboración propia.

Como podemos observar, la norma propone aplicar el enfoque para la fiscalización que permita dar el mejor resultado en el proceso de la auditoría, ya sea de cumplimiento o de manera combinada con auditoría financiera o de desempeño.

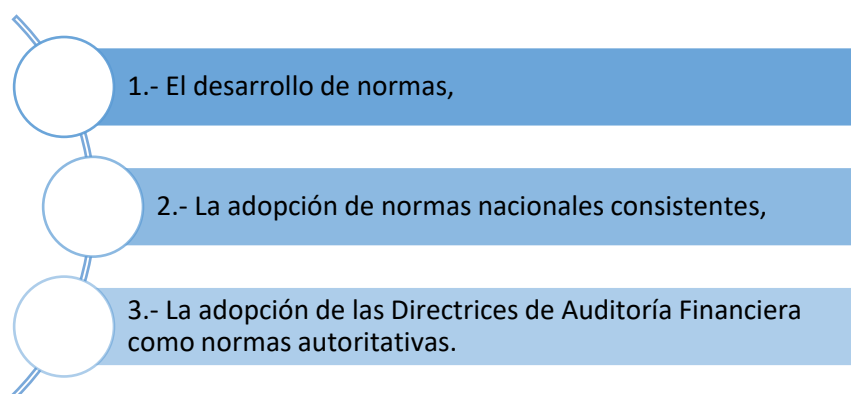
3. Auditorías financieras (NPASNF 200).

A. Propósito

La ISSAI 200 proporciona los principios fundamentales para una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera. Estos principios también son aplicables cuando una EFS se compromete o tiene la responsabilidad de auditar estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, o estados financieros preparados de conformidad con marcos financieros de propósitos especiales, o estados financieros resumidos.

Los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya sea que se trate de la totalidad del gobierno, partes del gobierno o entidades individuales.

Los principios de la ISSAI 200 pueden usarse de tres formas, como base para:



Fuente: Elaboración propia.

B. Marco para la auditoría financiera

El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos estados financieros. Esto se logra a través de él dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o –en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de presentación de la información financiera– si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco.

Las auditorías de estados financieros se definen como compromisos o trabajos de aseguramiento, los cuales involucran al menos a tres partes separadas: un auditor, una parte responsable y los posibles usuarios.

2. Auditorías al desempeño y evaluación de políticas públicas (ISSAI 300)

A. Definición

Con base en la (NPASNF 2014, 300), la Auditoría de Desempeño se define como:

“una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.”

En ese sentido el propósito de la auditoría de desempeño es brindar información para mejorar la gestión pública, fortalecer la gobernanza, generar mejores los resultados en la administración y fortalecer la responsabilidad del servidor público ante su labor de servicio y en su caso facilitar la toma de decisiones y acciones por las partes involucradas (Poder ejecutivo, poder legislativo) y fortalecer la confianza de la sociedad civil.

La auditoría de desempeño promueve el estado de derecho, la rendición de cuentas y la transparencia al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de evaluación y supervisión para mejorar el desempeño del ente en la aplicación de los recursos y del logro de objetivos y metas institucionales.

Lo logra evaluando si las decisiones de la legislatura o del ejecutivo son preparadas e implementadas, considerando su eficacia, eficiencia y economía, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido el justo valor por su dinero.

Ello no cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si deficiencias en leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos propuestos para la política pública o el programa.

La auditoría de desempeño se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos constructivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

La auditoría de desempeño promueve la transparencia al ofrecer al congreso, contribuyentes y otras fuentes de financiamiento, aquellos grupos objetivo de las políticas gubernamentales y a los medios de comunicación, una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades del gobierno. Con ello contribuye de manera directa al brindar información útil al ciudadano mientras sirve como base para el aprendizaje y las mejoras. En la auditoría de desempeño, las EFS tienen libertad de decidir, dentro de su mandato, sobre qué, cuándo y cómo auditar, y no se les debería limitar la publicación de sus hallazgos. (INTOSAI, 2013, ISSAI 300).

