



CONTRALORÍA GUBERNAMENTAL

**GUÍA DEL PROCESO
GENERAL DE FISCALIZACIÓN
ANEXO TÉCNICO**

Contenido

GUÍA DEL PROCESO GENERAL DE FISCALIZACIÓN Anexo Técnico	0
Objetivo.....	3
Alcance	3
Marco Legal.....	3
1. Normas de Auditoría.....	4
1.1. Normas Personales.....	4
1.1.1. Adiestramiento Técnico y Capacidad Profesional	4
1.1.2. Cuidado y Diligencia Profesionales	5
1.1.3. Independencia y Objetividad	7
1.1.4. Normas técnicas y buenas prácticas	7
1.2. Normas de Ejecución del Trabajo	8
1.3. Normas de Preparación de Informes de Resultados	8
1.4. Normas de Diseño y Seguimiento de Recomendaciones	9
2. Técnicas y Procedimientos de Auditoría.....	10
2.1. Procedimientos y Técnicas de Auditoría	10
2.2. De la Naturaleza, Extensión, Alcance, Oportunidad y Validez de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría	16
2.3. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Recomendados para Auditorías de Desempeño	18
2.4. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Recomendados para Auditorías a Obra Pública y su Equipamiento.....	24
2.5. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Recomendados para Auditorías de Cumplimiento	33
3. Control Interno	39
3.1. Un Proceso Integral.....	39
3.2. Limitaciones de la efectividad del control interno.....	43

3.3. Componentes del control interno	44
3.3.1. Entorno de control.....	46
3.3.2. Evaluación del riesgo.....	50
3.3.3. Actividades de control.....	54
3.3.4. Actividades de control de información tecnológica.....	57
3.3.5. Información y comunicación.....	61
3.3.6. Seguimiento	64
3.4. Roles y Responsabilidades	66
4. Atributos de las Observaciones y Resultados de Auditoría.....	71
4.1. Catálogo de Conceptos Relativos a las Observaciones	72
5. Principios en que se sustentan los Informes de Auditoría	75

Objetivo

Establecer las políticas y normas del Servicio Auditor de Carrera de la Contraloría Gubernamental, relativas a la incorporación, profesionalización, evaluación, movilidad, ascensos, estímulos y sanciones de las y los integrantes del Servicio, así como la integración y funcionamiento del Comité del Servicio Auditor de Carrera por medio de reglas de actuación que permitan a las personas servidoras públicas que lo integran, participar en el análisis de los asuntos sometidos a su consideración; y estar en posibilidad de determinar, de manera colegiada, las acciones correspondientes.

Alcance

El presente Estatuto es de observancia obligatoria para todas las personas integrantes del Servicio Auditor de Carrera de la Contraloría Gubernamental, para las unidades administrativas responsables de su cumplimiento normativo, así como para quienes integran el Comité del Servicio Auditor de Carrera.

Marco Legal

Constitución Política del Estado de Tamaulipas; artículo 93 párrafo segundo; Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Tamaulipas, artículo 1 y 40 fracciones III, IV, XII, XIII, XXIV, XXVI, XXVII y XXXI; Reglamento Interior de la Contraloría Gubernamental, artículo 4, 5, 6, 7 fracciones I, IV, V, VI, VIII y IX.

1. Normas de Auditoría

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña, a la información que rinde como resultado del trabajo de auditoría y a la formulación, diseño, atención y seguimiento de recomendaciones derivadas de hallazgos en las revisiones. Su finalidad es marcar directrices sobre el comportamiento del auditor y sobre la preparación de la auditoría; su ejecución y la formulación del informe de los trabajos de fiscalización; y las acciones derivadas de los mismos. Dichas normas de auditoría deben adoptarse, aplicarse e interpretarse de acuerdo con las Normas Generales de Auditoría Gubernamental establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Tamaulipas y el Reglamento Interior de la Contraloría Gubernamental, con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y con las Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización, Niveles 1, 2 y 3.

1.1. Normas Personales

Se refieren a las cualidades que tanto el personal auditor de la Contraloría Gubernamental del estado de Tamaulipas como el de los despachos de auditoría y profesionales independientes, contratados por ésta, deben tener para realizar el trabajo de auditoría, conforme a las exigencias que el carácter profesional de dicha actividad impone. Estas normas consideran cualidades que el auditor debe poseer previamente para asumir la responsabilidad de un trabajo profesional de auditoría y otras que debe mantener e incrementar durante el desarrollo de su actividad profesional.

1.1.1. Adiestramiento Técnico y Capacidad Profesional

El personal auditor deberá poseer, en su conjunto, la capacidad técnica profesional necesaria para planear y practicar las auditorías; preparar los informes correspondientes al estado que guarda la situación del sujeto fiscalizado en el rubro (o su equivalente) auditado, los cuales deben estar respaldados por evidencia suficiente y apropiada; y dar seguimiento tanto a las recomendaciones formuladas por la Contraloría Gubernamental como a las acciones que promueva como resultado de sus auditorías, en cumplimiento de la normatividad establecida. Además, deberá emplear con objetividad e imparcialidad su juicio técnico profesional para determinar el alcance de la revisión, seleccionar las técnicas y procedimientos de auditoría por aplicar y evaluar los resultados de la auditoría.

El personal auditor de la Contraloría Gubernamental, así como el de los despachos de auditoría y los profesionales independientes contratados por ésta, deberán:

1. Conocer la normatividad expedida por la institución en materia de auditoría, la cual incluye las Normas Generales de Auditoría Gubernamental establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública del estado de Tamaulipas y el Reglamento Interior de la Contraría Gubernamental, las ISSAI de la INTOSAI, las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC, y las Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización, Niveles 1, 2 y 3; y poseer la formación, experiencia, capacidad profesional y madurez de juicio para aplicarlas correctamente.
2. Conocer los postulados básicos de contabilidad gubernamental, las disposiciones que emitan el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) y el Consejo de Armonización Contable del estado (CONSAC-Tamaulipas), y la normatividad aplicable al Gobierno de estado de Tamaulipas.
3. Contar con conocimientos en administración pública y disciplinas afines para comprender la estructura orgánica del Gobierno de Tamaulipas, las funciones a cargo de los sujetos fiscalizados y la legislación que regula sus operaciones en general.
4. Tener una formación profesional acorde con la naturaleza y complejidad de las auditorías (que podrían exigir el dominio de técnicas de evaluación de riesgo, muestreo estadístico, procesamiento electrónico de datos, ingeniería, arquitectura, entre otras).
5. Poseer aptitudes para comunicarse adecuadamente con sus superiores e inferiores jerárquicos, auditores de otras organizaciones y personal de los sujetos fiscalizados respecto de los asuntos relacionados con las auditorías.
6. Asistir a cursos de capacitación para la actualización de conocimientos técnicos, los cuales serán impartidos de manera interna o externa de acuerdo con el programa establecido por la institución.

La naturaleza y el grado de formación profesional y experiencia que requieran individualmente los auditores dependerán de sus funciones y responsabilidades.

1.1.2. Cuidado y Diligencia Profesionales

Los auditores de la Contraloría Gubernamental y de los despachos de auditores externos, así como los prestadores de servicios contratados por ésta, deberán desempeñar su trabajo con meticulosidad, esmero y escepticismo profesionales al planear y ejecutar las auditorías, preparar los informes correspondientes y generar las condiciones para, en su oportunidad, dar seguimiento tanto a las recomendaciones formuladas, como a las acciones legales promovidas como resultado de sus auditorías.

Deberán también guardar la confidencialidad de la información que se obtenga producto de su trabajo fiscalizador y abstenerse de divulgarla y utilizarla para su beneficio personal o de terceros, salvo requerimiento o mandato expreso de autoridad competente.

Esta norma implica que los auditores deben conocer, consultar, aplicar y observar estrictamente las políticas de actuación, las normas y procedimientos de auditoría previstos en este documento, en los Códigos de Conducta y de Ética institucionales y el correspondiente al ejercicio de su profesión, y demás normatividad aplicable; y emplear con objetividad e imparcialidad su juicio profesional para determinar el alcance de la auditoría, seleccionar las técnicas, metodología y procedimientos de auditoría, aplicar las pruebas correspondientes, hacer una evaluación crítica de la validez de la evidencia obtenida y estar alerta sobre si la información del asunto en revisión se encuentra libre de errores para determinar si ésta constituye evidencia suficiente y apropiada, para evaluar los resultados de la auditoría e informar al respecto.

Para ello, deberán considerarse como mínimo:

1. El objetivo de la auditoría.
2. La importancia relativa y la evaluación del riesgo, las propuestas ciudadanas que se soliciten, presencia y cobertura; así como las auditorías especiales de las áreas o materias por revisar.
3. La existencia suficiencia, vigencia, actualización, pertinencia, difusión y oportunidad de los controles internos.
4. La magnitud y complejidad del trabajo por realizar.
5. Los recursos humanos y materiales disponibles al interior de las áreas auditoras y de la Contraloría Gubernamental en su conjunto, para llevar a cabo en tiempo y forma las actividades de fiscalización.

Por tanto, la calidad del trabajo y de los informes de auditoría dependerá de que:

1. Los objetivos estén claramente establecidos y atiendan las circunstancias que dieron origen a la auditoría.
2. El alcance de la auditoría permita tener una seguridad razonable de que se cumplirá(n) el (los) objetivo(s) de ésta.
3. Los resultados y recomendaciones que se presenten en los informes de auditoría estén sustentados en una evaluación objetiva de la evidencia obtenida en la auditoría.
4. La evidencia obtenida en la auditoría se evalúe objetiva e independientemente y sea suficiente y apropiada.
5. La auditoría se haya ejecutado conforme a las normas aplicables.
6. El trabajo de los auditores se supervise en todas las fases de la auditoría de manera idónea, oportuna y constantemente tanto al interior de la propia Unidad Auditora, en coordinación con la Subcontraloría que corresponda, como, en su caso, por el personal especializado de la institución designado para tal efecto.
7. El personal auditor cuente con los recursos materiales necesarios para el buen desempeño de su trabajo.

8. La metodología y pruebas de auditoría se hayan determinado y ejecutado adecuada y oportunamente.
9. Las pruebas determinadas sean idóneas, esto es, que tengan relación con lo que se pretende probar y vayan encaminadas a confirmarlo.
10. Los hallazgos y conclusiones plasmadas en los informes de auditoría se encuentren debidamente fundamentados y motivados.

1.1.3. Independencia y Objetividad

Los auditores de la Contraloría Gubernamental y de los despachos de auditoría y profesionales independientes contratados por ésta deberán mantener su independencia de criterio para proceder con autonomía y objetividad en todos los asuntos relacionados con las auditorías a su cargo, a fin de que sus opiniones, juicios y recomendaciones sean imparciales y así sean considerados por terceros.

La credibilidad en los resultados de auditoría de la Contraloría Gubernamental está sustentada, en gran parte, en la independencia de la institución y la objetividad de sus auditores, que es indispensable para el cumplimiento de sus atribuciones como entidad de fiscalización.

Un conflicto de intereses surge cuando el auditor es influenciado por consideraciones personales (e incluso institucionales) al realizar su trabajo. Por ello existe o puede existir conflicto de intereses cuando en el ejercicio de las labores dentro de una organización o institución sobreviene una contraposición entre los intereses propios y los de la institución.

La objetividad implica que los auditores lleven a cabo sus trabajos con honesta confianza en el producto de su labor y sin comprometer significativamente su calidad, sin colocarse en situaciones que puedan afectar su capacidad para emitir juicios profesionales objetivos.

No obstante, ciertas circunstancias pueden impedir que los auditores procedan con independencia y objetividad; en estos casos, se deberá observar lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Administración Pública del estado de Tamaulipas y el Reglamento Interior de la Contraloría Gubernamental, y en la normatividad interna de la Contraloría Gubernamental.

1.1.4. Normas técnicas y buenas prácticas

Son normas, estándares, metodologías, directrices, prácticas y políticas de orden técnico y científico que se alinean a las prácticas mayoritariamente reconocidas y avaladas por las comunidades de especialistas en materia de medio ambiente; tecnologías de la información y comunicación, cuya incidencia se refleja en la gestión de los procesos y servicios públicos.

1.2. Normas de Ejecución del Trabajo

Las normas para la ejecución del trabajo establecen los criterios generales que el auditor debe seguir para llevar a cabo la fiscalización, a fin de lograr resultados objetivos, imparciales y concretos que constituyen la fuente principal del contenido de sus opiniones e informes.

El desarrollo del trabajo de auditoría, transita por una serie de procesos que van ligados entre sí, como la planeación genérica y la específica; la evaluación del control interno; la aplicación de pruebas y procedimientos de auditoría a la muestra seleccionada; la obtención de evidencia suficiente y apropiada que soporta las observaciones y resultados; la elaboración y salvaguarda de papeles de trabajo que documentan y sustentan la actuación del auditor; la supervisión de la auditoría y el aseguramiento de la calidad.

Para lo anterior, de manera general el personal de auditoría deberá:

1. Programar los trabajos de auditoría, a fin de establecer objetivos, alcance, muestra, procedimientos, recursos, tiempos y oportunidad para asegurar la calidad y eficacia de la auditoría a realizar.
2. Elaborar un plan de trabajo por escrito que organice y estructure el proceso de auditoría, el cual deberá ser flexible con el fin de permitir modificaciones como resultado del surgimiento de eventos inesperados o cambio en las condiciones iniciales, tales como retraso en la entrega de información, cambios de personal del ente o del equipo auditor, modificaciones a la estructura del sujeto fiscalizado, entre otros, tomando como base la evaluación de los riesgos de auditoría previamente identificados.
3. Definir los alcances de la auditoría, el método a emplear para revisar, la profundidad de las pruebas y los procedimientos por aplicar, considerando el resultado que arroje el estudio y evaluación de los controles existentes en el sujeto fiscalizado y el grado de confianza en los mismos.
4. Implementar pruebas y procedimientos de auditoría idóneos para analizar la muestra, que permitan cumplir con el objetivo de la auditoría y obtener evidencia suficiente y apropiada que sustente los resultados.
5. Documentar con precisión, orden y oportunidad la auditoría en papeles de trabajo, preferentemente digitalizados que permitan respaldar las actividades realizadas y soporten la información plasmada en los informes.

1.3. Normas de Preparación de Informes de Resultados

Las normas de preparación de los diversos informes de resultados regulan de forma general los requisitos para la elaboración y presentación de los resultados de la fiscalización, la valoración del trabajo desarrollado y la manera en que se sustentan las conclusiones.

Al concluir los trabajos, el auditor emitirá por escrito de manera independiente, objetiva e imparcial el informe de auditoría. El documento deberá precisar, de forma clara y concreta, los trabajos realizados, obstáculos e impedimentos si los hubiere, hallazgos, observaciones, juicios, conclusiones y recomendaciones a que se llegó en razón de los objetivos propuestos, los cuales serán responsabilidad del equipo auditor, del líder de auditoría considerando sus funciones específicas, así como a los tramos de responsabilidad establecidos en los manuales de organización específicos, para los Jefes de Unidad Departamental, Subdirectores de Área, Director de Área y Director General, participantes en la auditoría.

El contenido del informe de auditoría deberá ser de fácil comprensión y basarse exclusivamente en pruebas y constataciones realizadas en el proceso de ejecución de los trabajos de auditoría.

Las observaciones contenidas en el documento, deberán ser clasificadas y precisadas por su relevancia, claridad u objetividad, así como cuantificadas cuando sea posible. De la misma manera, deberán estar sustentadas con evidencia suficiente y apropiada, y encontrarse debidamente fundamentadas y motivadas.

Para atender el procedimiento para la elaboración, estructura, contenido, desarrollo y revisión del informe de auditoría, se deberá consultar y aplicar lo dispuesto en el Manual del Proceso General de Fiscalización.

1.4. Normas de Diseño y Seguimiento de Recomendaciones

Las recomendaciones son declaraciones que se formulan respecto a las actividades que se sugiere realice el sujeto fiscalizado para prevenir la recurrencia del problema identificando (deficiencia, error, inobservancia de normas, etc.) durante la auditoría; deben enfocarse a la causa y ser específicas, viables y procedentes en términos de la relación costo-beneficio que corresponda a su aplicación.

Es indispensable que las recomendaciones se encuentren enfocadas al origen del hallazgo, deben ser claras, precisas, susceptibles de ser atendidas y viables en términos de la relación costo-beneficio que corresponda a su aplicación.

Para diseñar adecuadamente las recomendaciones, se deberá atender a lo dispuesto en el Manual del Proceso General de Fiscalización y para su seguimiento se aplicará lo establecido en el Manual de Acciones Derivadas de las Auditorías.

2. Técnicas y Procedimientos de Auditoría

Los aspectos normativos de las técnicas y procedimientos de auditoría han sido desarrollados atendiendo a las Normas Generales de Auditoría Gubernamental establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública del estado de Tamaulipas y el Reglamento Interior de la Contraría Gubernamental, las ISSAI de la INTOSAI, las NIA de la IFAC, y a las Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización, Niveles 1, 2 y 3.

En ambos casos, se podrán complementar las disposiciones de este documento conforme lo marque la normatividad aplicable, a manera de metodología en la extensión que se determine necesario para incrementar la efectividad del proceso de fiscalización. Asimismo, conforme a sus atribuciones, las Subcontralorías en coordinación con las áreas auditoras de su adscripción, previa autorización del Contralor Gubernamental, podrán establecer documentalmente las mejores prácticas de fiscalización recomendadas atendiendo a la naturaleza, contenido y alcance de cada tipo de auditoría. La finalidad de este tipo de documentos será contribuir a orientar y complementar el criterio del auditor, consistente en su experiencia, conocimientos, capacitación, talento y capacidad de discernimiento para determinar prioridades y estrategias.

2.1. Procedimientos y Técnicas de Auditoría

Consisten en los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para respaldar los resultados de las auditorías y las respectivas recomendaciones, y el informe sobre la razonabilidad de la información reportada por el sujeto fiscalizado. Gracias a ello, es posible examinar los hechos o circunstancias relativos a la información que se revisa, con objeto de sustentar hallazgos, resultados y recomendaciones. De esta forma, el fin de los procedimientos de auditoría es proporcionar al auditor los elementos de juicio y de evidencia suficiente y apropiada para poder emitir una opinión objetiva y profesional.

Generalmente no basta aplicar un solo procedimiento para examinar los hechos o circunstancias relativos a la información que se revisa, por lo regular es necesario emplear varios de ellos de manera simultánea o sucesiva.

A continuación, se señalan los procedimientos y técnicas de auditoría que se emplean comúnmente y que los auditores de la Contraloría Gubernamental deberán aplicar, según sea el caso, a fin de obtener la evidencia suficiente y apropiada para sustentar debidamente sus resultados y recomendaciones.

Estudio General

Es el proceso por el cual el auditor obtendrá datos e información necesarios para formarse una idea general del sujeto fiscalizado y del rubro (o su equivalente) por auditar.

Constituye el punto de partida de la auditoría y está orientado fundamentalmente a precisar las áreas o materias por auditar y, en su caso, los procedimientos y técnicas de auditoría que habrán de aplicarse para cumplir el objetivo de la auditoría. Según el tipo de auditoría, el estudio general comprenderá, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Estructura orgánica y funciones del sujeto fiscalizado.
2. Legislación y normatividad aplicables a las operaciones por auditar.
3. Objetivos, metas y resultados de los programas correspondientes.
4. Sistema de control interno.
5. Grado de atención de las recomendaciones formuladas por la Contraloría Gubernamental con motivo de auditorías anteriores.
6. Procedimientos Analíticos (Análisis)

El análisis es el examen, clasificación y agrupación de los distintos componentes de la información o de sus interrelaciones, con objeto de arribar a conclusiones respecto de las materias sujetas a revisión; y se orientará principalmente al examen de saldos y movimientos de las cuentas, integración de montos por partidas presupuestales u otros niveles de desagregación, indicadores, programas, funciones de gasto (o su equivalente), actividades institucionales, tendencias, variaciones y relaciones que sean inconsistentes con otra información pertinente o con las previsiones respectivas.

De acuerdo con la NIA 520, "Procedimientos Analíticos", que para su aplicación debe consultarse conjuntamente con la ISSAI 1520, "Procedimientos Analíticos" emitida por el Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI, este tipo de procedimiento considera confrontaciones entre la información financiera de la entidad.

Los procedimientos analíticos comprenderán desde simples comparaciones hasta análisis realizados mediante técnicas avanzadas de estadística y de procesamiento electrónico de datos. Como las demás técnicas de auditoría, el análisis rara vez podrá utilizarse como fuente única de evidencia, pues generalmente arroja indicios sobre errores e irregularidades, que después es necesario precisar y comprobar de forma específica; por ello, normalmente se empleará en combinación con otros procedimientos o técnicas durante la ejecución de la auditoría y con distintos fines (como identificar las áreas de riesgo en la etapa de planeación, obtener evidencia en la fase de ejecución de la auditoría y llegar a una conclusión respecto a la razonabilidad de la información financiera para efectos del informe de auditoría).

Inspección

Es el examen físico de bienes, sistemas o documentos, efectuado con el propósito de verificar la existencia de un activo, la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad o presentada en la información financiera, las condiciones de los trabajos realizados y su calidad, o bien, la medición directa para comprobar cantidades pagadas de un bien o servicio.

La Norma Internacional de Auditoría 500, "Evidencia de Auditoría", explica que el examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, lo cual depende de la naturaleza y la fuente de estos registros o documentos, como de la eficacia de los controles implantados para su elaboración.

Por otra parte, la inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos.

Confirmación externa

La Norma Internacional de Auditoría 500, "Evidencia de Auditoría", indica que una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita en papel, soporte electrónico u otro medio de un tercero involucrado.

La confirmación podrá ser:

1. Positiva. Si se envía información y se solicita respuesta, independientemente de que la información sea o no confirmada.
2. Negativa. Si se envía información y se solicita contestación, sólo en caso de que ésta no sea confirmada.
3. Indirecta, ciega o en blanco. Cuando no se envían datos y se solicita información necesaria para la auditoría sobre saldos, movimientos, etc.
4. Compulsiva y/o Confirmación de operaciones. Cuando el auditor realiza directamente la confirmación con terceros involucrados en las operaciones del sujeto fiscalizado.

Estos procedimientos de confirmación externa no tienen que limitarse sólo a saldos contables; es posible solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones del sujeto fiscalizado con terceros, entre otros casos.

Investigación, testimonio o cuestionario

Consiste en recurrir al personal del sujeto fiscalizado (o personal externo a éste) o dar seguimiento a una operación desde su inicio hasta su culminación, para obtener información al respecto.

El procedimiento de investigación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría.

Este procedimiento puede variar desde la indagación formal, planteada por escrito, hasta la indagación verbal informal, toda vez que esta sea validada mediante actas circunstanciadas y minutas posibilitando obtener evidencia de auditoría que ayude a corroborar determinada presunción.

Mediante el procedimiento o técnica de investigación, el auditor podrá formarse un juicio acerca de ciertas operaciones del sujeto fiscalizado; sin embargo, deberá asegurarse de que la información obtenida por este medio sea veraz, relevante y pertinente, por lo que se efectuarán pruebas de controles o procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos), en concordancia con los objetivos de la auditoría.

Declaración

Es el respaldo de las indagaciones verbales o escritas tomadas del personal del sujeto fiscalizado. La validez de la declaración se sujetará al hecho de que generalmente los informantes estén involucrados directamente en las operaciones sujetas a revisión.

Certificación

Es la obtención de un documento que por lo general se legaliza con la firma de una autoridad competente, para certificar la autenticidad de determinada documentación o transacción o de documentos originales que obren en los archivos del sujeto fiscalizado. Se realiza cuando el auditor considera necesario disponer de documentos con carácter de originales para sustentar la evidencia de auditoría.

Observación

Consiste en presenciar el desarrollo de las operaciones o procedimientos a cargo del personal del sujeto fiscalizado, a fin de constatar la forma en que éstos se realizan. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento. Es importante considerar la conveniencia de aplicar tal procedimiento, toda vez que tratándose de

auditoría gubernamental, generalmente, los hechos o acontecimientos por confirmar se verificaron en un periodo distinto a la ejecución de la auditoría.

Recálculo

Es la verificación aritmética de la información relacionada con las operaciones sujetas a revisión; es decir, sólo se comprueba la exactitud de las cifras. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

La Norma Internacional de Auditoría 500, "Evidencia de Auditoría", define este procedimiento como la ejecución independiente, por el auditor de procedimientos o de controles que, en su momento, fueron realizados como parte del control interno del sujeto fiscalizado. Para su aplicación al caso concreto, debe revisarse conjuntamente con la ISSAI 1500, "Evidencia de Auditoría".

En este punto, es conveniente recapitular lo expuesto en el sentido de que gran parte del proceso de formación de la opinión del auditor se centra en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría; que entre los procedimientos encaminados a este fin se encuentran la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la propia reejecución y los procedimientos analíticos; y que todos esos procedimientos, a menudo combinados entre sí, además de la investigación o indagación, procuran al auditor evidencia de auditoría.

Con esta valoración de recursos y retos, las áreas auditoras podrán solicitar la concurrencia de especialistas o peritos de otras unidades administrativas, facultadas técnica e institucionalmente para desarrollar tales procedimientos.

Ahora bien, la evidencia de auditoría se obtiene mediante el empleo de los procedimientos mencionados: en un primer momento, para la valoración del riesgo; y, en un segundo instante, como pruebas de controles (por utilizarse cuando las ISSAI, las Normas Internacionales de Auditoría y el Manual del Proceso General de Fiscalización así lo indiquen o cuando el auditor haya decidido realizarlas) y como procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A partir de lo referido en la Norma Internacional de Auditoría 315 "Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material mediante el Conocimiento de la Entidad y de su Entorno", se establece que los primeros se aplican para obtener conocimiento sobre el sujeto fiscalizado y su entorno, incluido el sistema de control interno; y para identificar y valorar los

riesgos de que haya información y operaciones financieras y presupuestales que presenten diferencias respecto de lo requerido por el marco normativo aplicable.

No obstante lo anterior, resulta pertinente tener claro que los procedimientos empleados para valorar el riesgo, por sí solos, no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la opinión de auditoría.

Los procedimientos comúnmente utilizados para esta etapa de valoración del riesgo son los siguientes: investigación (indagación entre el personal del sujeto fiscalizado que pueda disponer de información que ayude a identificar los riesgos de incorrección material), procedimientos analíticos, observaciones e inspección física.

Conviene tener presente que la Norma Internacional de Auditoría 330, "Respuesta del Auditor a los Riesgos Valorados", señala que la naturaleza de un procedimiento de auditoría consiste en su objeto (pruebas de controles o procedimiento sustantivo) y en su tipo (inspección, observación, investigación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). Para su aplicación al caso concreto, debe revisarse conjuntamente con la ISSAI 1330 "Las Respuestas del Auditor a los Riesgos Evaluados".

Por otra parte, también con base en la Norma Internacional de Auditoría 500, "Evidencia de Auditoría" que debe leerse conjuntamente con la ISSAI 1500 "Evidencia de Auditoría", se establece que el propósito de las pruebas de controles es evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las situaciones en las que se presenta información y operaciones financieras y presupuestales que muestran diferencias respecto de lo requerido por el marco normativo aplicable. Asimismo, que su diseño responde a la obtención de evidencia de auditoría relevante, e incluye la identificación de características o atributos indicativos de la ejecución del control, como de condiciones que apuntan a una desviación en torno de la ejecución adecuada. De esta manera, es posible realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

La naturaleza de los controles determina la clase de procedimiento por utilizar para obtener evidencia de auditoría, sin embargo, para el diseño y aplicación de pruebas de controles, la Norma Internacional de Auditoría 330, "Respuesta del Auditor a los Riesgos Valorados", indica la conveniencia de realizar investigaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría; refiere, por ejemplo, que la investigación utilizada de forma aislada es insuficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por tanto, deben emplearse otros procedimientos de auditoría junto con la investigación. En este sentido, es factible que la investigación hermanada con la inspección, o con la reejecución, pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que el arreglo investigación- observación, toda vez que una observación es

pertinente sólo si guarda relación con el caso concreto sucedido en tiempo real, no uno o dos ejercicios presupuestales después. Cabe señalar, que dicha Norma Internacional de Auditoría, debe analizarse conjuntamente con la ISSAI 1330, “Respuesta del Auditor a los Riesgos Evaluados”.

En cuanto a los procedimientos sustantivos, con base en lo previsto en la Norma Internacional de Auditoría 500, "Evidencia de Auditoría", se establece que éstos sirven para detectar situaciones en las que se presenta información y operaciones financieras y presupuestales que muestran diferencias respecto de lo requerido por el marco normativo aplicable; comprenden pruebas de detalle (aplicación de algún tipo de procedimiento a clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones) y procedimientos analíticos sustantivos. Su formulación requiere la identificación de condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que apunten hacia situaciones en las que se presenta información y operaciones financieras y presupuestales que presentan diferencias respecto de lo requerido por el marco aplicable. Es de resaltar que la norma internacional de referencia debe analizarse en conjunto con la ISSAI 1500 “Evidencia de Auditoría”.

Mediante el uso de los procedimientos desarrollados por la Contraloría Gubernamental y con el apoyo de las Unidades Auditoras, no sólo técnicamente especializadas, sino institucionalmente facultadas, se garantizará, por ejemplo, la calidad y solidez de una auditoría de obra pública en la que, además, se requiera analizar las afectaciones presupuestales para explicar las variaciones entre lo original y lo ejercido; o la de una auditoría financiera, en la que adicionalmente se necesite analizar el capítulo 6000 “Inversión Pública” en lo relativo a los procesos de adjudicación de contratos.

Toma de muestra métrica y/o de normalización, pruebas de rendimiento y seguridad.

Para el adecuado proceso de revisión en materia ambiental y de TICS, se utilizarán muestreos métricos y demás previstos en el régimen de Metrología- Normalización, Normas Oficiales Mexicanas, así como buenas prácticas, que se apeguen al último estado del arte en la ciencia y que permita comprobar la eficacia del control del ente en procesos informáticos y de protección al ambiente.

2.2. De la Naturaleza, Extensión, Alcance, Oportunidad y Validez de los Procedimientos y Técnicas de Auditoría

Naturaleza de los Procedimientos de Auditoría

Ante la diversidad de las operaciones de los sujetos fiscalizados y de sus sistemas de organización, de control y de registro, no es posible establecer procedimientos uniformes de

auditoría para examinar la información que reportan; por tanto, es necesario que el auditor utilice su criterio y experiencia profesional para proponer que el procedimiento de auditoría comprenda las técnicas o pruebas que se utilizarán en cada caso y así sustentar debidamente sus hallazgos, recomendaciones y opiniones.

Extensión o Alcance de los Procedimientos de Auditoría

Es un hecho que los sujetos fiscalizados realizan gran cantidad de operaciones individuales que generalmente son repetitivas, por lo que no es factible llevar a cabo un examen detallado de todas ellas.

Por tal motivo, cuando se actualizan los supuestos de multiplicidad de partidas, cuentas, contratos, actividades institucionales, etc., y de similitud entre ellos, es posible recurrir al procedimiento de pruebas selectivas, para examinar una muestra representativa de las operaciones individuales y derivar una opinión sobre el rubro que se revisa.

A la relación de las operaciones examinadas respecto del total que forma el 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.

La metodología para la selección de las operaciones se determinará a través de un muestreo, el cual tendrá como condición que todas las operaciones que integran el universo sujeto a revisión tengan la misma probabilidad de ser seleccionadas sin ser reemplazadas. Esto con la finalidad de obtener una muestra representativa sin sesgos estadísticos.

El muestreo en la auditoría permite obtener conclusiones sobre las características del universo con base en el examen de una muestra.

Oportunidad de los Procedimientos de Auditoría

Oportunidad se refiere al período o fase en que se van a aplicar los procedimientos de auditoría.

Algunos procedimientos se aplican en la fase de planeación y otros en la fase de ejecución; sin embargo, es necesario establecer una secuencia que se deriva de la correlación entre los elementos de control y de la calidad de dichos controles determinada como resultado de la evaluación inicial del control interno.

Como parte de la oportunidad debe considerarse que, sin obstar las peculiaridades de cada auditoría, normalmente las denominadas pruebas de controles se deben completar antes de comenzar los llamados procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos

analíticos sustantivos); y que es conveniente que los procedimientos que impliquen la consulta de un mismo documento o entrevistas a la misma persona se realicen de manera simultánea.

Validez de los Procedimientos de Auditoría

Por conllevar actividades de examen y evaluación, el valor técnico de los procedimientos de auditoría se reforzará mediante la debida planeación de ellos. En este sentido, los procedimientos se diseñarán para alcanzar un resultado definido, teniendo presentes las condiciones en que se realizarán; para obtener conclusiones que tengan poder explicativo; para dimensionar el costo-beneficio real que implica llevarlos a cabo; y para que, en la información por obtener, se puedan identificar los atributos de los resultados de auditoría.

La validez de los procedimientos de auditoría depende de la medida en que capten fehacientemente la información sobre la realidad del fenómeno en estudio, por lo que, entre otros aspectos, se cuidará que el análisis comparativo llevado a cabo no reste a las conclusiones mérito, contundencia, objetividad y certeza jurídica. Por lo anterior, se controlarán las variables analizadas como marco legal, normativo y políticas contables; características propias del rubro (o su equivalente); período y sujeto fiscalizado; o ambiente de control considerando en su justa medida el efecto que pudieran tener sobre el desempeño financiero y operativo o sobre el desarrollo de la obra pública.

De esta forma, los procedimientos plantearán hipótesis realistas en cuanto a la invariabilidad de condiciones para establecer comparaciones entre rubros, funciones de gasto, sujeto fiscalizado o períodos. En cuanto a la referencia de resultados o riesgos consumados (hechos, actos u omisiones), detectados en revisiones previas para efecto de revisiones posteriores, se cuidará que al inferir la posibilidad de nueva ocurrencia no se sesgue el análisis, omitiendo la detección de otros riesgos posibles.

2.3. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Recomendados para Auditorías de Desempeño

El propósito del presente subapartado es presentar con carácter enunciativo, más no limitativo, actividades, acciones y procedimientos de auditoría recomendados para realizar auditorías de desempeño.

Lo expuesto en este subapartado tiene un carácter general y es aplicable a dependencias, delegaciones, sector paraestatal, órganos de gobierno y órganos autónomos. Se desarrolló con base en los materiales elaborados por la Academia Mexicana de Auditoría al Desempeño, A.C. (AMDAID), que a continuación se relacionan: Boletín 4, "Guía de Procedimientos de Auditoría al Desempeño Aplicables en la Revisión de una Entidad Paraestatal u Órgano Desconcentrado";

Boletín 7, "Guía Metodológica de Acciones Previas a la Realización de Auditorías al Desempeño en Entidades que no tienen Definida: Misión, Visión e Indicadores de Desempeño"; Boletín 10, "Concepto de Auditoría al Desempeño"; y Boletín 12, "Metodología de Evaluación al Desempeño para el Sector Público".

Las auditorías que lleva a cabo esta Contraloría Gubernamental observan tres fases (planeación, ejecución y elaboración de informes) y cada una de ellas presenta cierto carácter general y permanente, están respaldadas por un conjunto de actividades, que a su vez se componen de una o más acciones.

Los procedimientos, en cambio, son específicos en función de la forma de organización del sujeto fiscalizado y a la naturaleza de los procesos y actividades por auditar que tienen lugar en su interior.

Las tres categorías mencionadas se caracterizan por lo siguiente:

1. Las actividades constituyen las tareas referidas en términos agregados que, en conjunto, harán posible el cumplimiento de los propósitos de cada fase de la auditoría del desempeño.
2. Las acciones entrañan las labores concretas por realizar, a fin de que el objetivo de cada actividad sea logrado.
3. Los procedimientos se integran por un conjunto de técnicas específicas de estudio, análisis, inspección, investigación, observación, recálculo, declaración y certificación, técnicas empleadas por el equipo de auditoría para profundizar en el conocimiento detallado de la operación del sujeto fiscalizado, así como para probar, fundamentar y documentar los juicios y conclusiones producto de la labor de auditoría. Generalmente no basta usar un solo procedimiento o técnica de auditoría para examinar la información, por lo que se emplearán varios de ellos de forma simultánea o sucesiva.
4. Una de estas grandes actividades, que se deberá de aplicar durante la fase de planeación, es la de definir los criterios para evaluar que se utilizarán a lo largo de la ejecución. Estos criterios, por una parte, representan la base de comparación que empleará el equipo de auditoría en su tarea de opinar sobre el cumplimiento de objetivos estratégicos y la obtención de resultados; y, por otra, influyen en la determinación de los procedimientos de auditoría que se aplicarán.

Dichos criterios se afinan como resultado de la evaluación del control interno del ente fiscalizado, y persiguen lo siguiente:

1. **Eficacia.** Medir la relación entre los objetivos y metas propuestas y los alcanzados, mediante indicadores estratégicos o de resultados, con base en los logros obtenidos, los efectos generados y el impacto o cambio ocurrido. La eficacia busca el efecto de una acción que se considera la correcta.
2. **Eficiencia.** Medir y calificar la forma como se utilizaron los recursos humanos, materiales y financieros durante un período para lograr diversos fines; para ello, se analizan los procesos clave con los cuales opera el sujeto fiscalizado para cumplir los objetivos previstos en las políticas públicas y se revisan rubros (o su equivalente) y las actividades institucionales. La eficiencia se mide mediante indicadores de gestión y de desempeño, que se obtienen del examen de las actividades más relevantes de los procesos.
3. **Economía.** Examinar en qué medida y forma se redujeron o mantuvieron los costos de un rubro (o su equivalente) o actividad institucional al mínimo posible en razón de obtener los máximos rendimientos o beneficios. Asimismo, medir el costo de los recursos aplicados para lograr los objetivos de un programa o política pública en relación con los resultados obtenidos; implica racionalidad, es decir, elegir entre varias opciones la que conduzca al máximo cumplimiento de los objetivos con el menor gasto presupuestal posible.
4. **Calidad del bien o servicio.** Verificar que los bienes o servicios (incluso las ayudas que se proporcionan a la población) cumplan las normas y estándares establecidos y que haya claridad, objetividad y transparencia en su entrega y recepción. La falta de calidad se aprecia en las imperfecciones, defectos, reclamos, inconsistencias y efectos colaterales no deseados, los cuales podrían representar un gasto público significativo.
5. **Ciudadano-Beneficiario.** Conocer, mediante la aplicación de encuestas, la opinión de los beneficiarios sobre diversos aspectos relacionados con la prestación de bienes y servicios públicos. Para ello, se considerará éste criterio, que se refiere al beneficiario directo de la acción pública, al ciudadano integrante de un grupo de población para el cual se generó una política pública a fin de satisfacer una necesidad o corregir alguna condición que le afecta.
6. **Competencia de los entes fiscalizados, las y servidores públicos.** Determinar si los entes fiscalizados son competentes para realizar la tarea que tienen encomendada y si los servidores públicos lo son para ejecutar su función.