Planeación genérica de auditoría

El titular de la EFS es responsable del establecimiento de las metas y los objetivos para la función de la entidad (NPASNF 1). Entre los elementos más comunes de los planes se describen:

1. Metas para la EFS.
 2. Criterios para medir el progreso hacia el logro de las metas.
 3. Fechas objetivo.
 4. Calendarios de trabajo de la auditoría.
 5. Planes para la selección de personal y presupuestos financieros
 6. Informes de resultados.
 7. Seguimiento (NPASNF 10)
- La calendarización del trabajo en las auditorías se basará en los siguientes factores:

- Tiempo de la última auditoría.
- Extensión y resultados de la última auditoría.
- Organización de las auditorías por prioridad sobre la base de la evaluación del grado de los riesgos asociados con las instituciones fiscalizadas.
- Cambios importantes y recientes en las operaciones, los programas, sistemas o controles.
- Disponibilidad de recursos de personal de la auditoría.
- Solicitudes por parte de la Cámara de Diputados.
- Oportunidades para conseguir beneficios operativos.

Asignación de personal (ISSAI 100)

El titular de la EFS es responsable de la selección y desarrollo de los recursos humanos de la organización. Los lineamientos para una administración eficaz del personal son los siguientes:

1. Planear las necesidades de personal.
2. Desarrollar procedimientos para identificar fuentes de contratación potenciales.
3. Describir actividades específicas del trabajo para cada nivel del personal de auditoría.
4. Desarrollar atributos específicos para cada actividad.
5. Verificar los antecedentes, historiales laborales y referencias de los solicitantes antes de contratarlos.
6. Informar al nuevo personal acerca de las políticas y procedimientos que les competen.
7. Proporcionar educación y capacitación continua para su personal.
8. Evaluar el desempeño de cada auditor por lo menos cada año.
9. Proporcionar retroalimentación continua al personal respecto de su desempeño y desarrollo profesional.

El titular debe asegurar que los recursos de auditoría sean apropiados, suficientes y eficazmente asignados para cumplir con el plan de auditoría aprobado.

Por **apropiados** entendemos la mezcla de competencias necesarias para llevar a cabo el plan.

Suficientes se refiere a la cantidad de recursos necesarios para cumplir con el plan.

Planeación específica

La planeación asegurará el uso eficiente de los recursos de auditoría y el cumplimiento de los objetivos de la misma. Los auditores deben comprender el área que se va a auditar, en la cual se incluyen las metas, las operaciones, los reglamentos, los esfuerzos, los productos y los resultados.

Si bien la planeación de la auditoría se describe como la primera fase del proceso de auditoría, las actividades de planeación deben realizarse de manera continua durante toda la auditoría.

Entre las áreas principales para considerar el proceso de planeación de la auditoría se incluyen:

1. Marco jurídico de la EFS
2. Marco jurídico del ente
3. Evaluar los riesgos y la vulnerabilidad.
4. Definir los objetivos de la auditoría.
5. Definir el alcance de la auditoría.
6. Desarrollar temas y preguntas específicas para la auditoría.
7. Desarrollar criterios de auditoría
8. Desarrollar métodos de auditoría, estrategias, pruebas, análisis y comparaciones.
9. Diseñar procedimientos de recopilación y medición de datos.
10. Determinar los recursos disponibles y necesarios para realizar la auditoría.
11. Comunicarse con la dirección acerca de la auditoría.
12. Establecer un plazo para la auditoría y una fecha meta de terminación.
13. Desarrollar un programa de auditoría por escrito que incorpore la información anterior.
14. Asignar tareas específicas al personal de auditoría.
15. Asegurar la independencia del personal.
16. Determinar la necesidad de asistencia externa o contratación de servicios externos.
17. Calcular viáticos y otros gastos.

A. Recopilación y análisis de antecedentes

Otro punto importante es recopilar y analizar antecedentes sobre el área que se va a auditar, por lo general, los auditores deben obtener antecedentes antes de determinar los objetivos de la auditoría. Puede hacerse una excepción a este lineamiento cuando el objetivo se conoce al comienzo de la auditoría.