Una definición de indicador puede ser la que aparece en los “Lineamientos para la construcción y diseño de indicadores de desempeño mediante la Metodología de Marco Lógico”, emitidos por el CONAC y publicados en el Diario Oficial de la Federación el 16 de mayo de 2013. En dicho documento se define por indicadores a la expresión cuantitativa o, en su caso, cualitativa que

proporciona un medio sencillo y fiable para medir logros, reflejar los cambios vinculados con las acciones del programa, monitorear y evaluar sus resultados.

Asimismo, se señala que los indicadores de desempeño permitirán verificar el nivel de logro alcanzado por el programa y deberán cumplir los criterios de claridad, esto es, que sean precisos e inequívocos, es decir, entendibles y que no den lugar a interpretaciones; relevancia, para que reflejen una dimensión importante de logro del objetivo y deben proveer información sobre la esencia del objetivo que se quiere medir; economía, lo que implica que la información que se proporcione sea necesaria para generar el indicador y deberá estar disponible a un costo razonable; monitoreable, de manera que puedan sujetarse a una verificación independiente; y adecuado, que aporten una base.

Tomando como referencia la Guía para el Diseño de Indicadores Estratégicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establece que un indicador de desempeño es la expresión cuantitativa, construida a partir de variables cuantitativas o cualitativas, que proporciona un medio sencillo y fiable para medir logros (cumplimiento de objetivos y metas establecidas), reflejar los cambios vinculados con las acciones del programa, así como monitorear y evaluar sus resultados. A lo que se agrega que el indicador debe ser aplicado a la planeación y la programación para que, posteriormente, pueda utilizarse en el seguimiento y en la evaluación de los programas públicos. En tales términos, el indicador debe entenderse que siempre es de desempeño (cumplir con el cometido).

En esos documentos también se describen a los indicadores estratégicos o de resultados como las relaciones que miden el grado de logro de los objetivos del ente público atendidos por medio de los programas, servicios y proyectos que ofrece a la ciudadanía. Por lo que se considera que los indicadores estratégicos o de resultados sirven no sólo para calcular el grado de cumplimiento de los objetivos de las políticas y programas públicos, sino que contribuyen a corregir o fortalecer las estrategias y la orientación de los recursos. En este sentido, dicho tipo de indicadores comprende fines y propósitos de la acción pública, y todo aquel componente que considere tanto subsidios, como bienes y servicios que impactan directamente a la población o área de enfoque; es decir, miden el impacto de los programas y la situación de los beneficiarios gracias a los bienes y servicios que recibió de los programas puestos en marcha.

Por otra parte, los indicadores de gestión son definidos como las relaciones que determinan el grado de ejecución de las actividades, su asignación y la manera en que se usaron los recursos en las diferentes etapas de los procesos, proyectos y programas a cargo del ente público. En dicho sentido, tal tipo de indicadores mide el avance y logro en procesos y actividades, es decir, sobre la forma en que los bienes o servicios públicos son generados y entregados. Dicha noción

también comprende indicadores de actividades y de componentes que entregan bienes o servicios para ser utilizados por otras instancias.

Finalmente, en cuanto al criterio de economía se le conceptualiza como el conjunto de pautas o juicios a partir de los cuales se proporciona una opinión y cuantificación respecto de la capacidad del ente o programa para administrar, producir o asignar recursos financieros. Para ello, se acude principalmente, aunque no de manera única, a indicadores de desempeño. Por ejemplo, se determina al comparar el costo real de las actividades realizadas respecto del costo estándar o el establecido en el presupuesto (costo real de algún insumo o servicio adquirido o producido en comparación con el costo estándar); o por medio del establecimiento de proporciones (el porcentaje de un subsidio en relación con el costo de determinado bien o servicio).

En términos generales y a manera de referencia, a continuación, se expone una serie de procedimientos de auditoría de aplicación general para las primeras fases del proceso de revisión:

Planeación de la Auditoría (genérica): El equipo de auditoría debe efectuar un estudio general del ente fiscalizador con el fin de conocer su marco jurídico, operación, estructura, recursos y sus sistemas de planeación e información. Se culmina con una evaluación preliminar del cumplimiento de la misión, visión, valores y objetivos del sujeto fiscalizado. Como resultado de este estudio general, el equipo de auditoría podrá determinar, de forma preliminar, factores críticos de desempeño e indicadores estratégicos para realizar una adecuada planeación específica de auditoría.

Planeación de la Auditoría (específica): El equipo de auditoría considerará los aspectos de importancia relativa de las irregularidades y deficiencias y los riesgos de auditoría. En esta fase deben identificarse los programas, proyectos, áreas, funciones o procesos considerados como críticos para el sujeto fiscalizado y que, por tanto, pueden ser objeto de la auditoría. También, deberán identificarse las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas que enfrenta y evaluar el control interno.

Ejecución. En esta fase, de manera general, se recomienda lo siguiente:

1. Formular diagramas descriptivos de los programas, proyectos, áreas, funciones y procesos seleccionados como objeto de la auditoría.
2. Identificar las metas pretendidas en cada uno de los programas, proyectos, áreas, funciones y procesos seleccionados.
3. Identificar y analizar los recursos utilizados en los componentes anteriores.

4. Estudiar el funcionamiento del sistema de medición instrumentado para dichos componentes, así como analizar los reportes o informes generados sobre sus resultados.
5. Establecer la correlación existente entre las inversiones, costos, y resultados de los proyectos y programas, con las acciones realizadas.
6. Recalcular o emplear los indicadores de desempeño seleccionados y comparar los resultados con las metas establecidas; además, efectuar un análisis detallado de las variaciones determinadas, investigando las causas y efectos de las mismas.
7. Analizar los riesgos materiales que afectan la consecución de las metas, así como evaluar el grado de control y de administración sobre dichos riesgos.
8. Establecer los logros de cada uno de los programas, proyectos, áreas, funciones y procesos seleccionados, con base en el empleo de los indicadores estratégicos y en otras acciones que el equipo de auditoría considere adecuadas.
9. Identificar y analizar los aspectos que afectan positiva o negativamente el desempeño institucional.
10. Identificar y analizar los planes y procedimientos de contingencia establecidos por la entidad.
11. Evaluar el grado de satisfacción de la población objetivo o del segmento del mercado atendido. Debe definirse el tipo de encuesta por realizar; también quién y cómo debe llevarse a cabo.

A fin de hacer más eficientes los procedimientos y técnicas de auditoría implementados en materia de desempeño, resulta conveniente aplicar de forma complementaria a lo señalado en los párrafos anteriores, la metodología y directrices señaladas en las ISSAI 3000 “Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI”, y 3100 “Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave” y su Anexo.

La ISSAI 3000 “Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI”, describe las especialidades y principios de la auditoría, ofrece normas y orientaciones prácticas para la realización de la auditoría, ofrece una base para la correcta práctica y además, sirve como marco para el desarrollo de los métodos y para la creación de capacidades profesionales.

Por su parte, la ISSAI 3100 “Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave”, esboza un concepto general de lo que define el trabajo de alta calidad en la auditoría de desempeño. Ya que las auditorías de desempeño abarcan todas las actividades de la administración, no se pueden elaborar directrices detalladas de auditoría para todos los posibles casos concretos. Por esta razón la ISSAI 3100, se concentra en las tareas estratégicas y

los recursos requeridos; además, se resaltan las características más importantes de la auditoría de desempeño.

El documento se basa principalmente en los conceptos expuestos en las Directrices de Auditoría de Desempeño (ISSAI 3000). Además, se presentan detalles sobre los objetivos de la auditoría, la selección de los temas de auditoría y el proceso de auditoría.

El anexo a la ISSAI 3100, se compone de cuatro capítulos principales, en los cuales se presentan los principios clave de la auditoría de desempeño y describe los beneficios internos y externos de este tipo de trabajo, se señalan los principales retos de introducir la auditoría de desempeño, se resaltan los aspectos clave que se deben considerar cuando se inicia la auditoría de desempeño; y se proporciona un perfil de los asuntos principales para una función sustentable de auditoría de desempeño.

2.4. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Recomendados para Auditorías a Obra Pública y su Equipamiento

En este subapartado se propone presentar en términos generales, a manera de referencia, los procedimientos utilizados durante la ejecución de una auditoría a obra pública y su equipamiento. Sin embargo, lo aquí relacionado no es exhaustivo y, en su calidad de ejemplo, se presenta de forma agregada.

Como en el caso de las auditorías de desempeño, los procedimientos para auditorías a obras públicas y a su equipamiento se asemejan a acciones concretas por realizar, que combinan los procedimientos básicos o técnicas referidos al inicio de este apartado.

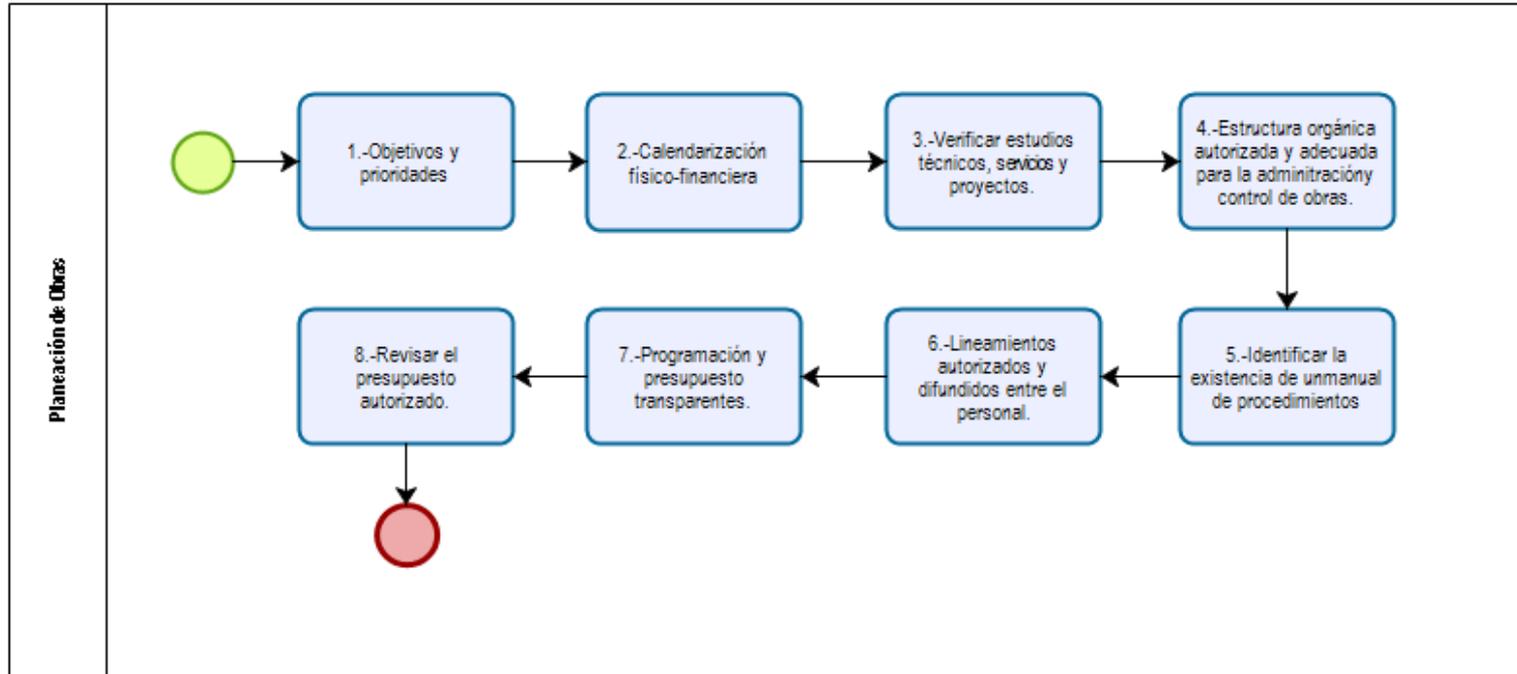
Cada una de las acciones relacionadas en los párrafos siguientes entrañan la instrumentación combinada o simultánea, por el equipo de auditoría, de los procedimientos de auditoría básicos (inspección, observación, investigación, revisión, análisis cuantitativo y cualitativo, observación, recálculo, constatación, declaración y certificación), y que tienen lugar al momento de examinar los documentos que integran los expedientes técnico- administrativos relativos al tema objeto de la revisión.

Conviene mencionar que para el desarrollo de lo que aquí se expone, se consideró principalmente el documento "La Auditoría Técnica Normativa a Obra Pública y a Servicios Relacionados", emitido por el IMAT.

Para fines de presentación, las acciones se estructuraron de acuerdo con los momentos principales del proceso de obra pública (planeación, adjudicación, contratación, ejecución, pago, supervisión, entrega-recepción, liquidación y finiquito).

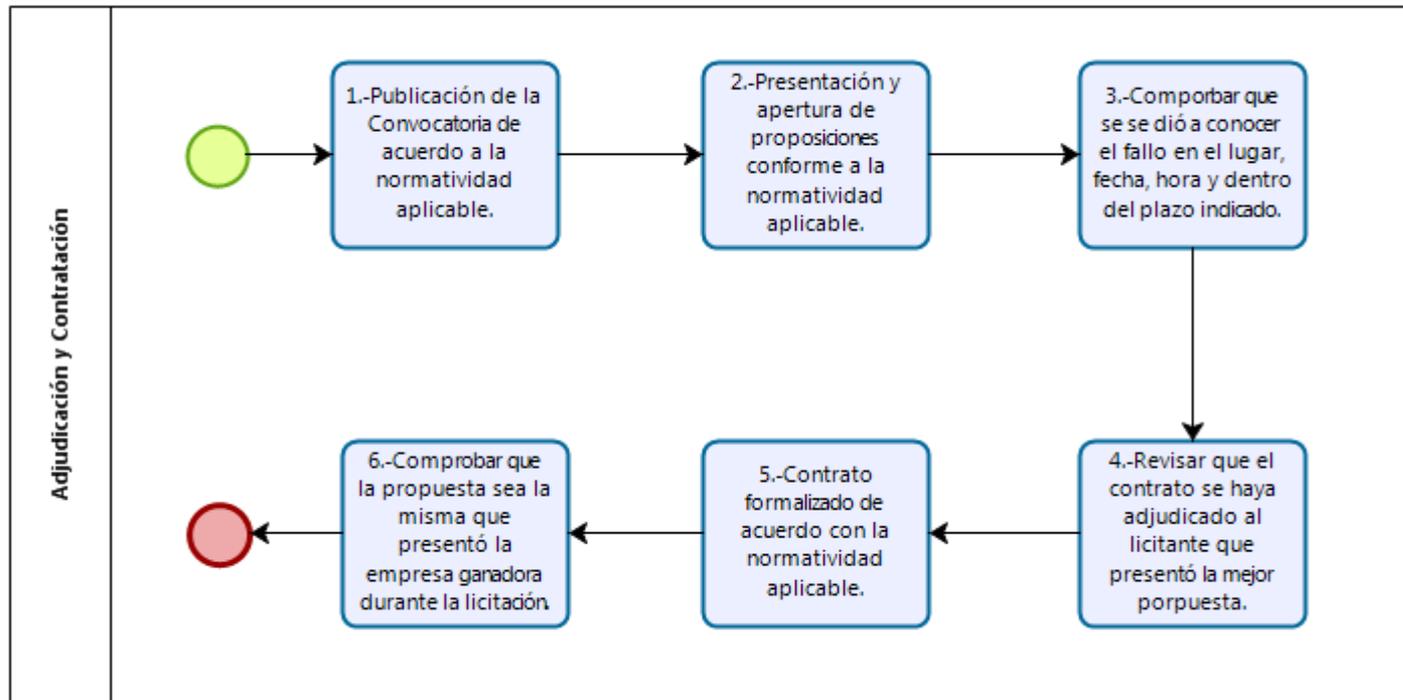
En lo relativo a la planeación de las obras y servicios se debe considerar entre otros lo siguiente:

1. Revisar que la obra pública y el equipamiento se ajusten a los objetivos y prioridades del Programa Estatal de Desarrollo de Tamaulipas, del Decreto de Presupuesto de Egresos del Gobierno de Tamaulipas, así como de los programas sectoriales e institucionales correspondientes.
2. Comprobar que los objetivos y metas (a corto, mediano y largo plazos) de los programas anuales de obra pública hayan sido formulados adecuadamente; y que se hubiese establecido la calendarización físico- financiera de los recursos indispensables para la ejecución como para los gastos de operación.
3. Verificar que la programación y presupuesto anual de obra pública de los sujetos fiscalizados refieran las obras, estudios técnicos, servicios y proyectos por efectuar; además, corroborar que esta documentación se haya enviado oportunamente a la Secretaría de Finanzas.
4. Constatar que la estructura orgánica del sujeto fiscalizado se encuentre autorizada, y que sea la adecuada para la administración y control de las obras y servicios efectuados.
5. Identificar la existencia, autorización, difusión y aplicación de un manual de procedimientos.
6. Verificar que el sujeto fiscalizado cuente con políticas, bases y lineamientos en materia de obra pública y demás normatividad aplicable, general y particular, debidamente autorizada. Adicionalmente, cotejar que ésta haya sido difundida entre el personal correspondiente.
7. Verificar que la programación y el presupuesto se haya realizado con base en los criterios de economía, eficiencia, eficacia y transparencia; y que existan los presupuestos y oficios de autorización correspondientes conforme a la normatividad aplicable.
8. Revisar el presupuesto autorizado, para constatar que efectivamente se contó con las previsiones de recursos correspondientes al capítulo 6000, "Inversión Pública".



Para lo relativo a la adjudicación y contratación se debe considerar lo siguiente:

1. Verificar que la convocatoria se haya publicado en los términos y plazos previstos en la normatividad aplicable.
2. Constatar que los actos de presentación y apertura de proposiciones se siguieron y documentaron conforme a la normatividad aplicable; que las propuestas aceptadas hayan cumplido los requisitos señalados en las bases y juntas de aclaraciones respectivas; que la evaluación de las proposiciones se encuentre debidamente sustentada y documentada; y que la proposición ganadora del contrato haya cumplido los requerimientos legales, técnicos y económicos establecidos en la convocatoria.
3. Comprobar que la convocante dio efectivamente a conocer el fallo de la convocatoria en el lugar, fecha y hora señalados para tal efecto, y dentro del plazo indicado.
4. Revisar que el contrato se haya adjudicado al licitante que presentó la propuesta técnica y económica solvente más conveniente para la Hacienda Pública de Tamaulipas.
5. Verificar que el contrato se encuentra debidamente formalizado de acuerdo con la normatividad aplicable, que cuenta con la documentación de respaldo completa y se encuentra firmado, y revisar que éste estipule lo relativo a las penas convencionales.
6. Corroborar que la propuesta, programas, especificaciones y presupuesto sean los mismos que presentó la empresa ganadora durante la licitación.