En el entorno del sector público las consideraciones adicionales de planeación pueden incluir lo siguiente (INTOSAI, ISSAI 1300, 2010):

1. Comprensión del marco legal y reglamentario aplicable a la institución debido a los objetivos más amplios de la auditoría.
2. Las implicaciones para la auditoría de los estados financieros sobre el conocimiento obtenido acerca de las auditorías al desempeño y otras actividades de auditoría importantes para la institución, incluyendo las implicaciones de las recomendaciones previas.
3. Las implicaciones para la auditoría de los estados financieros sobre el conocimiento obtenido acerca de las actividades de planeación relacionadas con el departamento y el ministerio pertinentes.
4. Las expectativas del poder legislativo y otros usuarios acerca del informe de los auditores.

Los auditores pueden aplicar una encuesta o cuestionario para familiarizarse con las actividades, los riesgos y los controles asociados con un área de auditoría. Una encuesta es un proceso para recopilar información, sin una verificación detallada, sobre la actividad que se está examinando y sus propósitos principales de una encuesta son:

1. Comprender las cuestiones significativas de auditoría.
2. Identificar las áreas importantes que garantizan un énfasis especial.
3. Obtener información para utilizar en la realización de la auditoría.
4. Determinar si se requiere una auditoría posterior.
5. Definir los objetivos de la auditoría, procedimientos y enfoques especiales, tales como técnicas de auditoría asistidas por computadora.
6. Identificar puntos de control críticos, deficiencias de control o controles en exceso.
7. Identificar los aspectos importantes de las operaciones del programa.
8. Identificar los insumos o esfuerzos.
9. Identificar las mediciones de productos.
10. Identificar las mediciones de resultados.
11. Desarrollar cálculos preliminares de los requisitos de tiempo y recursos.

Una encuesta puede implicar el uso de los siguientes procedimientos como:

1. Análisis con el ente o usuario.
2. Entrevistas con las personas afectadas por la actividad.
3. Observaciones en el sitio.
4. Revisión de los informes y estudios de la dirección.
5. Procedimientos analíticos de auditoría.
6. Elaboración de diagramas de flujo.
7. Documentación de las actividades de control clave.

Los auditores que realizan auditorías gubernamentales necesitan conocer las leyes y los reglamentos aplicables, así como las interpretaciones judiciales pertinentes. Es necesario que los auditores gubernamentales comprendan el proceso de establecimiento de leyes, reglamentos, reglas y decretos para cumplir con las responsabilidades de la institución. El proceso de establecimiento de leyes, reglamentos, reglas o decretos es complejo y varía según la unidad de gobierno.

B. Definición de los objetivos de la auditoría

Los objetivos de la auditoría definen ampliamente los logros deseados de la auditoría. De manera más específica son preguntas que es necesario responder durante la auditoría. Se debe utilizar la evaluación de riesgos para identificar los objetivos de auditoría.

Los objetivos de auditoría cuidadosamente diseñados son importantes por las siguientes razones:

1. Proporcionan instrucciones.
2. Limitan la recopilación de información innecesaria.
3. Controlan el alcance, la metodología, los tiempos y la naturaleza de la auditoría.
4. Incrementan la probabilidad de que se respondan las preguntas.

5. Determinan cómo se deben formular los hallazgos de auditoría.

C. Definición del alcance de la auditoría

El alcance de la auditoría define los límites de la auditoría al tratar dichos elementos como el periodo de auditoría o la cantidad de ubicaciones que van a revisarse. Entre algunas consideraciones importantes en la definición del alcance de una auditoría se incluyen:

- Tipo de auditoría.
- Objetivos del programa o de la dirección.
- Necesidades del informe de auditoría por parte de los usuarios potenciales.
- Periodo que se va a auditar.
- Requerimientos específicos de auditoría.
- Tipo y extensión de los problemas que se encontraron en los informes de auditoría de los años anteriores.
- Fallo preliminar acerca de los niveles de materialidad.
- Disponibilidad del personal y de otros recursos.
- Mandatos estatutarios.
- Riesgos identificados.