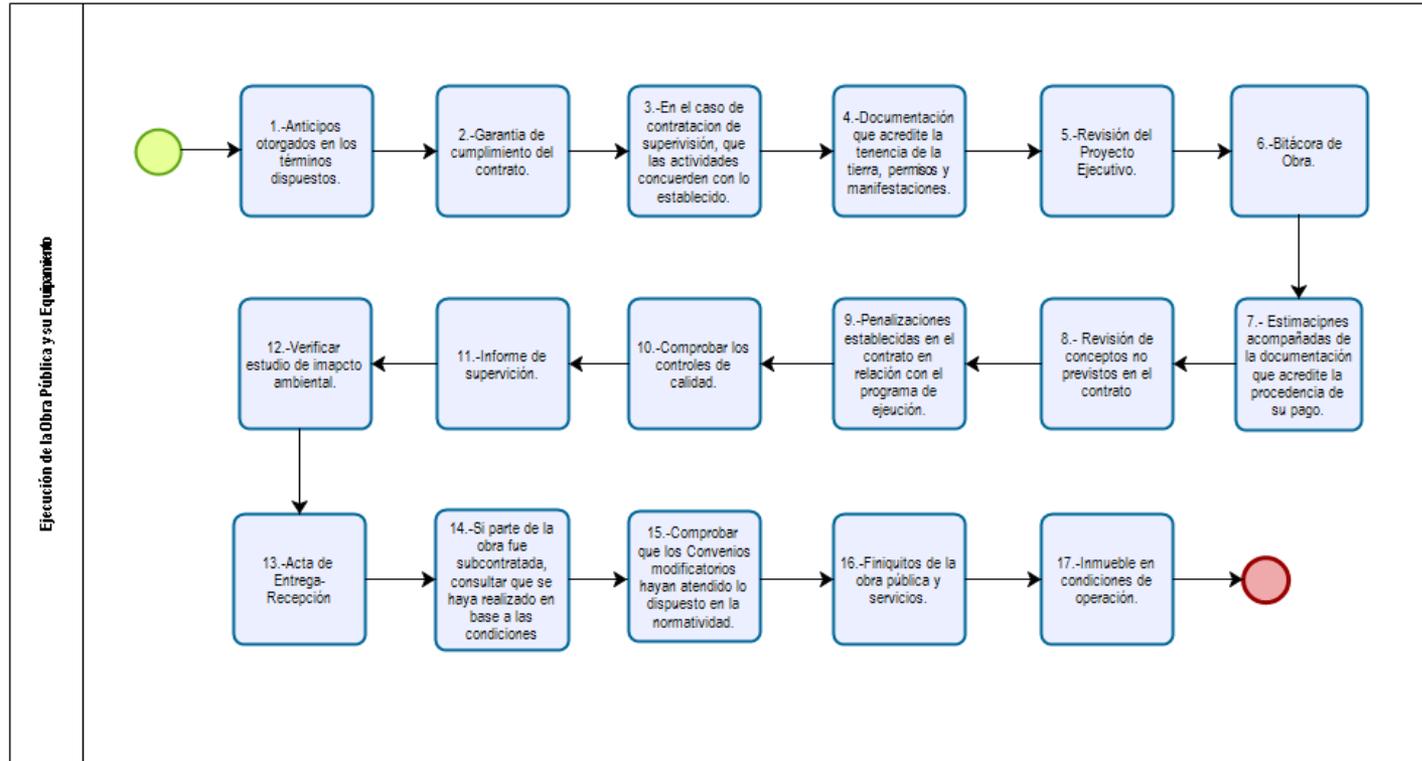
En lo referente a la etapa de ejecución de la obra pública y su equipamiento se deberá considerar entre otros, lo siguiente:

1. Verificar que los anticipos hayan sido otorgados en los términos dispuestos en las bases y en el contrato, y que se hayan amortizado totalmente; y en su caso, se revisará que dichos recursos se hayan empleado para los fines consignados en el contrato.
2. Comprobar que la garantía de cumplimiento del contrato se haya otorgado con base en lo indicado en la normatividad aplicable y que, como consecuencia de la formalización de los convenios modificatorios, se hayan realizado los endosos correspondientes; que las garantías de los anticipos se hubiesen entregado por el total del anticipo (IVA incluido); y que la garantía por defectos o vicios ocultos, haya sido por el 10.0% del importe ejercido.
3. Comprobar, en el caso de que el sujeto fiscalizado haya requerido contratar servicios de supervisión, que las actividades concuerden con lo establecido en la normatividad aplicable y que éstas se hayan realizado.
4. Constatar que previo al inicio de los trabajos, se cuente con la documentación que acredite la tenencia de la tierra, los permisos, licencias y manifestaciones de la obra pública; y corroborar la oportuna designación de la Residencia de Obras y de la Supervisión de Obra.
5. Comprobar que la Supervisión de Obra haya realizado, previo a la ejecución de los trabajos, una revisión del proyecto ejecutivo, a la vez que haya entregado sus comentarios a la Residencia de Obra. También, en caso de la ocurrencia de alguna situación problemática, constatar que la supervisión de obra haya presentado alguna propuesta de solución; y que, una vez autorizada ésta, se haya encargado de efectuar las adecuaciones necesarias al proyecto ejecutivo.
6. Corroborar que en la bitácora de obra se haya registrado entre otras notas: apertura; indicaciones técnicas, normas de seguridad e higiene y protección del ambiente; trámite de estimaciones; modificaciones al proyecto; trámite para la ejecución de cantidades adicionales y conceptos no previstos en el contrato; trámite de convenios; resultados de las pruebas de laboratorio de control de calidad; terminación; finiquito y cierre de la bitácora.
7. Verificar que las estimaciones se acompañen de la documentación que acredite la procedencia de su pago y cumplan con lo establecido en la normatividad aplicable.
8. Constatar que la Supervisión de Obra haya revisado los conceptos no previstos en el contrato, solicitudes de convenio, ajuste de costos y reclamos solicitados por el contratista. Asimismo, que haya vigilado que los materiales, mano de obra, maquinaria y equipos fueran de la calidad y características pactadas en los contratos.
9. Verificar, para los casos de atraso en la ejecución de obra imputables al contratista, que la Supervisión de Obra haya calculado las penalizaciones establecidas en el contrato en relación con el programa de ejecución de los trabajos pactado o convenido; y que haya informado de ello al sujeto fiscalizado.

10. Comprobar que la Supervisión de Obra haya verificado que el contratista llevó los controles de calidad necesarios a fin de cumplir las especificaciones solicitadas en los proyectos ejecutivos.
11. Revisar que los informes de supervisión contemplen, como mínimo, el avance físico-financiero de la obra y sus variaciones; lo relacionado con el cumplimiento de los programas de suministro de materiales, mano de obra, maquinaria y equipo; las minutas de trabajo; los cambios efectuados o por efectuar al proyecto; los comentarios explícitos sobre las variaciones registradas en el período, en relación con los programas convenidos, así como la consecuencia de tales variaciones para la conclusión oportuna de la obra y las acciones tomadas al respecto; la memoria fotográfica de los trabajos; y la concordancia de los trabajos con los términos del contrato y lo especificado en la normatividad aplicable.
12. Verificar que previo al inicio de las obras que requieran un estudio de impacto ambiental o urbano ambiental, lo hayan realizado, presentado y obtenido la resolución de la Secretaría del Medio Ambiente y que previo a la entrega-recepción de las obras se hayan ejecutado las medidas de mitigación establecidas en la resolución correspondiente.
13. Corroborar la existencia del acta de entrega recepción de las obras y servicios; el cumplimiento de las observaciones efectuadas durante la realización de los trabajos; y la efectiva entrega de la garantía por defectos o vicios ocultos y de los planos correspondientes a la construcción final, así como de los manuales e instructivos de operación y mantenimiento correspondientes, y de los certificados de garantía de calidad y de funcionamiento de los bienes instalados.
14. Verificar si parte de la obra fue subcontratada, y si este hecho se encuentra especificado en las bases de licitación y autorizado en el contrato de obra. De ser el caso, constatar que dicha subcontratación se haya realizado con base en las condiciones aprobadas.
15. Comprobar que los convenios modificatorios hayan atendido lo dispuesto en la normatividad aplicable y que la información y documentación que los sustenta haya contado con el dictamen técnico de los servidores públicos facultados para ello.
16. Revisar que se hayan elaborado los finiquitos de obra pública y servicios, además de que se haya contado con el acta de extinción de derechos y obligaciones.
17. Verificar, en su caso, que una vez concluida la obra, el área encargada de operarla recibió oportunamente de la responsable de su realización, el inmueble en condiciones de operación, con planos actualizados, normas y especificaciones que fueron aplicadas, así como con los manuales e instructivos de operación, conservación y mantenimiento correspondientes, y los certificados de calidad de los bienes instalados. Constatar si llevó a cabo las altas de los bienes que se incorporen al patrimonio del gobierno.

Para ahondar sobre lo referido en este apartado, se sugiere revisar a profundidad las siguientes NIA: 520, "Procedimientos Analíticos"; 500, "Evidencia de Auditoría"; 315, "Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material mediante el Conocimiento de la Entidad y

de su Entorno"; y 330, "Respuesta del Auditor a los Riesgos Valorados". Todas ellas contenidas en las Normas de Auditoría para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados, emitidas por la IFAC y adoptadas por el IMPC. También, se sugiere revisar el Boletín 6010 "Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general", contenido en las Guías de Auditoría emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, del IMPC.



2.5. Procedimientos y Técnicas de Auditoría Recomendados para Auditorías de Cumplimiento

De acuerdo a lo señalado por el Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI), durante una auditoría de cumplimiento, el auditor debe verificar que alguna ley, reglamento o marco jurídico aplicable al ejercicio a revisar se ha cumplido. Para ello, resulta indispensable que comprenda antes de realizar la auditoría los siguientes elementos:

1. Origen de la normatividad y las situaciones que dieron origen a la misma.
2. Objetivo de la normatividad.
3. Tiempo de vigencia y complejidad de su adopción.
4. Impacto económico del sujeto fiscalizado para la adopción de la ley.

Los elementos anteriores son necesarios para que el auditor pueda sensibilizarse y realizar una planeación objetiva de tiempos y recursos.

Por otra parte, es necesario que la persona auditora realice un análisis de la ley y reglamento para desglosar las actividades de control primarias para el cumplimiento de la ley, una vez identificados los controles, es fácil diseñar las pruebas y procedimientos de auditoría, así como solicitar la información pertinente.

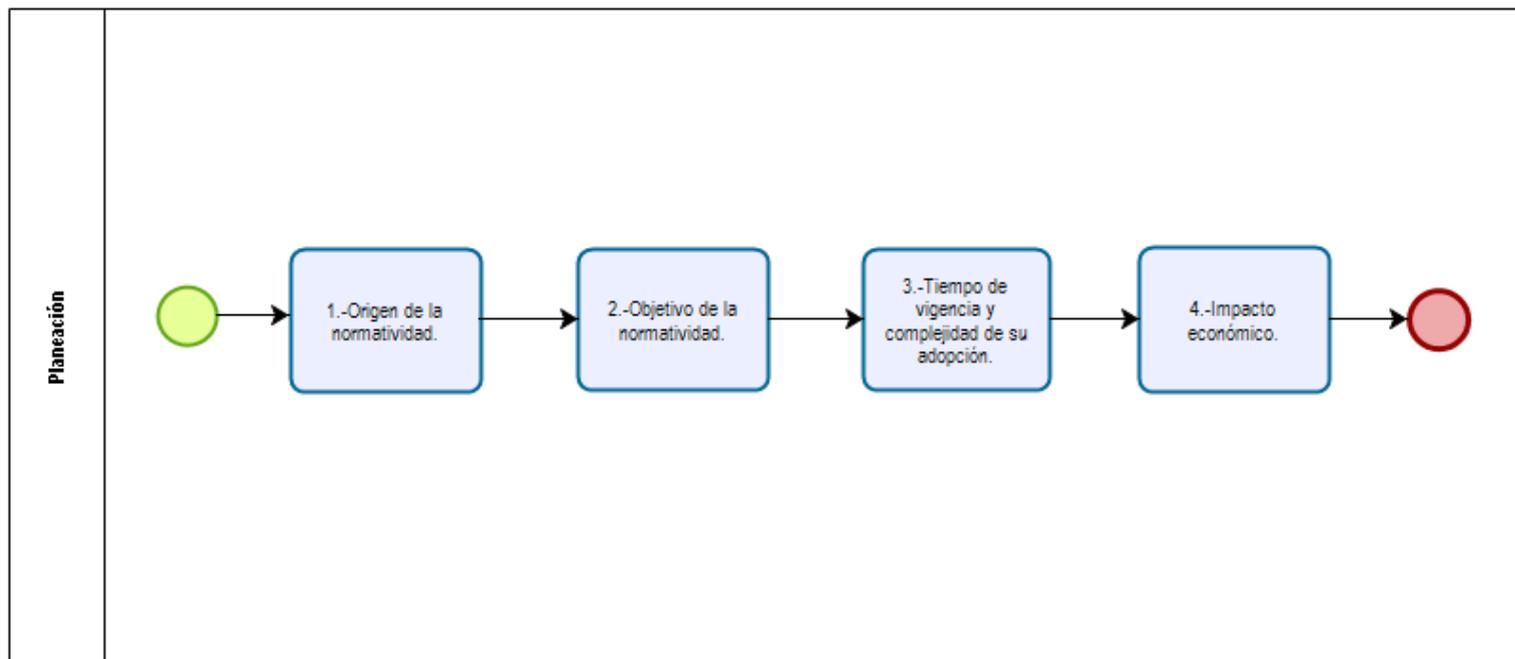
La persona auditora debe guardar precaución, determinando los riesgos a efecto de no destinar esfuerzos innecesarios para auditar actividades que no son sustantivas para el cumplimiento de la ley y no olvidar evaluar el impacto económico, social, cultural de su aplicación.

No existe un manual específico para realizar una auditoría de cumplimiento, por lo que, para la ejecución de dichas revisiones, es necesario acudir a las ISSAI 4000 “Directrices para la auditoría de cumplimiento–introducción general”, 4100 “Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de las auditorías de estados financieros”, y 4200 “Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros”.

La ISSAI 4000 “Directrices para la auditoría de cumplimiento–introducción general”, representan el cuarto nivel (directrices de auditoría) del Marco de las ISSAI. Describe el ámbito de aplicación de las directrices, explica la diversidad de sistemas de organización y elaboración de informes de las auditorías de cumplimiento y la relación con otras normas de auditoría.

La ISSAI 4100 “Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de las auditorías de estados financieros”, abarca aspectos de la auditoría de cumplimiento en el sector público. Las directrices se basan en los principios fundamentales de auditoría de la

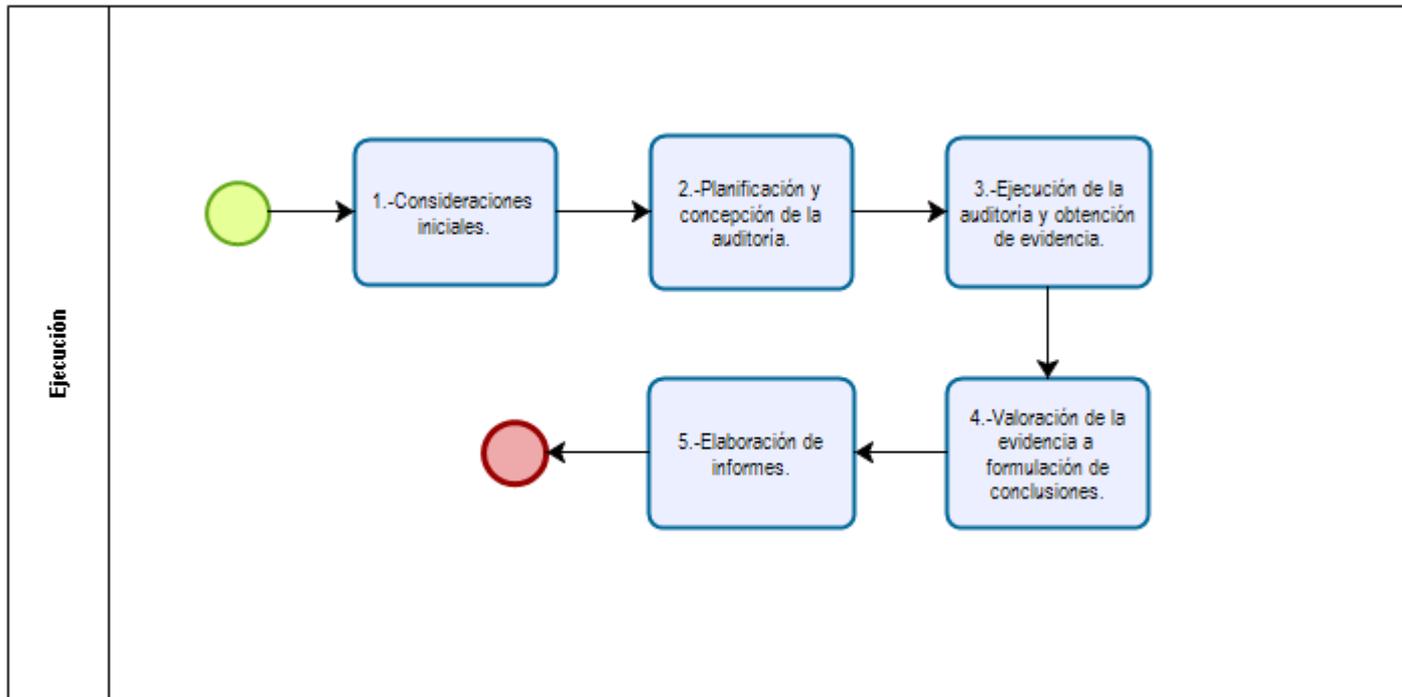
INTOSAI (denominados ISSAI 100-400). Esta ISSAI, trata la auditoría de cumplimiento como un tipo de auditoría autónomo o perteneciente a la auditoría de rendimiento, pero no como una parte de la auditoría de estados financieros.



El documento sigue en su estructura la ejecución usual de auditorías de cumplimiento y cuyos contenidos se describen en las siguientes partes:

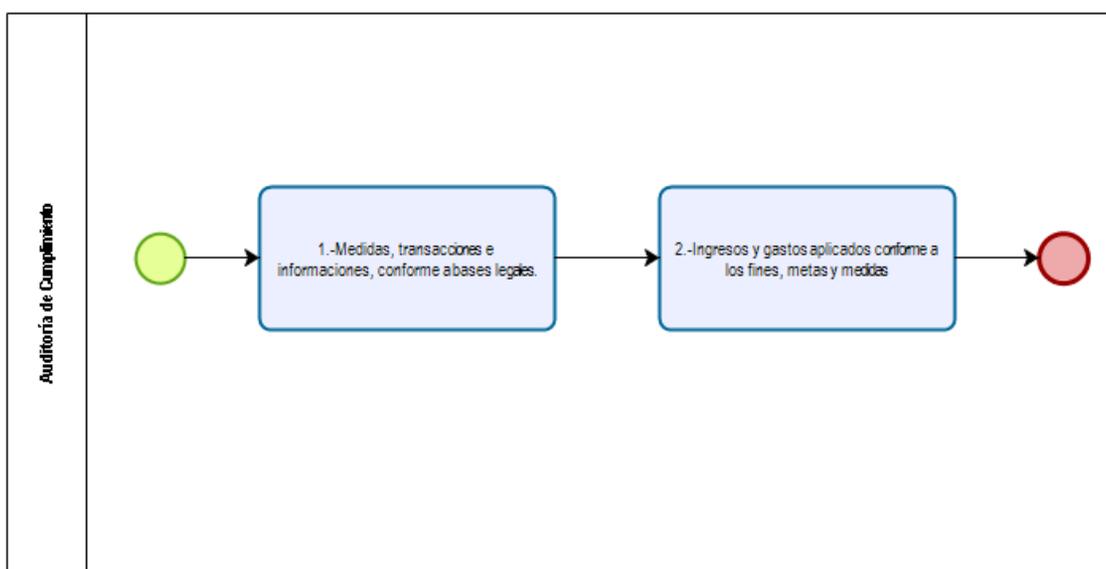
1. Consideraciones iniciales (objetivos, consideraciones éticas y control de calidad).
2. Planificación y concepción de la auditoría de cumplimiento (determinar las partes intervinientes, bases legales, criterios y estrategias de auditoría, materialidad y análisis de riesgos).
3. Ejecución de la auditoría de cumplimiento y obtención de evidencia (documentación y comunicación).
4. Valoración de la evidencia a formulación de conclusiones.
5. Elaboración de informes (informes de auditoría, seguimiento).