D. Definición de los recursos necesarios para realizar la auditoría

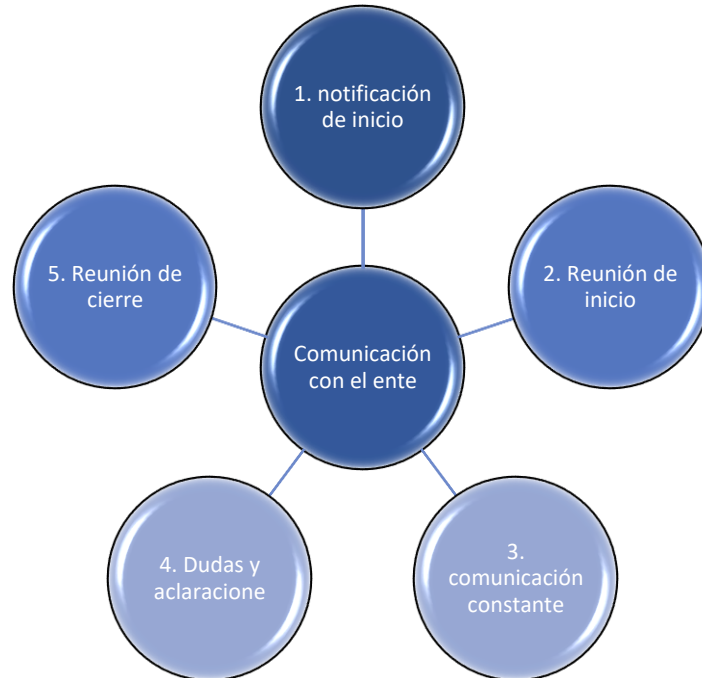
Entre algunas consideraciones para determinar los recursos de auditoría requeridos se incluyen:

- El tiempo para publicar la auditoría.
- Los objetivos y el alcance de la auditoría.
- Equipo en su caso multidisciplinario.
- La cantidad de personal de auditoría necesario para cumplir los objetivos de la auditoría sobre la base de las limitaciones de recursos o tiempo.
- El nivel de experiencia necesaria por parte del personal asignado.
- Capacitación necesaria por parte del personal de auditoría para cumplir con los objetivos de la auditoría.
- Asistencia contractual necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría.

E. Establecimiento de un vínculo de comunicación con la dirección acerca de la auditoría

La dirección del ente con frecuencia tiene una percepción negativa del proceso de auditoría; por lo tanto, la comunicación durante el proceso de auditoría es esencial para aliviar algunas de las preocupaciones de la dirección.

Entre algunos pasos básicos para establecer una comunicación con el ente se incluyen:



Fuente: Elaboración propia.

1. Notificación formal de la auditoría: El primer paso en el proceso es notificar formalmente al ente por escrito.
2. Reunión de inicio: La reunión de inicio puede ser el primer contacto personal del auditor con el ente.
3. Comunicación constante de los hallazgos y las posibles evidencias que confirmen o contradigan los mismos, que puedan servir de soporte para las observaciones y recomendaciones.
4. Comunicación de aclaración de dudas y observaciones.
5. Reunión de cierre.

F. Determinación de los métodos y las estrategias de auditoría

Una planeación adecuada permite que la EFS tome decisiones acerca de la ejecución, que metodología es la adecuada para cada objetivo de auditoría y para las condiciones del ente, a fin de agregar más valor al trabajo de auditoría y del ente auditado.

El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que incluya el alcance, tiempos y dirección de esta, así como un plan de auditoría (ISSAI 200).

Una estrategia general guiará al auditor en la elaboración del plan de auditoría.

Elementos para desarrollar una estrategia de auditoría.

1. Identificar las características del trabajo según su alcance;
2. Establecer los objetivos de los informes de auditoría con el fin de planear los tiempos del trabajo y la naturaleza de la comunicación necesaria;
3. Considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría;
4. Considerar los resultados de las actividades preliminares y, en su caso, si el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por el auditor;
5. Establecer la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo;
6. Considerar los conocimientos y resultados obtenidos de las auditorías de desempeño y otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo las implicaciones de recomendaciones anteriores;
7. Considerar y evaluar las expectativas de la legislatura y de otros usuarios del informe de auditoría.

El auditor debe planear la auditoría para garantizar la aplicación de los recursos y de los objetivos de una manera eficiente, eficaz y económica.

El plan de auditoría puede incluir:

- Enfoque, naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos planeados con base en la evaluación de riesgos;
- Naturaleza, tiempos y alcance de otros procedimientos planteados de auditoría.
- Otros procedimientos planteados de auditoría que son necesarios para que el trabajo cumpla con las normas aplicables.