La ISSAI 4200 “Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros”, se refiere a situaciones en que la auditoría de cumplimiento se acompaña de una auditoría financiera o de los estados financieros. Se basa en los principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (ISSAI 100-400) y ha sido concebida para ayudar aplicar esos principios y, por último, complementan las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000-2999).



En el caso de que se lleve a cabo una auditoría de cumplimiento dentro del marco de una auditoría financiera o de los estados financieros, se dedica generalmente a la gestión de los ingresos y gastos realizados y autorizados. En este caso se debe evaluar también:

1. Si las medidas, transacciones financieras e informaciones reflejadas en el estado financiero están conforme a las bases legales y,
2. Si los ingresos y gastos de la entidad auditada se aplicaron conforme a los fines definidos por el legislador y a las metas de programación y medidas establecidos en el mandato.



3. Control Interno

El Control Interno es un proceso efectuado por el Órgano de Gobierno, el titular, la administración, las y los servidores públicos de una Institución, con objeto de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos institucionales y la salvaguarda de los recursos públicos, así como para prevenir la corrupción.

El control interno incluye planes, métodos, programas, políticas y procedimientos utilizados para alcanzar el mandato, la misión, el plan estratégico, los objetivos y las metas institucionales.

Asimismo, constituye la primera línea de defensa en la salvaguarda de los recursos públicos y la prevención de actos de corrupción.

Actualmente se cuenta con la INTOSAI GOV 9100 – Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público, la cual establece que el control interno es un proceso integral efectuado por la dirección y el personal, está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos:

1. Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones.
2. Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad.
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
4. Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño.

3.1. Un Proceso Integral

El control interno es un proceso integral dinámico que se adapta constantemente a los cambios que enfrenta la organización. La dirección y el personal de todo nivel tienen que estar involucrados en este proceso para enfrentarse a los riesgos y para dar seguridad razonable del logro de la misión de la institución y de los objetivos generales.

El control interno es una serie de acciones que están relacionadas con las actividades de la entidad. Estas acciones se dan en todas las operaciones de la entidad continuamente. Son inherentes a la manera en la que la dirección administra la organización. El control interno por lo tanto es diferente a la perspectiva que tienen algunos, quienes lo ven como un hecho adicionado a las actividades de la entidad, o como una obligación. El control interno debe ser incorporado a las actividades de la entidad y es más efectivo cuando se construye dentro de la estructura organizativa de la entidad y es parte integral de la esencia de la organización.

El control interno debe ser diseñado desde adentro, no por encima de las actividades. Al diseñar el control interno desde adentro, éste se vuelve parte integrada de los procesos de planificación, ejecución y seguimiento de la organización. Además, su concepción desde adentro tiene importantes implicaciones desde la perspectiva del costo, añadir procedimientos de control que están separados de los procedimientos existentes aumenta los costos.

Enfocándose en las operaciones existentes y en su contribución al control interno efectivo e integrando los diferentes controles en las actividades operativas básicas, la organización puede evitar procedimientos y costos innecesarios.

Efectuado por la directiva y el resto del personal

El control interno se logra por los individuos dentro de una organización, con lo que ellos hacen y dicen. Consecuentemente el control interno es ejecutado por la gente. La gente debe conocer su rol, sus responsabilidades y los límites de autoridad.

Dado que el control interno provee los mecanismos necesarios para ayudar a comprender el riesgo en el contexto de los objetivos de la entidad, cada sujeto fiscalizado debe implementar actividades de control, realizar su seguimiento y evaluarlas. La implantación de estas actividades requiere de mucha iniciativa de los titulares de unidades administrativas, así como una comunicación intensiva entre éstos y el personal. Por lo tanto, el control interno es una herramienta utilizada por los entes, directamente relacionada con los objetivos del sujeto de fiscalización como tal, la misma dirección es un elemento importante del control interno.

Del mismo modo, el control interno es efectuado por la naturaleza humana. La gente no siempre comprende, comunica y actúa consistentemente. Cada individuo lleva a su lugar de trabajo una historia única y sus propias habilidades técnicas, teniendo así diferentes necesidades y prioridades. Estas realidades afectan, y son afectadas, por el control interno.

En consecución de la misión de la institución

Cualquier organización está en primer lugar preocupada por la consecución de su misión. Las instituciones existen para un fin y el sector público se encuentra generalmente preocupado con la prestación de un servicio y por unos resultados beneficiosos para el interés público.

Dar respuesta a los riesgos

Cualquiera que sea la misión, su consecución se enfrentará a toda clase de riesgos. La tarea de la organización es identificar y dar respuesta a estos riesgos para maximizar la posibilidad de alcanzar la consecución de la misión. El control interno puede ayudar a enfrentarse a estos

riesgos, sin embargo, sólo puede proporcionar una garantía razonable sobre el logro de la misión y de los objetivos generales.

Provee seguridad razonable

No importa cuán bien diseñado y ejecutado esté, el control interno no puede dar a la dirección seguridad completa en relación al logro de los objetivos generales. En su lugar, las directrices dicen qué se puede esperar un nivel “razonable” de seguridad.

La seguridad razonable equivale a un nivel satisfactorio de confianza bajo ciertas consideraciones dadas de costo, beneficio y riesgo. Determinar cuanta seguridad es razonable requiere de juicio. Al ejercitar la capacidad de juicio, los ejecutivos deben identificar los riesgos inherentes de operaciones y los niveles aceptables de riesgo bajo diversas circunstancias, además de fijar el riesgo tanto cuantitativa como cualitativamente.

La seguridad razonable refleja la noción sobre la incertidumbre y riesgos futuros, mismos que nadie puede predecir con total certeza. Además, existen factores que están fuera de control o de la influencia de la organización y pueden afectar la habilidad para lograr los objetivos. Las limitaciones también son resultado de las siguientes realidades: el juicio humano al tomar las decisiones puede ser erróneo; las crisis pueden darse por pequeños errores; los controles pueden ser eludidos si dos o más miembros así lo deciden, o la dirección puede eludir el sistema de control interno. Además, los compromisos en el sistema de control interno reflejan el hecho de que los controles tienen un costo. Estas limitaciones hacen que la dirección no pueda tener seguridad absoluta de que los objetivos sean alcanzados.

La seguridad razonable reconoce que el costo del control interno no debe exceder los beneficios que de él deriven. Las decisiones sobre la respuesta al riesgo y la implantación de controles necesitan considerar los costos y los beneficios relativos. El costo se refiere a la medida financiera de recursos consumidos para lograr un propósito específico y a la medida económica de una oportunidad perdida, como puede ser el retraso en las operaciones, una disminución en los niveles de servicio o productividad, o el bajo nivel moral de los empleados. Un beneficio es medido por el grado en el que el riesgo de no alcanzar un objetivo determinado es eliminado. Los ejemplos incluyen un incremento en la probabilidad de detectar el fraude, desperdicio, abuso, o error, previniendo una actividad inapropiada, o aumentando el cumplimiento de las regulaciones.

Logro de objetivos

El control interno está dirigido hacia el logro de una serie de objetivos generales, objetivos separados, pero al mismo tiempo integrados. Estos objetivos generales están implantados a través de numerosos sub-objetivos específicos, funciones, procesos y actividades.

Los objetivos generales son:

1. Ejecutar las operaciones de manera ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva

Las operaciones de una entidad deben ser ordenadas, éticas, económicas, eficientes y efectivas. Tienen que ser consistentes con la misión de la organización.

Ordenadamente significa que las operaciones están bien organizadas, es decir, metódicamente. La ética se refiere a los principios morales. La importancia de la conducta ética y la prevención y detección de fraude y corrupción en el sector público ha tenido más énfasis desde los noventa. Generalmente se espera que las y los servidores públicos deban servir a los intereses públicos con justicia y que administren adecuadamente los recursos públicos.

Los ciudadanos deberán recibir trato imparcial basado en la legalidad y la justicia. Por tal motivo la ética pública es un prerrequisito y un soporte para los dineros públicos y una clave para su buen gobierno.

Tratamiento económico sin desperdicio ni extravagancia. Significa utilizar una correcta cantidad de recursos, de la calidad correcta, entregada en el lugar y el momento precisos al costo más bajo.

2. La eficiencia se refiere a los recursos utilizados para lograr los objetivos.

Significa poner el mínimo de recursos para lograr una cantidad y calidad de resultados, o lograr los máximos resultados con una determinada calidad y cantidad de recursos.

La eficacia se refiere al logro de los objetivos o al grado en el que los resultados de una actividad cumplen con el objetivo o los efectos previstos de dicha actividad.

3. Satisfacer las obligaciones de responsabilidad

Responsabilidad es el proceso en el que las organizaciones públicas y los individuos que las integran se hacen responsables por sus decisiones y acciones, incluyendo su salvaguarda de recursos públicos, imparcialidad, y todos los aspectos de su desempeño.

El proceso se ejecuta desarrollando, manteniendo, y facilitando información financiera y no financiera de confianza e importancia, y a través de la presentación de esta información en informes hechos oportunamente destinados a interesados internos y externos.

La información no financiera puede estar relacionada con la economía, eficiencia y eficacia de las políticas y operaciones (información sobre la actuación), y el control interno y su efectividad.

4. Cumplir con las leyes y regulaciones

Las organizaciones requieren el cumplimiento de muchas leyes y regulaciones. En las organizaciones públicas las leyes y regulaciones ordenan la obtención y gasto del dinero público y la manera de operar.

5. Salvaguarda de recursos contra pérdida por desperdicio, abuso, mala administración, errores, fraude e irregularidades.

Si bien el cuarto objetivo puede ser visto como una subcategoría del primero (operaciones ordenadas, éticas, económicas, eficientes y efectivas), la importancia de la salvaguarda de los recursos del sector público necesita ser fortalecida. Esto se debe a que los recursos en el sector público generalmente involucran dinero público y su utilización en el interés público generalmente requiere cuidado especial. Además, la contabilidad del presupuesto en base de efectivo, práctica que sigue siendo muy común en el sector público, no provee suficiente seguridad relacionada con la adquisición, utilización y disposición de los recursos. Como resultado, las organizaciones en el sector público no siempre tienen registros de sus activos, lo que las hace más vulnerables. Por tal motivo, se debe adoptar controles en cada una de las actividades relacionadas con la administración de los recursos de la entidad, desde la adquisición hasta la disposición.

Otros recursos tales como la información, fuentes de documentación y archivos de contabilidad también están en peligro de ser robados, mal utilizados o destruidos. La salvaguarda de ciertos recursos y archivos se ha vuelto cada vez más importante desde la llegada de los sistemas de computación. La información sensible almacenada en medios de computación puede ser destruida o copiada, distribuida y mal usada, si no se tiene el suficiente cuidado como para protegerla.

3.2. Limitaciones de la efectividad del control interno

Un sistema de control interno efectivo, sin importar cuan bien concebido y administrado pueda ser, puede dar sólo una seguridad razonable –no así absoluta– a la organización sobre el logro de los objetivos de la entidad o sobre su supervivencia. Puede dar información directiva sobre

los progresos de la entidad, o la ausencia de los mismos, hacia el logro de los objetivos. Pero el control interno no puede cambiar una organización inherentemente mala por una buena. Es más, los cambios en las políticas o programas gubernamentales, las condiciones demográficas o económicas están típicamente fuera del control de la dirección.

Un efectivo sistema de control interno reduce la probabilidad de no alcanzar los objetivos. De cualquier manera, siempre habrá riesgo de que el control interno sea diseñado de manera deficiente o falle en operar como se espera.

Dado que el control interno depende del factor humano, es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos.

Otro factor limitante es que el diseño del sistema de control interno se enfrente a la disminución de recursos. Los beneficios de los controles deben ser considerados consecuentemente en relación a su costo. Mantener un sistema de control interno que elimine el riesgo de pérdida no es realista y probablemente costaría más que los beneficios derivados. Al determinar si un control particular debe o no ser diseñado, la probabilidad de que exista un riesgo y el efecto potencial de éste en la entidad deben ser considerados junto con los costos relacionados a la implantación del nuevo control.

Los cambios organizacionales y la actitud de dirección tienen un profundo impacto en la eficacia del control interno y el sistema en el que operan las y los servidores públicos. Por ello, la dirección necesita revisar y actualizar los controles continuamente, comunicar los cambios al personal, y dar el ejemplo con la adhesión a estos controles.

3.3. Componentes del control interno

El control interno comprende cinco componentes interrelacionados:

1. Entorno de control
2. Evaluación del riesgo
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Seguimiento

El control interno está diseñado para proveer seguridad razonable de que los objetivos generales de la entidad están siendo alcanzados. Por ello la existencia de objetivos claros, son un prerrequisito para un proceso efectivo de control interno.

El **entorno de control** es la base para el sistema de control interno en su conjunto. Da la disciplina y la estructura además de un clima que influye en la calidad del control interno en su conjunto. Tiene una influencia general en la manera en la que se establecen las estrategias y objetivos y en la manera en que las actividades de control son diseñadas.

Habiendo establecido objetivos claros y un entorno de control efectivo, una **evaluación de los riesgos** que enfrenta la entidad en la búsqueda de lograr su misión y sus objetivos determina una base para desarrollar una apropiada respuesta al riesgo.

La mejor manera de mitigar el riesgo es a través de actividades de control interno. Las **actividades de control** pueden ser preventivas y/o detectivas. Las acciones correctivas son necesarias para complementar las actividades de control interno con la intención de lograr los objetivos. Las actividades de control y las acciones correctivas deben proveer valor por dinero. Su costo no debe exceder el beneficio que de ellas resulte (costo efectividad).

Información y comunicación efectivas son vitales para que una entidad conduzca y controle sus operaciones. La dirección de una entidad requiere comunicación relevante, confiable, correcta y oportuna relacionada con los eventos internos, así como con los externos. Además, la información es necesaria en toda la entidad para que ésta logre sus objetivos.

Finalmente, dado que el control interno es una actividad dinámica que tiene que ser adaptada continuamente según los cambios y riesgos que la entidad tenga que enfrentar, **el seguimiento** del sistema de control interno es necesario para asegurar que el control interno esté a tono con los objetivos, el entorno, los recursos y el riesgo.

Estos componentes definen un enfoque recomendable para el control interno en el gobierno y dan las bases sobre las cuales se puede evaluar el control interno. Estos componentes aplican a todos los aspectos de las operaciones de una organización.

Relación entre objetivos y componentes

Existe una relación directa entre los objetivos que representan lo que una entidad está tratando de conseguir y los componentes del control interno que representan cómo se pueden alcanzar esos objetivos. Esta relación está representada en una matriz tridimensional que tiene la forma de un cubo.

Los cuatro objetivos – responsabilidad (e información), cumplimiento (con las leyes y regulaciones), operaciones (ordenadas, éticas, económicas eficientes y efectivas) y salvaguarda de recursos, están representados por las columnas verticales, los cinco componentes están

representados por las filas horizontales y la organización o entidad y sus departamentos están representados por la tercera dimensión de la matriz.

Cada fila de los componentes “hace un corte transversal” y aplica a cada uno de los cuatro objetivos. Por ejemplo, la información financiera y no financiera generada de fuentes internas y externas, que pertenece al componente de información y comunicación, son necesarias para manejar las operaciones, emitir informes y cumplir con los propósitos de responsabilidad y para cumplir con las leyes aplicables.

Del mismo modo, si vemos los objetivos, cada uno de los cinco componentes es relevante a cada objetivo. Tomando un objetivo, como la eficiencia y eficacia de las operaciones, queda claro que cada uno de los componentes es aplicable e importante para su logro.

El control interno no sólo es relevante para toda la entidad, sino para sus unidades individuales. Esta relación está representada por la tercera dimensión, misma que representa organizaciones, áreas y unidades. Por ello uno puede enfocarse hacia cualquiera de las celdas de la matriz.

Mientras el marco del control interno es relevante y aplicable a todas las organizaciones, la manera en la que la dirección lo aplica variará ampliamente de acuerdo con la naturaleza de la entidad, y depende de cierto número de factores específicos. Estos factores incluyen la estructura organizacional, el perfil del riesgo, el ambiente operativo, el tamaño, la complejidad, las actividades y grado de regulación, entre otros. Considerando la situación específica de cada entidad, la dirección deberá formular una serie de alternativas relacionadas con la complejidad de los procesos y las metodologías desplegadas para aplicar los componentes del marco del control interno.

A continuación, cada uno de los componentes antes mencionados está presentado de manera concisa con comentarios adicionales.

3.3.1. Entorno de control

El entorno de control establece el tono de una organización, teniendo influencia en la conciencia que tenga el personal sobre el control. Es el fundamento para todos los componentes de control interno, dando disciplina y estructura.

Los elementos del entorno de control son:

Integridad personal y profesional, y valores éticos de la dirección y del personal

La integridad personal y profesional y los valores éticos de la dirección y del personal determinan sus preferencias y sus juicios de valor, mismos que se traducen en las normas de conducta. Deben observar una actitud de apoyo hacia el control interno todo el tiempo en la organización.

Cada persona involucrada con la organización entre los directivos, las y los empleados, tiene que mantener y demostrar integridad personal y profesional, valores éticos, tiene que cumplir todo el tiempo con los códigos de conducta aplicables. Esto podría incluir la declaración de intereses financieros personales, cargos externos o regalos (por ejemplo, ser electos como oficiales, las y los servidores públicos de mayor rango), y reportar conflictos de intereses.

Además, las entidades públicas tienen que mantener y demostrar integridad y valores éticos y tienen que hacerlos visibles al público en su misión y valores centrales. Además, sus operaciones tienen que ser éticas, ordenadas, económicas, eficientes, efectivas y consistentes con la misión.

Competencia

La competencia incluye el nivel de conocimiento y habilidades necesarias para ayudar a asegurar una actuación ordenada, ética, económica, eficaz y eficiente, al igual que un buen entendimiento de las responsabilidades individuales relacionadas con el control interno.

La directiva y los empleados deben mantener un nivel de competencia que les permita comprender la importancia del desarrollo, implantación y mantenimiento de un buen control interno y practicar sus deberes para poder alcanzar los objetivos generales de control interno y la misión de la entidad.

Cada uno en la organización está involucrado con el control interno con sus responsabilidades propias y específicas.

La directiva y su personal deben, por lo tanto, mantener y demostrar un nivel de habilidades necesarias para ayudar a asegurar un desempeño efectivo y eficiente; y una suficiente comprensión del control interno, para efectivamente descargar sus responsabilidades.

La capacitación, por ejemplo, puede aumentar la conciencia de las y los servidores públicos sobre temas de control interno y ética, y ayudar a desarrollar las capacidades de las y los servidores públicos para manejar dilemas éticos.

El tono de los superiores

El “tono de los superiores” (es decir la filosofía y estilo de la dirección) refleja:

1. Una actitud de apoyo permanente hacia el control interno, la independencia, la competencia y de liderazgo con el ejemplo.
2. Un código de conducta establecido por la dirección y evaluación del asesoramiento y del desempeño que apoyen los objetivos de control interno y, en particular, de las operaciones de signo ético.

La actitud establecida por el nivel superior jerárquico está reflejada en todos los aspectos de las acciones de la organización. La entrega, el involucramiento y el apoyo de los directores establecen “el tono de los superiores” que debe generar una actitud positiva y son cruciales para mantener una actitud de apoyo positiva hacia el control interno de una organización.