Dichos procedimientos pueden incluir o describir: una revisión de marco legal de auditoría; una descripción de la auditoría; los factores que afectan la auditoría; incluyendo los que determinan la materialidad de los asuntos que se están considerando; los objetivos y el alcance; el enfoque, las características de la evidencia que se va a reunir y los procedimientos necesarios para analizarla; los recursos requeridos (humanos, tecnológicos, financieros); un calendario de realización; la forma, contenido y usuarios del informe del auditor y de la carta de administración.

G. Desarrollo de un programa de auditoría con los procedimientos y tareas adecuadas para conseguir los objetivos de auditoría

a. Programa

El programa de auditoría debe actualizarse según corresponda para reflejar cualquier cambio significativo realizado durante la auditoría y el proceso de información que puede encontrarse en un programa de auditoría, como:

1. Antecedentes acerca del área de auditoría.
2. Procedimientos para recopilar, analizar, interpretar y documentar información durante la auditoría.
3. Objetivos y requisitos de la auditoría.

4. Problemas técnicos, riesgos, procesos y transacciones que deben considerarse o examinarse.
5. Análisis de los problemas jurídicos pertinentes a la auditoría
6. Tareas específicas asignadas al personal designado
7. Plazo para completar las diversas fases de auditoría y el informe final.

El personal debe ser preparado, guiado y supervisado correctamente a lo largo del proceso de auditoría.

La supervisión es el proceso mediante el cual se equilibran los objetivos de control de calidad y las responsabilidades individuales.

b. Supervisión

Entre algunos elementos importantes de la supervisión se incluyen:

1. Instrucción de los miembros del personal.
2. Desarrollo de expectativas de desempeño del personal.
3. Planeación del trabajo de auditoría.
4. Revisión del trabajo realizado.
5. Capacitación eficaz durante el trabajo.
6. Retroalimentación informal al personal sobre asuntos de trabajo.
7. Realización de evaluaciones periódicas del desempeño del personal.
8. Reconocimiento por el desempeño

Los directores son responsables de asegurar que el personal comprenda lo siguiente:

1. Lo que se espera de ellos (por ejemplo, alcance del trabajo, detalles específicos).
2. Por qué es importante su trabajo (por ejemplo, cómo se relaciona con las metas de una tarea en particular, proyecto u organización completa).
3. Como colaboran con las metas de la EFS
4. Su impacto en perfeccionar la gestión pública
5. Resultados por la labor de la EFS en la sociedad

Evaluación de riesgos y controles

Antecedentes (análisis de riesgos)

Al poner en práctica los procedimientos de evaluación del riesgo, se debe prestar atención a las áreas o factores que pueden originar riesgos de incumplimiento de los mandatos, objetivos, misión y visión o riesgos relacionados con la eficacia del control interno al planificar y llevar a cabo la auditoría.

Evaluación y gestión de riesgos:



Fuente: Elaboración propia.

Ejecución del trabajo

Evidencia de auditoría

El propósito de la realización del trabajo es recopilar evidencia de auditoría para utilizarla en el respaldo de los hechos, las conclusiones y los hallazgos que se incluirán en el informe de auditoría.

Categorías de evidencias de auditoría

Categoría	Descripción	Ejemplos
Primaria o directa	Respalda un hallazgo con el mayor grado de certidumbre, estas evidencias proporciona una prueba directa del hecho sin requerir interferencia o suposiciones adicionales.	Un contrato firmado por lo general se considera una evidencia directa de los términos de un contrato. Sin embargo, si la autenticidad de la firma es cuestionable, los auditores deben reexaminar la evidencia u obtener evidencia adicional de respaldo.
Secundaria	Proporciona menor certidumbre que la evidencia directa, por lo general requiere el uso de evidencia adicional para desarrollar y respaldar las conclusiones. La forma en que se utiliza la evidencia secundaria y la importancia de los hallazgos determinan si dicha evidencia se considera primaria o secundaria.	La información obtenida de las entrevistas y documentos elaborados internamente.
Corroborativa	Respalda la primaria o secundaria, es evidencia adicional. Por lo tanto, este tipo de evidencia proporciona un respaldo indirecto a una conclusión. La evidencia corroborativa no tiene el poder de respaldar un hallazgo o conclusión por sí misma.	Fotografías del hecho, noticias relacionadas.