Si la alta dirección cree que el control interno es importante, los demás miembros de la organización sentirán esta actitud y responderán observando conscientemente los controles establecidos. Por ejemplo, la creación de una unidad de control interno como parte del sistema de control interno es un signo importante por parte de la dirección de que el control interno es importante.

Por otra parte, si los miembros de la organización sienten que el control interno no es una preocupación importante para la alta dirección y se le da la atención a medias en vez de otorgarle un soporte profundo, es casi seguro que los objetivos de control de la organización no sean efectivamente alcanzados.

Consecuentemente, la demostración y la insistencia en una conducta ética por parte de los ejecutivos son de vital importancia para el objetivo de control interno y en particular para el objetivo de “operaciones éticas”. Al llevar a cabo este papel, la dirección pondrá buen ejemplo a través de sus propias acciones y su conducta deberá reflejar lo que es adecuado y lo que no es aceptable. En particular, las políticas de dirección, los procedimientos y prácticas deben promover la conducta ordenada, ética, económica, eficiente y eficaz.

La integridad de la dirección y de su personal es, de cualquier modo, influenciada por muchos elementos. Por tal motivo, se deberá recordar al personal periódicamente sus obligaciones bajo el Código de Ética de las y los Servidores Públicos del Poder Ejecutivo del Estado de Tamaulipas así como las Reglas de Integridad para el Ejercicio de la función Pública, emitidas por el Gobierno del Estado de Tamaulipas. Las evaluaciones de asesoría y desempeño también son

importantes. Las evaluaciones de desempeño deben estar basadas en una evaluación de muchos factores críticos, incluyendo el papel del empleado que efectúa el control interno.

Estructura organizacional

La estructura organizacional de una entidad provee:

1. Asignación de autoridad y responsabilidad;
2. Delegación de autoridad y responsabilidad
3. Líneas apropiadas de rendición de cuentas.

La estructura organizacional define las áreas claves de la entidad respecto de la autoridad y responsabilidad. La delegación de autoridad y la responsabilidad se relacionan con la manera en que la autoridad y la responsabilidad son delegadas a través de la entidad. Puede no haber asignación de autoridad o una responsabilidad que no sea reportada. Por tal motivo, deben ser definidas líneas apropiadas de rendición de cuentas. En circunstancias excepcionales, otras líneas de rendición de cuentas tienen que ser posibles además de las normales, como en aquellos casos en que la dirección está involucrada en irregularidades.

La estructura organizacional puede incluir una unidad de control interno que debe ser independiente de la dirección y que informará directamente a la autoridad de máximo nivel dentro de la organización.

La estructura organizacional también es tratada en el capítulo de roles y responsabilidades.

Políticas y prácticas de recursos humanos

Las políticas y prácticas de los recursos humanos incluyen contratación, orientación, capacitación (formal y en el sitio de trabajo), así como educación, asesoramiento y evaluación, consultoría, promoción, compensación y acciones correctivas.

El personal es un aspecto importante del control interno, personal competente y confiable es necesario para un control efectivo. Por lo tanto, las decisiones de contratación deben contar con la seguridad de que los individuos tengan la integridad, la educación y la experiencia necesarias para llevar a cabo sus tareas y de que se provea la capacitación formal, en el trabajo y sobre la ética. Los ejecutivos y los empleados que tengan una buena comprensión del control interno y que tengan las intenciones de asumir responsabilidades, son vitales para un control interno efectivo.

La administración de los recursos humanos también tiene un papel esencial en promover un ambiente ético desarrollando el profesionalismo y fortaleciendo la transparencia en las prácticas diarias. Esto se hace visible en los procesos de reclutamiento, evaluación y promoción, mismos que deben estar basados en méritos. Asegurarse de una apertura en los procesos de selección publicando tanto las reglas de reclutamiento y los cargos vacantes también ayuda a tener una administración ética de los recursos humanos.

3.3.2. Evaluación del riesgo

La evaluación de riesgo es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos de la entidad y para determinar una respuesta apropiada implica:

1. Identificación del riesgo
 - a) Relacionado con los objetivos de la entidad
 - b) Comprensión
 - c) Incluye riesgos debidos a factores externos e internos, tanto a nivel de la entidad como de sus actividades
2. Valoración del riesgo
 - a) Estimación de la importancia del riesgo
 - b) Valoración de la probabilidad de que el riesgo ocurra
3. Evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización
4. Desarrollo de respuestas
 - a) Cuatro tipos de respuesta al riesgo deben ser considerados: transferencia, tolerancia, tratamiento o eliminación. Entre ellos, el tratamiento del riesgo es el más relevante para esta guía porque un control interno efectivo es el mejor mecanismo para tratar el riesgo.
 - b) Los controles apropiados involucrados pueden ser de detección o de prevención.

Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operacionales están en constante cambio, la evaluación de riesgo debe ser un proceso constante. Implica la identificación y análisis de condiciones modificadas y oportunidades y riesgos (ciclo de evaluación del riesgo) y la adaptación del control interno para dirigirlo hacia los riesgos cambiantes.

Como se enfatizó en la definición, el control interno puede dar sólo una seguridad razonable de que los objetivos de una organización sean cumplidos. La evaluación del riesgo es un componente del control interno, juega un papel esencial en la selección de las actividades apropiadas de control que se deben llevar a cabo. Es el proceso de identificar y analizar los

riesgos relevantes para la consecución de los objetivos de la entidad y determinar una respuesta apropiada.

Consecuentemente, establecer los objetivos institucionales es una condición para la evaluación del riesgo. Los objetivos deben estar definidos antes de que la dirección identifique los riesgos que pudieran afectar su consecución y ejecute las acciones para administrar esos riesgos. Esto significa tener en marcha un proceso para evaluar y dirigir el impacto del riesgo de forma que el costo sea razonable y tener personal con las habilidades necesarias para identificar y valorar los riesgos potenciales. Las actividades de control interno son una respuesta al riesgo en tanto que están diseñadas para limitar la incertidumbre del resultado que ha sido identificado.

Las entidades gubernamentales deben administrar los riesgos con mayor probabilidad de tener impacto en la prestación de servicios y en el logro de los resultados deseados.

Identificación de riesgo

Un acercamiento estratégico a la identificación de riesgo depende de la identificación de los riesgos que amenazan los objetivos clave organizacionales. Los riesgos relevantes a estos objetivos deben ser considerados y evaluados, resultando en una pequeña cantidad de riesgos clave.

La identificación de los riesgos clave no es importante sólo para identificar las áreas más importantes a las que se deben dirigir los esfuerzos de valoración, sino también para asignar responsabilidades para el manejo de dichos riesgos.

El desempeño de una entidad puede estar en riesgo debido a factores internos o externos a nivel tanto de la entidad como de sus actividades. La evaluación de riesgos debe considerar todos los riesgos que puedan darse (incluyendo el riesgo de fraude y corrupción), por ello es importante que la identificación del riesgo sea muy amplia. La identificación del riesgo debe ser un proceso permanente y muchas veces está integrada al proceso de planificación. Es muchas veces útil considerar el riesgo con la perspectiva de una “hoja blanca de papel”, y no siempre relacionarlo con una visión previa. Este tipo de acercamiento facilita la identificación de los cambios en el mapa de riesgo de una organización que resulte de los cambios en el entorno económico y regulatorio, condiciones internas y externas, y de la introducción de objetivos nuevos o modificados.

Es necesario adoptar herramientas apropiadas para la identificación del riesgo. Dos de las herramientas más comúnmente utilizadas son propiciar una revisión de riesgos y una autoevaluación de riesgos.

Valoración del riesgo

Para decidir cómo administrar el riesgo, es necesario no sólo identificar que un cierto tipo de riesgo existe en principio, sino valorar su importancia y valorar la probabilidad de que este riesgo se dé. La metodología para analizar riesgos puede variar, en gran parte porque muchos riesgos son difíciles de cuantificar (ejemplo: riesgos de prestigio), mientras que otros se prestan para un diagnóstico numérico (especialmente riesgos financieros). En el primer caso, una visión mucho más subjetiva es la única posibilidad, y en este caso la valoración del riesgo se acerca más a un arte que a una ciencia. Sin embargo, el uso de criterios de evaluación de riesgos de forma sistemática disminuirá la subjetividad del proceso, ofreciendo un marco que permitirá hacer juicios de forma coherente.

Uno de los propósitos clave de la evaluación del riesgo es informar a la dirección sobre las áreas de riesgo donde se necesita tomar una acción y sus prioridades relativas. Por tal motivo, usualmente será necesario desarrollar algún marco de categorización para todos los riesgos, por ejemplo, dividirlos entre alto, mediano y bajo. Generalmente es mejor minimizar las categorías, ya que un refinamiento exagerado puede llevar a una separación innecesaria de niveles que en verdad no puedan ser separados con claridad.

A través de tal evaluación, los riesgos pueden tener rangos para establecer prioridades para la dirección y presentar información para las decisiones sobre los riesgos que necesitan mayor atención (por ejemplo, aquellos que tengan un mayor potencial de impacto y una probabilidad más alta de ocurrir).

Evaluación de la “tolerancia” de riesgo de una organización

Un tema importante al considerar la respuesta al riesgo es la identificación de la “tolerancia de riesgo” de una entidad. La tolerancia de riesgo es la cantidad de riesgos a la que una entidad está preparada a exponerse antes de juzgar que una acción deba ser tomada. Las decisiones sobre las respuestas al riesgo tienen que ser tomadas en forma conjunta con la identificación de la cantidad de riesgos que pueden ser tolerados.

Tanto los riesgos inherentes como los riesgos residuales necesitan ser tomados en consideración para determinar la tolerancia al riesgo.

El riesgo inherente es el riesgo en una entidad en que la ausencia de acciones por parte de la dirección pueda conducir a alterar la posibilidad de riesgo o su impacto. El riesgo residual es el riesgo que permanece una vez que la directiva responde al riesgo.

La tolerancia de riesgo de una entidad varía de acuerdo a la importancia percibida de los riesgos. Por ejemplo, la tolerancia a la pérdida financiera puede variar de acuerdo al rango de factores, incluyendo el tamaño del presupuesto relevante, la fuente de la posible pérdida, o algunos otros riesgos asociados tales como la publicidad adversa. La identificación de la tolerancia de riesgo es un tema subjetivo, sin embargo, es una etapa importante en la formulación de la estrategia global de riesgo.

Desarrollo de las respuestas

El resultado de las acciones arriba mencionadas puede resultar en un mapa de riesgo para la organización. Habiendo desarrollado un mapa de riesgo, la organización puede entonces considerar las respuestas apropiadas.

Las respuestas al riesgo pueden ser divididas en cuatro categorías. En algunos casos, el riesgo puede ser transferido, tolerado o eliminado. De cualquier modo, en la mayor parte de los casos, el riesgo tendrá que ser administrado y la entidad necesitará implantar y mantener un sistema efectivo de control interno para mantener el riesgo en un nivel aceptable. El propósito del tratamiento no es necesariamente obviar el riesgo, sino mantenerlo bajo control. Los procedimientos que una organización establece para tratar el riesgo se llaman actividades de control. La valoración del riesgo deberá jugar un rol central en la selección apropiada de actividades de control a llevarse a cabo. Una vez más, es importante repetir que no es posible eliminar los riesgos y que el control interno puede solamente dar seguridad razonable de que los objetivos de la organización sean cumplidos. De cualquier modo, las entidades que activamente identifican y manejan los riesgos tienen mejores probabilidades de estar bien preparadas para responder rápidamente cuando las cosas salen mal y responder a cualquier cambio en general.

Al diseñar un sistema de control interno, es importante que las actividades de control establecidas sean proporcionales al riesgo. Aparte del resultado extremo indeseable, normalmente es suficiente diseñar un control que dé una seguridad razonable de poder limitar las pérdidas al riesgo aceptable de la entidad. Cada control tiene un costo asociado y la actividad de control debe ofrecer valor por su costo en relación al riesgo al que se está dirigiendo.

Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operativas cambian continuamente, el entorno de control de cualquier organización también está en constante cambio, y las prioridades de los objetivos y la consecuente importancia de riesgos deben adaptarse y cambiar. Algo fundamental para la evaluación de riesgos es la existencia de un proceso permanente para identificar el cambio de condiciones y tomar las acciones necesarias. Los perfiles de riesgo y controles relacionados tienen que ser regularmente

revisados y reconsiderados para asegurar que el mapa del riesgo sigue siendo válido, que las respuestas al riesgo siguen siendo apropiadamente escogidas y proporcionadas, y que los controles para mitigarlos siguen siendo efectivos en la medida en la que los riesgos cambian con el tiempo.

3.3.3. Actividades de control

Las actividades de control son políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad.

Para ser efectivas, las actividades de control deben ser apropiadas, funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período, y tener un costo adecuado, que comprenda muchos aspectos, ser razonables y estar relacionadas directamente con los objetivos de control.

Las actividades de control se dan en toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen una gama de actividades de control de detección y prevención tan diversas como por ejemplo:

1. Procedimientos de autorización y aprobación;
2. Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo, revisión);
3. Controles sobre el acceso a recursos y archivos;
4. Verificaciones;
5. Conciliaciones;
6. Revisión de desempeño operativo;
7. Revisión de operaciones, procesos y actividades;
8. Supervisión (asignaciones, revisiones y aprobaciones, dirección y capacitación).

Las entidades deben alcanzar un balance adecuado entre la detección y la prevención en las actividades de control.

Las acciones correctivas son un complemento necesario para las actividades de control en la búsqueda del logro de los objetivos.

Las actividades de control son las políticas y procedimientos establecidos y ejecutados en dirección a los riesgos y para lograr los objetivos de la entidad.

Para ser efectivas las actividades de control necesitan:

1. Ser apropiadas (esto significa el control correcto en el lugar correcto y proporcional al riesgo involucrado);

2. Funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período (esto significa que deben haber sido cumplidas cuidadosamente por todos los empleados involucrados en el proceso y no hechas apresuradamente cuando el personal clave esté ausente o esté con sobrecarga de trabajo);
3. Tener un costo adecuado (es decir, el costo de la implantación del control no debe exceder los beneficios que del proceso puedan derivarse);
4. Ser entendibles y razonables y estar relacionadas directamente con los objetivos de control.

Las actividades de control incluyen un rango de políticas y procedimientos tan diversos como:

Procedimientos de autorización y aprobación

La autorización y ejecución de transacciones y eventos deben ser hechas sólo por personas que estén dentro del rango de autoridad. La autorización es el principal medio para asegurar que sólo transacciones y eventos válidos sean iniciados según las intenciones de la dirección. Los procedimientos de autorización, que tienen que ser documentados y claramente comunicados a los directivos y empleados, deben incluir condiciones específicas y términos bajo los cuales se puedan hacer las autorizaciones. De conformidad con los términos de autorización significa que los empleados actúan en concordancia con las directivas y dentro de las limitaciones establecidas por ésta o la legislación aplicable.

Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo y revisión)

Para reducir el riesgo de error, el desperdicio o las actividades incorrectas y el riesgo de no detectar tales problemas, no debe haber un solo individuo o equipo que controle todas las etapas clave de una transacción o evento. Más bien, los deberes y responsabilidades deben estar asignados sistemáticamente a un cierto número de individuos para asegurar la existencia de revisiones efectivas. Las funciones clave incluyen autorización y archivo de transacciones, procesamiento y revisión o auditoría de las transacciones. La colusión entre personas, sin embargo, puede reducir o destruir la efectividad de esta actividad de control interno. Una organización pequeña probablemente tiene muy pocos empleados como para llevar a cabo satisfactoriamente esta actividad de control. En tales casos, la dirección debe ser consciente de este riesgo y compensarlo con otras actividades de control. La rotación de empleados puede ayudar a asegurar que una sola persona no sea responsable de todos los aspectos clave de las transacciones o eventos por un excesivo período de tiempo. También es aconsejable que se propicien o pidan vacaciones anuales, eso ayudará a reducir el riesgo porque significa una rotación temporal de funciones.

Controles sobre el acceso a los recursos y archivos

El acceso a recursos o archivos debe ser limitado a individuos autorizados que sean responsables por la custodia y/o utilización de los mismos. La responsabilidad en cuanto a la custodia se pone en evidencia por la existencia de recibos, inventarios y otros registros otorgando la custodia y registrando las transferencias de la custodia. La restricción de acceso a los recursos reduce el riesgo de la utilización no autorizada o la pérdida y ayuda a lograr los objetivos organizacionales. El grado de restricción depende de la vulnerabilidad de los recursos y el riesgo que se percibe de pérdida o utilización incorrecta, y debe ser periódicamente valorado. Cuando se determina la vulnerabilidad de un bien, deben ser considerados su costo, portabilidad y posibilidades de cambios.

Verificaciones

Las transacciones y eventos significativos deben ser verificados antes y después de ser procesados, ejemplo: cuando los bienes son entregados, el número de bienes provistos es verificado con el número de bienes pedidos. Después, el número de bienes facturados es verificado con el número de bienes recibidos. El inventario es verificado también realizando revisiones al almacén.

Conciliaciones

Los archivos son conciliados con los documentos apropiados sobre una base regular, ejemplo: los archivos de contabilidad relacionados con las cuentas bancarias son conciliados con los estados bancarios correspondientes.

Revisión de desempeño operativo

El desempeño de las operaciones es revisado a la luz de las normas sobre una base regular, valorando la efectividad y eficiencia. Si los análisis de gestión determinan que las acciones existentes no alcanzan los objetivos o normas establecidas, los procesos y las actividades establecidas para alcanzar los objetivos deberían ser objeto de análisis para determinar si son necesarias mejoras.

Revisión de operaciones, procesos y actividades

Las operaciones, los procesos y las actividades deben ser periódicamente revisadas para asegurar que cumplen con los reglamentos, políticas, procedimientos en vigor y con el resto de los requisitos.

Supervisión (valoración, revisión y aprobación, dirección y capacitación)

La supervisión competente ayuda a asegurar que los objetivos de control interno sean alcanzados. La asignación, revisión y aprobación del trabajo de un empleado comprende:

1. La comunicación clara de las funciones, responsabilidades y responsabilidad asignada a cada servidora y servidor público;
2. La revisión sistemática del trabajo de cada miembro hasta donde sea necesario;
3. La aprobación del trabajo en puntos críticos para asegurarse de que marcha como se quiere.

La delegación de trabajo de un supervisor no debe disminuir la responsabilidad del supervisor por estas responsabilidades y funciones. Los supervisores además deberán dar a las y los empleados la suficiente guía y capacitación para ayudar a asegurarse de que los errores, desperdicio y actividades incorrectas sean minimizados y que las directivas de la organización sean entendidas y cumplidas.

La lista antes mencionada no es exhaustiva, pero enumera las actividades más comunes de control preventivo y de detección. Las actividades de control 1-3 son preventivas, 4-6 son de detección, mientras que 7-8 son tanto preventivas como de detección. Las entidades deben alcanzar un balance adecuado entre la detección y la prevención en las actividades de control; por esta razón frecuentemente se utiliza una mezcla de estos controles para compensar desventajas particulares de controles individuales.

Una vez que una actividad de control es implantada, es esencial que se obtenga seguridad sobre su efectividad. Consecuentemente, las acciones correctivas son un complemento necesario para las actividades de control. Más aún, debe quedar claro que las actividades de control forman sólo un componente del control interno. Deben estar integradas a los otros cuatro componentes.

3.3.4. Actividades de control de información tecnológica

Los sistemas de información implican actividades de control de tipo específico. Por tal motivo, los controles de información tecnológica consisten en dos grandes grupos:

Controles generales

Controles generales son la estructura, políticas y procedimientos que aplican a todo un gran segmento de la información de la entidad y ayudan a asegurar su correcta operatividad. Estos crean el medio en el que operan los sistemas de aplicación y los controles.

Las más grandes categorías de controles generales son: (1) programas de seguridad de planificación y gerencia, (2) controles de acceso, (3) controles de desarrollo, mantenimiento y cambio en la aplicación del software, (4) controles en el sistema de software, segregación de funciones, y (6) continuidad en el servicio.

Aplicación de controles

La aplicación de controles son la estructura, políticas y procedimientos que aplican por separado a los sistemas de aplicación individual, y están directamente relacionados a las aplicaciones individuales computarizadas. Estos controles están generalmente diseñados para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades mientras la información fluye a través de los sistemas de información.

Los controles generales y de aplicación están interrelacionados y ambos son necesarios para ayudar a un procesamiento adecuado y completo de la información. Dado que la tecnología de la información cambia muy rápidamente, los controles relacionados deben evolucionar constantemente para seguir siendo efectivos.

Conforme la tecnología de la información ha ido avanzando, las organizaciones se han vuelto cada vez más dependientes de los sistemas computarizados de información para llevar a cabo sus operaciones y para procesar, mantener y reportar información esencial. Como resultado, la confiabilidad y seguridad de información computarizada y la de los sistemas que procesan, mantienen y reportan esta información son una importante preocupación tanto de la dirección como de los auditores de las organizaciones. Aunque los sistemas informáticos implican tipos específicos de actividades de control, la informática no es un tema de control independiente. Es una parte integral de la mayor parte de las actividades de control.

La utilización de sistemas automatizados para procesar la información implica varios riesgos que necesitan ser considerados por la organización. Estos riesgos van desde, entre otras cosas, uniformar el procesamiento de las transacciones, sistemas de información que inicien las transacciones automáticamente, incremento potencial de errores no detectados; existencia, integridad y volumen de pistas de auditorías; la naturaleza del hardware y software utilizados y archivo de transacciones inusuales o no rutinarias. Por ejemplo, un riesgo inherente al uniformar los procesos de transacciones es que cualquier error emergente de la programación de computación ocurrirá consistentemente en transacciones similares. Controles tecnológicos efectivos de información pueden dar a la dirección seguridad razonable de que la información procesada por el sistema cumple con los objetivos de control deseados, tales como asegurar que la información sea completa, ordenada en el tiempo, válida y que preserve la integridad.

Los controles tecnológicos de información consisten en dos grandes grupos: controles generales y controles de aplicación.

Controles generales

Los controles generales están constituidos por la estructura, políticas y procedimientos que se aplican a todos o a una gran cantidad de los sistemas de información de una entidad, tales como minicomputadoras y redes y ayudan a asegurar su correcta operación. Crean el medio en el cual los sistemas de aplicación y controles operan.

Las categorías más importantes de los controles generales son:

1. El programa de planificación y gerencia de seguridad de toda la entidad provee un marco y ciclo continuo de actividad para el riesgo, desarrollando políticas de seguridad, asignando responsabilidades y realizando el seguimiento de la correcta operación de los controles relacionados con las computadoras.
2. Los controles de acceso limitan o detectan el acceso a los recursos de las computadoras (información, programas, equipos y facilidades), protegiendo así estos recursos contra modificaciones no autorizadas, pérdida y exposición no deseada.
3. Los controles de desarrollo, mantenimiento y cambio de la aplicación del software previenen la utilización de programas no autorizados y/o modificaciones a los programas existentes.
4. Los controles de sistema de software limitan y realizan el seguimiento del acceso a programas potentes y archivos sensibles que controlan el hardware de las computadoras y aseguran las aplicaciones apoyadas por el sistema.
5. La segregación de funciones implica que las políticas, procedimientos y estructura organizacional están establecidos para prevenir que un individuo controle los aspectos clave de las operaciones de las computadoras y pueda así conducir acciones no autorizadas u obtenga acceso no autorizado a los bienes o los archivos.
6. La continuidad en el servicio sirve para asegurar que cuando ocurren eventos inesperados, las operaciones críticas continúen sin interrupción o sean reemprendidas rápidamente y la información crítica o sensible sea protegida.

Controles de aplicación

Los controles de aplicación son la estructura, políticas, y procedimientos que aplican a sistemas de aplicación individual separados, tales como cuentas por pagar, inventarios, rol de pagos, garantías o préstamos y están diseñados para cubrir el procesamiento de información dentro de aplicaciones específicas de software.

Estos controles son generalmente diseñados para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades mientras la información fluye a través de los sistemas de información.

Los controles de aplicación y la manera en la que la información fluye a través de los sistemas de información pueden ser categorizados en tres fases de un ciclo del proceso:

1. **Entradas:** la información es autorizada, convertida a una forma automática e introducida a la aplicación de manera exacta, completa y puntual;
2. **Procesamiento:** la información es correctamente procesada por la computadora y los archivos son actualizados de manera apropiada, y
3. **Salidas:** los archivos y reportes generados por la aplicación reflejan transacciones y eventos que han ocurrido y reflejan los resultados del procesamiento. Sus reportes son controlados y distribuidos a usuarios autorizados.

Los controles de aplicación también pueden ser categorizados por los objetivos de tipos de control a los que se relacionan, incluyendo si las transacciones y la información son autorizadas, completa, exacta y válida. Los controles de autorización conciernen a la validez de las transacciones y ayudan a asegurar que las transacciones representen eventos que hayan ocurrido durante un determinado período. Los controles que indican que los eventos o transacciones están completos, se relacionan con el control de si todas las transacciones válidas son archivadas y clasificadas adecuadamente. Los controles de exactitud tienen que ver con el hecho de que las transacciones sean archivadas correctamente y todos los elementos de la información sean exactos. Los controles sobre la integridad del procesamiento de los archivos de información, si son deficientes, pueden anular cada uno de los antes mencionados controles de aplicación y permitir la ocurrencia de transacciones no autorizadas, además de contribuir para que la información sea incompleta e inadecuada.

Los controles de aplicación incluyen actividades de control programadas, tales como emisiones automáticas y seguimiento manual de las salidas generadas por la computadora, tales como revisiones de reportes que identifiquen ítems rechazados o inusuales.

Los controles generales o de aplicación sobre los sistemas de computación están interrelacionados

La efectividad de los controles generales es un factor significativo al determinar la efectividad de los controles de aplicación. Si los controles generales son débiles, entonces disminuye notoriamente la confiabilidad de los controles asociados con las aplicaciones individuales. Cuando no hay controles generales efectivos, la aplicación de controles puede volverse poco efectiva por exageración, confusión o modificación. Por ejemplo, las revisiones diseñadas para evitar que los usuarios ingresen horas de trabajo irrazonablemente grandes a un sistema de

procesos de pago de nóminas pueden ser una aplicación efectiva de control. De cualquier modo, no se puede confiar en este control si los controles generales permiten modificaciones no autorizadas al programa que puedan permitir algunas transacciones excepcionales que salgan de este marco.

Mientras los objetivos básicos de control no cambien, los cambios rápidos en la tecnología de la información requieren que los controles evolucionen para seguir siendo efectivos. Cambios como un incremento en la confiabilidad de las redes, computadoras con mayor potencia que ponen responsabilidad del procesamiento de información en las manos del usuario, comercio electrónico y el internet pueden afectar la naturaleza y la implantación de actividades específicas de control.

Más información sobre las actividades de control informático puede ser encontrado en la asociación para el control y la auditoría de los sistemas informáticos (ISACA, en sus siglas en inglés), especialmente en el marco de referencia de los objetivos de control para la informática y tecnologías conexas (COBIT, en sus siglas en inglés) y las actas del comité para la auditoría de los sistemas informáticos de INTOSAI.

3.3.5. Información y comunicación

La información y la comunicación son esenciales para ejecutar todos los objetivos de control interno.

Información

Una precondition para que la información de transacciones y hechos sea confiable y relevante, es archivarla rápidamente y clasificarla correctamente. La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada de una manera y en cierto límite de tiempo que permita que el personal lleve a cabo su control interno y sus otras responsabilidades (comunicación puntual a la gente adecuada). Por tal motivo, el sistema de control interno como tal y todas las transacciones y eventos significativos deben estar apropiadamente documentados.

Los sistemas de información producen reportes que contienen información operacional, financiera y no financiera, información relacionada con el cumplimiento y que hace posible que las operaciones se lleven a cabo y se controlen. La misma no sólo tiene que ver con datos generados internamente, sino con información sobre eventos externos, actividades y condiciones necesarias que permite la toma de decisiones y el reporte.

La habilidad de la dirección para tomar decisiones apropiadas es afectada por la calidad de la información, lo que implica que ésta debería ser apropiada, puntual, actual, exacta y asequible.

La información y la comunicación son esenciales para la realización de todos los objetivos de control interno. Por ejemplo, uno de los objetivos de control interno es cumplir con las obligaciones de responsabilidad pública. Esto puede lograrse desarrollando y manteniendo información financiera y no financiera confiable y relevante, y comunicando esta información a través de la exposición de reportes puntuales. La información y comunicación relacionada con el trabajo de la organización creará la posibilidad de evaluar orden, ética, economía, eficiencia y eficacia de las operaciones. En muchos casos, cierta información tiene que ser emitida, o el proceso de la comunicación tiene que llevarse a cabo para cumplir con las leyes y regulaciones.

La información se necesita a todos los niveles de la organización para tener un control interno efectivo y lograr los objetivos de la entidad. Por tal motivo un conjunto de información pertinente, confiable y relevante debe ser identificado, capturado y comunicado en la forma y período de tiempo que permita que la gente lleve a cabo su control interno y sus otras responsabilidades. Una precondition para que la información sea confiable y relevante es el archivo oportuno y correcta clasificación de los hechos y las transacciones.

Las transacciones y hechos deben ser archivados oportunamente cuando hayan ocurrido, si la información es relevante y valiosa para la dirección al momento de controlar las operaciones y tomar decisiones. Esto aplica al proceso completo o al ciclo de vida de una transacción o evento, incluyendo la iniciación y autorización, todas las etapas mientras dure el proceso, y su clasificación final en los archivos. También aplica a la actualización oportuna de toda la documentación para que siga siendo relevante.

La clasificación correcta de las transacciones y hechos es también necesaria para asegurar que la información confiable sea asequible a la dirección. Esto significa organizar, categorizar y formatear la información con la que se preparan reportes, planes de trabajo y estados financieros.

Los sistemas de información generan reportes que contienen información operacional, financiera y no financiera, información relacionada con el cumplimiento y que hace posible que se lleve a cabo y controle una operación. Los sistemas no sólo tienen que ver con formas cualitativas o cuantitativas de datos generados internamente, sino con información sobre hechos externos, actividades y condiciones necesarias para la toma de decisiones y su reporte.

La habilidad de la dirección para tomar decisiones apropiadas está afectada por la calidad de información, lo que implica que la información sea:

1. Apropriada ¿está toda la información necesaria?;
2. Oportuna ¿está ahí cuando se la necesita?;
3. Actualizada ¿se tiene lo producido más recientemente?;

4. Exacta ¿es correcta?
5. Accesible ¿puede ser obtenida fácilmente por las partes relevantes?

Para ayudar a asegurar la calidad de la información y la rendición de cuentas, llevar a cabo las actividades de control interno y las responsabilidades, y hacer que el seguimiento sea más efectivo y eficiente, el sistema de control interno, al igual que todas las transacciones y eventos significativos deben ser correctos y claramente documentados (ejemplo: diagramas de flujo y narrativos). Esta información además debe estar lista y asequible para ser examinada).

La documentación del sistema de control interno debe incluir la identificación de la estructura de una organización, sus políticas, sus categorías operacionales, sus objetivos relacionados y sus procedimientos de control. Una organización debe haber evidenciado por escrito los componentes del proceso de control interno, incluyendo sus objetivos y actividades de control.

La extensión de la documentación del control interno de una entidad varía de acuerdo al tamaño de la entidad, complejidad y factores similares.

Comunicación

La comunicación efectiva debe fluir hacia abajo, a través de y hacia arriba de la organización, tocando todos los componentes y la estructura entera.

Las y los servidores públicos deben recibir un mensaje claro del nivel superior sobre la seriedad con la que deben tomarse las responsabilidades. Es necesario que entiendan su propio rol en el sistema de control interno, al igual que la manera en la que sus actividades individuales se relacionan con el trabajo de los demás.

También se necesita que haya comunicación efectiva con las partes externas.

La información es la base de la comunicación, misma que debe cumplir con las expectativas de grupos e individuos, permitiéndoles llevar a cabo sus responsabilidades de forma efectiva. La comunicación efectiva debe darse en todas las direcciones, fluir hacia abajo, a través y hacia arriba en la organización, tocando todos los componentes de la estructura entera.

Uno de los canales de comunicación más críticos es aquel entre la dirección y el personal. La dirección debe estar bien actualizada en cuanto a la actuación, desarrollo, riesgos y funcionamiento del control interno y otros temas y eventos relevantes. Del mismo modo, debe comunicar a su personal la información que requiere retroalimentación y dirección. También debe proveer comunicación específica y dirigida, relacionada con las expectativas de conducta.

Esto incluye afirmaciones claras de la filosofía de control interno de la entidad, relacionamiento y delegación de autoridad.

La comunicación debe elevar la conciencia sobre la importancia y la relevancia de un control interno efectivo, comunicar la tolerancia al riesgo de la entidad, y hacer que el personal esté consciente de su rol y responsabilidades al efectuar y apoyar los componentes del control interno.

Además de las comunicaciones internas, la dirección debe asegurar que existan medios adecuados para comunicarse y obtener información de partes externas, dado que las comunicaciones externas pueden servir como entradas que tengan un alto impacto de significado en la medida en la que la organización logre sus objetivos. Basándose en las comunicaciones internas y externas recibidas, la dirección debe dar los pasos necesarios para realizar acciones puntuales de seguimiento.

3.3.6. Seguimiento

Los sistemas de control interno deben ser objeto de seguimiento para valorar la calidad de la actuación del sistema en el tiempo. El seguimiento se logra a través de actividades rutinarias, evaluaciones puntuales o la combinación de ambas.

Seguimiento continuo

El seguimiento continuo de control interno está construido dentro de las operaciones normales y recurrentes de la entidad. Incluye la administración y actividades de supervisión y otras acciones que el personal ejecuta al cumplir con sus obligaciones.

Las actividades de seguimiento continuo cubren cada uno de los componentes de control interno e involucran acciones contra los sistemas de control interno irregulares, antiéticos, antieconómicos, ineficientes e ineficaces.

Evaluaciones puntuales

El rango y frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerá en primer lugar de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de seguimiento.

Las evaluaciones puntuales cubren la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y aseguran que el control interno logre los resultados deseados basándose en métodos predefinidos y procedimientos. Las deficiencias de control interno deben ser reportadas al nivel adecuado de la dirección.

El seguimiento debe asegurar que los hallazgos de auditoría y las recomendaciones sean adecuados y oportunamente resueltos.

El seguimiento del control interno busca asegurar que los controles operen como se requiere y que sean modificados apropiadamente de acuerdo a los cambios en las condiciones. El seguimiento también debería valorar si, en cumplimiento de la misión de la entidad, se alcanzan los objetivos generales expuesto en la definición de control interno. Esto se puede lograr a través de las actividades de seguimiento continuo, evaluaciones puntuales, o una combinación de ambas, para poder ayudar a asegurar que el control interno siga siendo aplicable a todos los niveles y a través de toda la entidad, y que el control interno logre los resultados deseados.

El seguimiento continuo de control interno ocurre en el curso normal de las operaciones recurrentes de una organización. Se ejecuta continuamente y sobre la base del tiempo real, reacciona dinámicamente al cambio de condiciones y forma parte del engranaje de las operaciones de una entidad. Como resultado, es más efectivo que las evaluaciones puntuales y las acciones correctivas son potencialmente menos costosas. Dado que las evaluaciones puntuales toman lugar después de los hechos, muchas veces los problemas son más fácilmente identificables a través de las rutinas del seguimiento continuo.

El rango y la frecuencia de las evaluaciones puntuales dependen en primer lugar de la evaluación del riesgo y de la efectividad de las actividades del seguimiento continuo. Al tomar esta determinación, la organización debe considerar la naturaleza y el grado de los cambios, tanto desde hechos internos, como desde hechos externos y los riesgos asociados, la competencia y experiencia del personal que implanta las respuestas al riesgo, los controles relacionados, y los resultados del seguimiento continuo. Las evaluaciones puntuales de control también pueden ser útiles para enfocar directamente la efectividad de los controles en un tiempo específico. Las evaluaciones puntuales pueden tomar la forma de autoevaluación al igual que de una revisión del diseño de control de pruebas sobre el control interno. Las evaluaciones puntuales también pueden ser ejecutadas por las instituciones fiscalizadoras superiores o los auditores externos o internos.

Usualmente, alguna combinación del seguimiento permanente y de las evaluaciones puntuales ayudará a asegurar que el control interno mantenga su efectividad a través del tiempo.

Todas las deficiencias encontradas durante el seguimiento continuo o a través de evaluaciones puntuales deben ser comunicadas a aquellas personas que puedan tomar las acciones necesarias. El término “deficiencia” se refiere a la condición que afecta la habilidad de la entidad para lograr sus objetivos generales. Una deficiencia, por lo tanto, puede representar un defecto

percibido, potencial o real, o una oportunidad para fortalecer el control interno con la idea de aumentar las probabilidades de que la entidad logre sus objetivos generales.

Proveer la información necesaria sobre las deficiencias de control interno a la parte responsable es difícil. Deben establecerse por ello requerimientos para identificar qué información es necesaria en un nivel particular para tomar decisiones de modo efectivo. Estos requerimientos reflejan la regla general que una dirección debe recibir la información que afecta las acciones o conductas del personal bajo su responsabilidad, al igual que la información necesaria para lograr objetivos específicos.

La información generada en el curso de las operaciones es usualmente reportada a través de canales normales, lo que significa al individuo responsable por el funcionamiento y también al último nivel de la dirección que esté sobre dicho individuo. De cualquier modo, los canales alternativos de comunicación deben existir para reportar información delicada como ser actos ilegales o incorrectos.

El seguimiento del control interno debe incluir políticas y procedimientos que buscan asegurar que los hallazgos de auditoría y otras revisiones sean adecuados y oportunamente resueltos. Los directivos deben (1) evaluar oportunamente los hallazgos de auditoría y otras revisiones, incluyendo aquellos que muestren deficiencias y recomendaciones reportadas por los auditores y otros que evalúen las operaciones de los departamentos, (2) determinar las acciones correctivas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de las auditorías y revisiones, y (3) completar, dentro de los marcos establecidos, todas las acciones que corrijan o resuelvan de cualquier otra manera los asuntos que han llamado su atención.

El proceso de resolución empieza cuando los resultados de la auditoría o de otra revisión son reportados a la dirección y se termina sólo cuando se toma una acción que:

1. Corrija las deficiencias identificadas,
2. Produzca mejoras, o
3. Demuestre que los hallazgos y las recomendaciones no garanticen la acción.

3.4. Roles y Responsabilidades

Todos en una organización tienen responsabilidad por el control interno:

Directivos. Son los responsables directos por todas las actividades de una organización, incluyendo el diseño, la implantación, la supervisión del funcionamiento correcto, el mantenimiento y la documentación del sistema de control interno. Sus responsabilidades varían de acuerdo a su función en la organización y las características de la organización.

Audidores Internos. Examinan y contribuyen a la continua efectividad del sistema de control interno a través de sus evaluaciones y recomendaciones y por lo tanto desempeñan un papel importante en un control interno efectivo.

Sin embargo, no tienen una responsabilidad general primaria sobre el diseño, puesta en marcha, mantenimiento y documentación del control interno.