Fuente: Elaboración propia.

Tipos de evidencia

La evidencia de auditoría puede clasificarse según se muestra en el cuadro 9:

Cuadro 9. Clasificación de evidencias de auditoría

Tipo de evidencia	Descripción	Ejemplos
Documental	Incluye los documentos elaborados interna o externamente. Los auditores deben ejercer un grado saludable de escepticismo profesional en la revisión de la información que se generó internamente. Siempre es posible que la evidencia se haya manipulado o alterado. Si existe alguna duda respecto de la validez de la evidencia, debe obtenerse la evidencia corroborativa.	Cartas, contratos, registros, informes externos, estados bancarios y facturas.
Analítica	Está compuesta por otros tipos de evidencia. Análisis efectuados por el auditor o el equipo. Si el ente elaboró el análisis, se considera una evidencia documental.	Cálculos, comparaciones e interpretaciones
Testimonial	Es información obtenida de personas mediante declaraciones orales o escritas, La información importante de las entrevistas debe corroborarse mediante el examen de los registros y las pruebas de desempeño.	Entrevistas, encuestas o cuestionarios
Física	Se obtiene mediante la inspección u observación directas por parte de los auditores de las personas, propiedades o eventos. Los hallazgos y las conclusiones que se basan en evidencia física requieren un número sustancial de observaciones objetivas utilizando un diseño de muestra y plan predeterminados.	Escritos que resumen los elementos o eventos observados, fotografías, dibujos, diagramas, mapas o muestras físicas.

Fuente: Elaboración propia.

Atributos de la evidencia

Los auditores deben basar los hallazgos y las conclusiones en la evidencia adecuada. La evidencia debe conservarse en los papeles del trabajo de auditoría. La idoneidad de la evidencia de auditoría depende de que reúna los atributos que incluyen el cuadro 10:

Atributos de evidencia de auditoría

Atributo	Descripción	Ejemplos / Comentarios
Suficiencia	Se refiere a si existe evidencia para respaldar y justificar un hallazgo y cuantitativamente vinculante. Se obtiene de fuentes diferentes, muestras grandes, respaldo estadístico. La suficiencia de una evidencia es una decisión que se basa en el riesgo que el auditor está dispuesto a asumir.	Los elementos individuales de evidencia, cuando se toman de manera independiente, pueden que sean insuficientes, pero pueden combinarse para volverse suficientes a fin de respaldar las conclusiones.
Competencia	Considera la validez y la confiabilidad de una evidencia de auditoría. La información es válida si mide y documenta el asunto que se está revisando o la interferencia que se realiza. La confiabilidad se determina por su capacidad de duplicarse o repetirse.	Si varias observaciones suscitan los mismos resultados o si otro auditor encuentra la misma evidencia, ésta puede considerarse confiable.
Relevancia	Determinación de que la evidencia tiene una relación lógica con los hallazgos. La pertinencia de la evidencia debe considerarse en el contexto de la auditoría, asunto y hallazgo específicos.	La relación lógica se establece en el marco legal, los procesos, procedimientos, entrevistas, cuestionarios de control interno que se relacionen en el contexto de la revisión.

Fuente: Elaboración propia.

B. Papeles de trabajo

Es necesario elaborar, organizar y resumirlos papeles de trabajo con suficiente detalle y cuidado para permitir que el trabajo sea revisado, evaluado y comprendido por personas ajenas a la auditoría.

Los papeles de trabajo sirven para:

- Ayudar al supervisor de auditoría para monitoreo y el control del trabajo.
- Ayudar a los auditores en la realización de su labor.
- Proporcionar evidencia para respaldar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría.
- Proporcionar evidencia para mostrar la manera en que se planificó y realizó el trabajo.
- Proporcionar evidencia de que la auditoría se realizó cumpliendo con las normas.
- Identificar quién revisó y quién realizó el trabajo.
- Son la base para las evaluaciones de pares, o revisiones de aseguramiento de calidad.