Las Servidoras y los Servidores públicos. También contribuyen al control interno. El control interno es parte implícita y explícita de las funciones de cada uno. Todos los miembros del personal juegan un rol al efectuar el control y deben ser responsables por reportar problemas de operaciones, de no cumplimiento al código de conducta o de violaciones a la política.

Las partes externas también juegan un rol importante en el proceso de control interno. Pueden contribuir a que la organización alcance sus objetivos, o pueden proveer información útil para efectuar el control interno. De cualquier modo, no son responsables del diseño, puesta en marcha, funcionamiento adecuado, mantenimiento o documentación del sistema de control interno.

Contraloría. Fortalece y apoya la implantación de control interno efectivo en el gobierno. La evaluación del control interno es esencial para el cumplimiento de las auditorías financieras y operativas, mismas que comunican sus hallazgos y recomendaciones a los interesados.

Audidores Externos. Auditan algunas organizaciones gubernamentales en algunos países. Ellos y sus cuerpos de profesionales deben asesorar y dar recomendaciones de control interno.

Reguladores. Establecen las reglas y directivas relacionadas con el control interno. Deben contribuir a la comprensión común del control interno.

Otras partes. Interactúan con la organización, beneficiarios, proveedores, etc. y proveen información relacionada con el logro de los objetivos.

El control interno está primeramente efectuado por los interesados internos de la entidad, incluyendo la dirección, auditores internos y otros miembros del personal. De todas maneras, las acciones de interesados externos también tienen impacto en el sistema de control interno.

Ejecutivos

Las y los servidores públicos juegan roles importantes en la ejecución del control interno. De cualquier manera, la dirección tiene la responsabilidad global del diseño, implantación, supervisión del funcionamiento correcto, mantenimiento y documentación del sistema de

control interno. La estructura directiva de la organización puede incluir directorios y comités de auditoría, mismos que tienen roles diferentes y composiciones diferentes, y son sujetos a diferentes legislaciones en cada país.

Audidores Internos

La dirección muchas veces establece unidades de auditoría interna como parte del sistema de control interno y las utiliza para ayudar a monitorear la efectividad del sistema de control interno. Los auditores internos proporcionan información regular sobre el funcionamiento del control interno, poniendo especial atención en la evaluación del diseño y operación del control interno. Estos facilitan información sobre los puntos fuertes y los puntos débiles, así como recomendaciones para mejorar el control interno. Sin embargo, debería estar garantizada la independencia y la objetividad.

Por lo tanto, el control interno debería ser una actividad independiente, de garantía objetiva y carácter consultivo que añade valor y mejore el funcionamiento de la organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos mediante un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y administración.

Pese a que los auditores internos pueden ser una fuente valiosa de capacitación y consejo sobre el control interno, los mismos no deben sustituir a un sólido sistema de control interno.

Para que la función de auditoría interna sea efectiva, es esencial que el personal de auditoría interna sea independiente de la dirección, trabaje de modo imparcial, correcto y honesto y que reporte directamente al más alto nivel de autoridad dentro de la organización. Esto permite que los auditores internos presenten opiniones imparciales en su valoración sobre el control interno y presenten propuestas objetivas de control interno que busquen corregir los obstáculos revelados. Para las directrices profesionales, los auditores internos pueden utilizar el Marco de Prácticas Profesionales (PPF) del Instituto de Auditores Internos (IIA) que comprende la Definición, el Código Ético, las Normas y los Consejos Prácticos. Adicionalmente los auditores deberían seguir el código de ética de INTOSAI.

Además de cumplir su rol de monitorear el control interno, personal adecuado de auditoría interna puede contribuir a la eficiencia de los esfuerzos de auditoría externa dando asistencia al auditor externo. La naturaleza, rango o límites de tiempo de los procedimientos del auditor pueden ser modificados si el auditor externo confía en el trabajo del auditor interno.

Miembros del personal

Los miembros dependientes y todo el resto de las y los servidores públicos, también tienen un efecto en el control interno. Muchas veces son los individuos de primera línea los que aplican los controles, revisan los controles, corrigen los controles mal aplicados e identifican qué aspectos pueden ser atacados a través de los controles al conducir sus actividades diarias.

Agentes externos

El segundo más importante grupo de interesados en el control interno son agentes externos tales como auditores externos (incluyendo Los despachos contratados para ese fin), reguladores y otras partes. Pueden contribuir a la consecución de objetivos de la entidad, o pueden proveer información útil para efectuar el control interno. De cualquier manera, no son responsables por la implantación ni operación del sistema de control interno de la entidad.

Las tareas de las partes externas, en particular auditoría externa e instituciones fiscalizadoras superiores incluyen la evaluación del funcionamiento del sistema de control interno y la información a la directiva sobre sus hallazgos. Sin embargo, la consideración del sistema de control interno como parte externa está determinada por su mandato.

La evaluación del auditor del control interno implica:

1. Determinar la importancia y el grado de sensibilidad del riesgo al que los controles están siendo dirigidos;
2. Valorar la susceptibilidad del mal uso de recursos, las fallas relacionadas con los objetivos de ética, economía, eficiencia o eficacia o los errores al cumplir con las obligaciones de contabilidad, y el no cumplimiento de las leyes y regulaciones;
3. Identificar y comprender los controles relevantes;
4. Determinar lo que ya se conoce sobre la efectividad del control;
5. Evaluar si el diseño de control es adecuado;
6. Determinar, a través de pruebas, si los controles son efectivos;
7. Reportar sobre la evaluación del control interno y discutir las acciones correctivas necesarias.

La Contraloría también tiene interés en asegurar que existan sólidas unidades de auditoría interna donde se les necesite. Estas unidades de auditoría constituyen un elemento importante de control interno al proveer métodos continuos para mejorar las operaciones de una organización. En algunos países, de cualquier manera, las unidades de auditoría interna pueden no tener independencia, ser débiles, o no existir. En esos casos, la Contraloría debe, siempre que sea posible, ofrecer asistencia y directrices para establecer y desarrollar esas capacidades y

para asegurar la independencia de las actividades del auditor interno. Esta asistencia puede incluir asesoramiento o préstamo de personal, dar conferencias, compartir material de capacitación y desarrollar metodologías y programas de trabajo. Esto debería hacerse sin amenazar la independencia de la Contraloría o del auditor externo.

La Contraloría también necesita desarrollar una buena relación de trabajo con los órganos internos de control para que la experiencia y el conocimiento puedan ser compartidos y el trabajo mutuo pueda ser suplementado y complementado. Incluir las observaciones de auditoría interna y reconocer sus contribuciones en el informe de auditoría externa cuando sea posible, puede también fortalecer esta relación. La Contraloría también debe desarrollar procedimientos de evaluación del trabajo de los órganos internos de control para determinar hasta qué grado de confiabilidad un sólido Órgano de control interno podría reducir el trabajo de auditoría y evitar la no necesaria duplicación de trabajo. La Contraloría puede tener acceso a los informes de revisión de los órganos internos de control, los papeles de trabajo relacionados y la información del dictamen de auditoría.

La Contraloría también juega un papel de liderazgo para el resto del sector público mediante el establecimiento de su propio marco de control interno en la organización de una forma coherente y en base a los principios expuestos en esta guía.

No sólo la Contraloría sino también los auditores externos juegan un papel relevante en su contribución al logro de los objetivos de control interno, en particular “en el cumplimiento de sus obligaciones de responsabilidad” y de “salvaguarda de recursos”. Esto se debe a que los controles externos de los informes financieros y de la información son una parte integral de la responsabilidad y de la buena administración. Todavía las auditorías externas son el mecanismo esencial que los participantes externos utilizan para analizar la gestión, junto con la información no financiera.

Reguladores

La Regulación puede proveer un entendimiento común sobre la definición de control interno para que los objetivos sean alcanzados. También puede prescribir las políticas que los interesados internos y externos deban seguir al ejecutar sus roles respectivos y responsabilidades para el control interno.

4. Atributos de las Observaciones y Resultados de Auditoría

Para precisar un hecho, acto u omisión que configure una deficiencia o irregularidad en un resultado de auditoría, es decir, una observación, es necesario que el auditor identifique los siguientes atributos, y para obtenerlos la auditoría debió haber estado sujeta, en su planeación y ejecución, a lo siguiente:

Criterio. Es el estándar o norma con que el auditor mide o compara las cifras, las actividades o el desempeño del sujeto fiscalizado. El criterio se puede establecer con base en las leyes y reglamentos, los postulados básicos de contabilidad gubernamental o la normatividad interna del sujeto fiscalizado (manuales de procedimientos, políticas, etc.).

Procede la transcripción de los elementos relativos al criterio en el caso de que, en efecto, no se hayan observado, de lo contrario sólo se consignará la referencia respectiva.

Condición. Es la determinación objetiva de un hallazgo, como consecuencia de la aplicación de procedimientos de auditoría; se identifica en la práctica de la auditoría y responde al objetivo de ésta, en sentido positivo o negativo, según los estándares establecidos en el criterio. Además de consignar el hecho, acto u omisión en sí, se deberán precisar las circunstancias de tiempo, lugar y modo que le sean aplicables, para añadir fuerza y autoridad a la argumentación, y que distingan en qué medida afectan al hecho, acto u omisión como tal, o bien, a su causa o efecto.

Este atributo está constituido por la observación o resultado, que como situación confirmada puede referirse a deficiencias de control interno, inobservancia de normas aplicables, etc., y deberá documentarse con evidencia de auditoría suficiente y apropiada e identificarse los procedimientos de auditoría aplicados para su obtención. En el caso de las auditorías de desempeño se incluirá el cálculo y la valoración de los resultados obtenidos respecto de los objetivos y metas de los rubros y sujetos fiscalizados para el ejercicio fiscal correspondiente, tanto cuantitativo como cualitativo, o ambos.

El soporte documental deberá ser suficiente, apropiado y consignar elementos específicos que permitan acreditar que la normatividad invocada corresponda con la irregularidad y que esté vigente al momento en que ésta se cometió; los cargos señalados para los servidores públicos relacionados con las observaciones; las firmas de los servidores públicos que participaron en las operaciones que generaron observaciones; la información que permita en su oportunidad individualizar los montos genéricos señalados como daño o perjuicio en razón de la responsabilidad que se atribuya a los servidores públicos relacionados; entre otros aspectos.

Lo anterior, independientemente de que, en el caso de los resultados informativos o de la opinión que expresa la Unidad Auditora, de acuerdo con la normatividad en materia de acciones

derivadas de las auditorías, la evidencia puede consistir en información y documentación con base en la cual el auditor pondera la razonabilidad y fiabilidad de las operaciones financieras y presupuestales del sujeto fiscalizado, así como el grado de cumplimiento de los postulados básicos de contabilidad gubernamental y demás normatividad aplicable que regulan su actividad y la confiabilidad de los sistemas, controles y procedimientos que aplica.

Causa. Es el hecho que a su vez origina la observación o resultado; por tanto, el auditor deberá tener conocimiento, en la medida que lo permita la auditoría, del porqué de una condición, a fin de entender la causa del hallazgo y explicar la sustancia del hecho, acto u omisión a fin de estar en posibilidad de formular recomendaciones que la administración del sujeto fiscalizado pueda atender para prevenir que en lo sucesivo se incurra en la deficiencia o irregularidad. La identificación de las causas servirá de base para formular las recomendaciones. Como parte de la identificación de la causa, de ser pertinente, se diferenciará en qué medida los hechos, actos u omisiones constituyen fallas involuntarias en la información, como pueden ser errores aritméticos, equivocaciones en la aplicación de los postulados básicos de contabilidad gubernamental, falta de criterio o mala interpretación de las operaciones al momento de preparar la información; o bien, acciones intencionales o distorsiones provocadas en el desarrollo y registro de dichas operaciones.

Efecto. Es la diferencia entre lo que es (condición) y lo que debería ser (criterio). En lo posible, el auditor deberá determinar el impacto que esa discrepancia tiene en el rubro, función de gasto (o equivalente), actividad o función auditados. En el caso de las situaciones detectadas como parte del cumplimiento del objetivo de la auditoría, se destacarán los elementos que en su momento conduzcan a proponer la determinación líquida de los daños, perjuicios y sus accesorios a cargo de los sujetos responsables.

Adicionalmente a la descripción de los hechos, actos u omisiones, apegada a los atributos antes mencionados, se deberá perfeccionar la presentación con la respuesta que presente el sujeto fiscalizado con motivo de la reunión de confronta; la valoración de dicha respuesta por parte del personal auditor; el señalamiento de las deficiencias identificadas respecto del control interno, postulados básicos de contabilidad gubernamental, o bien, la normatividad infringida con tales hechos, actos u omisiones; y la recomendación preventiva correspondiente.

4.1. Catálogo de Conceptos Relativos a las Observaciones

Con el fin de establecer una relación básica y enunciativa de los tipos más frecuentes de elementos técnicos que arroja la práctica de las auditorías en seguida se esboza una catalogación y tipología de las observaciones, la cual es necesaria por la naturaleza legal y administrativa que adquieren éstas como parte de los procesos que siguen a la rendición del

informe de auditoría respectivo al ente fiscalizado. La catalogación se requiere también, porque las observaciones pertenecen a un mismo conjunto de materias y, por ser preciso facilitar su ubicación, se presenta de forma esquemática, sin embargo, en la práctica es posible que una misma observación involucre más de un tipo de conducta.

1. Observaciones por deficiencias relativas al control interno, o los postulados básicos de contabilidad gubernamental.
2. Debilidades de control interno. No se contó con medidas de supervisión suficientes para la planeación y registro de las operaciones (contables y presupuestales).
3. Información y operaciones respecto de las cuales no se adoptaron los postulados básicos de contabilidad gubernamental.
4. Eventualidades o contingencias. El sujeto fiscalizado no definió las acciones necesarias para atender de manera fundamentada, una eventualidad en su operación o bien, no las realizó.
5. Inadecuada integración, control y resguardo de expedientes.
6. Observaciones de carácter normativo.
7. Carencia de normatividad. Las actividades del sujeto fiscalizado no estuvieron reguladas por manuales o procedimientos específicos, o los existentes no estaban actualizados.
8. Falta de documentación justificativa. No se proporcionó documentación o información relativa a autorizaciones, instrumentos legales que generen la obligación del pago y sus modificaciones, aclaración de pagos injustificados, etc.
9. Falta de documentación comprobatoria. No se proporcionó documentación o información relativa, entre otros, a los pagos efectuados, como facturas y recibos, o a la aclaración de exactitud del pago o de pago inexacto.
10. Pagos en exceso no solventados, derivados de las conciliaciones y compensaciones practicadas en la fase de liquidación de los contratos de obra.
11. Falta de acreditación de que el gasto fue devengado. No se proporcionó documentación o información que compruebe la recepción de bienes y servicios, la aclaración en torno de bienes o evidencia de los servicios no localizados al momento de la revisión, la recepción de ayudas o su debida utilización para los fines previstos, etc.
12. Deficiencias en los procesos de adquisición de bienes y contratación de servicios y obras públicas. El sujeto fiscalizado no se sujetó a las formalidades para la realización de adquisiciones y contrataciones, se realizaron adquisiciones o contrataciones innecesarias, se incumplieron las bases y contratos respectivos, no se aplicaron los auxiliares de registro para dar seguimiento a las obligaciones contractuales, no llevó a cabo los procesos para la recepción adecuada de los bienes y servicios o se recibieron en condiciones que no corresponden a lo pactado, no recabó las fianzas correspondientes, no realizó los sondeos y estudios necesarios, no llevó a cabo la supervisión de los trabajos y la aplicación de penas y sanciones por incumplimiento; o, no se cuenta con la documentación soporte.

13. Incumplimiento en el ejercicio del gasto. El sujeto fiscalizado efectuó erogaciones mayores o menores que las presupuestadas, realizó afectaciones presupuestarias no autorizadas, no rindió los reportes, o no tramitó los enteros de remanentes respectivos.
14. Deficiencias en la captación de ingresos. Entre otros, en el caso de las dependencias las observaciones se refieren a la recaudación de contribuciones (impuestos, productos, derechos y aprovechamientos) a favor del Gobierno de Tamaulipas; en las Delegaciones a la captación de los recursos autogenerados; y en de las entidades, a la recuperación de ingresos propios. En general, involucran documentos que comprueben la captación de los ingresos, la realización de los enteros, la recuperación de carteras, las conciliaciones y la rendición de los reportes respectivos.
15. En general, incumplimiento de la normatividad interna o de disposiciones legales. Se presenta cuando en el desempeño de sus actividades el sujeto fiscalizado no cumplió, ya sea en tiempo o en forma, las obligaciones a su cargo, inclusive si posteriormente subsanó el incumplimiento; si con la actividad principal se generaron efectos secundarios no deseados que arrojaron un perjuicio o acción adversa que no se compensaron adecuadamente; y si el sujeto fiscalizado generó normatividad interna contradictoria con otras disposiciones normativas o legales, o no dio seguimiento a las obligaciones resultantes de los cambios en la actividad principal, como puede ser la atención de los impactos fiscales, la realización y comunicación de ajustes por actualización de la información o estudios que modifiquen los presupuestos, programas o proyectos.

5. Principios en que se sustentan los Informes de Auditoría

Los informes de auditoría, incluyendo el de IRAC, deberán estar sustentados en los siguientes principios:

1. **Confiabilidad.** Además de ser veraz, el informe deberá convencer al lector de la exactitud de los datos expuestos, de la propiedad de los procedimientos de auditoría empleados, y de la conveniencia de las recomendaciones. Las ambigüedades o inexactitudes, las lagunas de información, los contrasentidos, las inconsistencias de las cifras y de la información y los argumentos infundados restarán credibilidad al informe.
2. **Objetividad.** La información se expondrá con imparcialidad y será suficientemente amplia para que el lector pueda valorarla de manera crítica y formarse una opinión. Por tanto, en el informe habrá de distinguirse con toda claridad entre los hechos expuestos y los comentarios y opiniones que se deriven del análisis. En todo caso, las recomendaciones deberán desprenderse lógicamente de los resultados de la auditoría.
3. **Fundamentación.** El informe se sustentará en evidencia suficiente y apropiada, que estará debidamente respaldada por la normatividad en cuestión, documentada y detallada en los papeles de trabajo de la auditoría.
4. **Sistematización.** La información se organizará de manera lógica y coherente para facilitar su lectura y comprensión.
5. **Idoneidad.** El informe deberá aportar los elementos de juicio necesarios para demostrar que se cumplieron plenamente los objetivos de la revisión o, en su defecto, que no se cumplieron a causa de limitaciones no imputables a la Contraloría Gubernamental.
6. **Claridad.** La utilidad de los informes dependerá de que sea comprendido adecuadamente por sus destinatarios; su rigor técnico no deberá ser un impedimento para ello. Por tanto, es conveniente tratar un solo asunto en cada párrafo, para no provocar dudas o malas interpretaciones; jerarquizar los enunciados en función del objetivo del texto y destacar la idea principal; y, evitar el uso de voces que puedan interpretarse en más de un sentido o que expresen referencias imprecisas. A modo de organizar la exposición de las observaciones, en la Guía para la Presentación de Informes se establece la estructura básica de presentación de los resultados.
7. **Concisión.** El informe tendrá la extensión mínima indispensable conforme lo requieran la índole e importancia de las materias examinadas y deberán evitarse los datos irrelevantes, redundantes y superfluos que desvíen la atención de los hechos esenciales; en general, la prolijidad y las digresiones desvirtuarán el texto y confundirán al lector. Es necesario considerar que el informe deberá privilegiar la rendición de la información relativa a los resultados obtenidos.
8. **Relevancia.** Se considerarán los asuntos que sean trascendentales en función del objetivo de la auditoría.