Elementos de los hallazgos

Los hallazgos de auditoría completos contienen los cuatro elementos siguientes:

- a. **Condición:** Es la situación o las prácticas que se encuentran durante la revisión. La condición puede resumirse como “lo que es”. La declaración de la condición debe ser clara y precisa, además de estar respaldada por evidencia suficiente, competente y relevante. La declaración de los hallazgos también puede indicar si la condición está aislada o si se diseminó.
- b. **Criterios:** Se definen como “el deber ser”. Observar una diferencia entre la condición y los criterios es el primer paso en el desarrollo de un hallazgo de auditoría. Los criterios deben basarse en fuentes autorizadas, tales como leyes, reglas o lineamientos de políticas. Cuando los auditores dependen de su juicio profesional como criterios, se ven obligados a convencer al lector del informe de que los criterios son válidos.
- c. **Causa:** Es la razón por la cual las cosas salieron mal. La identificación de la causa es importante para proporcionar recomendaciones constructivas. También es importante identificar la causa primaria o raíz de la deficiencia, en lugar de tan sólo identificar las causas o síntomas que contribuyeron a dicha deficiencia.
- d. **Efecto:** Demuestra la importancia de la deficiencia. Las mediciones del efecto con frecuencia se establecen en términos cuantitativos como dinero, tiempo o cantidad de transacciones. Los efectos también pueden describir la manera en que un programa u operación originó cambios en las condiciones físicas, sociales o económicas reales. Si los efectos anteriores no pueden identificarse, pueden presentarse efectos potenciales.

C. Recomendaciones

Forman parte del informe si se encuentra algún problema y son las sugerencias para mejorar los problemas importantes. No son un elemento del hallazgo. Son más constructivas cuando son específicas, viables, económicas y se orientan a una acción. Es importante que las recomendaciones puedan ser consensadas con la participación del ente auditado para reducir la resistencia al cambio e incorporar los puntos de vista y criterios del ejecutor del gasto, quien tiene la responsabilidad de lograr una adecuada gestión pública y mejorar los resultados.

Comunicación de los resultados

Retroalimentación con el ente auditado

Con la comunicación de resultados, se fomenta la retroalimentación con el ente público durante la auditoría para asegurar la obtención de información adecuada y minimizar los problemas al concluir la auditoría.

Reunión de cierre

Debe realizarse una reunión de cierre con el ente para eliminar cualquier error de hecho en el informe de auditoría, agregar claridad a los hallazgos y recomendaciones, y obtener respuestas del ente.

Entre los objetivos específicos de una reunión de cierre se incluyen:

1. Proporcionar al ente los hallazgos y las recomendaciones identificados durante la auditoría.
2. Permitir que el ente exponga inquietudes y objeciones a los hallazgos y recomendaciones.
3. Proporcionar al ente y al equipo de auditoría la oportunidad de identificar y corregir cualquier error o mala interpretación que pudieran aparecer en el informe inicial.
4. Proporcionar al equipo de auditoría la oportunidad formal de explicar los pasos restantes en el proceso de auditoría antes de publicar el informe final.

Seguimiento de los resultados

Los auditores deben supervisar el resultado de los hallazgos y recomendaciones de auditoría anteriores para garantizar que el ente realice una acción correctiva o acepte conscientemente el riesgo de no implantar las mediciones de corrección.

Las acciones correctivas que se realicen deben ser puntuales, adecuadas y suficientes para conseguir los objetivos deseados.

Los auditores deben determinar que las acciones implementadas corrigieron las causas y condiciones subyacentes de las deficiencias, no únicamente los síntomas del problema.

El nivel de seguimiento adecuado respecto de los hallazgos anteriores se determina con la:

1. Cantidad de riesgos y exposición implicados, si las acciones correctivas no logran corregir el problema.
2. Cantidad de tiempo que tuvo la dirección para corregir el problema.
3. Complejidad del plan de acción correctiva de la dirección.
4. Cantidad y calidad de la retroalimentación interna que recibió el auditor.

Durante el seguimiento los auditores evalúan la adecuación, eficacia y oportunidad de las medidas tomadas por la dirección con relación a las observaciones y recomendaciones del trabajo. Este proceso debe documentarse apropiadamente.

BIBLIOGRAFÍA

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

1. https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2014i/Documentos/Fichas/Ficha_DE_a.pdf