



**OFSBC**  
Órgano de Fiscalización Superior  
del Estado de Baja California

## MANUAL GENERAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

## CONTENIDO

	<b>Presentación</b> .....	1
<b>1.</b>	<b>Generalidades del Manual</b> .....	2
	1.1. Objetivo.....	2
	1.2. Alcance.....	2
	1.3. Marco legal.....	2
	1.4. Terminología.....	2
<b>2.</b>	<b>Auditoría Gubernamental</b> .....	3
	2.1. Concepto.....	3
	2.2. Cuenta Pública.....	4
	2.3. Objetivos.....	8
	2.4. Fases del proceso de auditoría.....	12
	2.5. Tipos de auditoría.....	12
<b>3.</b>	<b>Herramientas de la Auditoría Gubernamental</b> .....	13
	3.1. Ordenamientos legales que regulan la administración y rendición de la Cuenta Pública.....	13
	3.2. Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental.....	14
	3.3. Normas de Auditoría Gubernamental.....	17
	3.4. Técnicas de auditoría.....	25
	3.5. Papeles de trabajo.....	26
	3.6. Índices, marcas y referencias.....	31
<b>4.</b>	<b>Proceso de la Auditoría Gubernamental</b> .....	32
	4.1. Planeación.....	34
	4.2. Ejecución.....	39
	4.3. Informe de resultados.....	42
	4.4. Supervisión de los trabajos de auditoría.....	44

## PRESENTACIÓN

La Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Baja California establece en la Fracción XII del Artículo 27, que es facultad del Congreso *“Revisar, analizar, auditar y dictaminar por medio del Órgano de Fiscalización Superior del Estado, para su aprobación o desaprobación las Cuentas Públicas anuales del Gobierno del Estado, Municipios, Organismos e Instituciones Descentralizados, Empresas de Participación Estatal, Fideicomisos, Organismos Públicos constitucionalmente autónomos y demás entidades que administren recursos públicos”*.

El mismo ordenamiento legal precisa en su Artículo 37 que *“El Congreso del Estado contará con un órgano de fiscalización denominado Órgano de Fiscalización Superior, de carácter técnico y con autonomía de gestión en el ejercicio de sus atribuciones para decidir sobre su organización interna, recursos, funcionamiento y resoluciones....”*

Dicho artículo incluye entre las atribuciones del Órgano de Fiscalización Superior las de: *“... Fiscalizar la administración, manejo, custodia y aplicación de fondos, subsidios y recursos de los poderes del Estado y de las entidades públicas estatales, incluyendo a los municipios, organismos dotados de autonomía y particulares, cuando manejen recursos de origen público, que incluirá auditoría de desempeño, eficiencia, economía, legalidad y cumplimiento.”*

Así mismo, y para efectos de cumplir debidamente con sus funciones, la **Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios** incluye en la Fracción I del Artículo 98 como atribución del Órgano de Fiscalización Superior, **OFSBC**, la de *“Establecer los criterios para los procedimientos, métodos y sistemas necesarios para la revisión, auditoría y opinión de las Cuentas Públicas y de los Informes de Avance de Gestión Financiera...”*.

Es con fundamento en los preceptos legales anteriormente citados que, a través del presente Manual General de Auditoría Gubernamental, el **OFSBC** establece los elementos básicos que deben considerarse en la ejecución de su tarea sustantiva, que es la de fiscalizar las Cuentas Públicas de las entidades fiscalizables del Estado, documento que se integra con los apartados que a continuación se describen.

**1. Generalidades del Manual:** Apartado en el cual se definen los objetivos del manual, su alcance, el marco legal en el que se sustenta la fiscalización y la terminología de algunos conceptos básicos utilizados en el manual.

**2. Auditoría Gubernamental:** En el que se menciona su concepto, sus objetivos, las fases de la auditoría y los tipos de auditoría en el ámbito de gobierno.

**3. Herramientas de la Auditoría Gubernamental:** Donde se hace referencia a elementos fundamentales que deben ser del conocimiento y dominio del personal de auditoría, tales como los ordenamientos legales que regulan la administración y rendición de la Cuenta Pública, los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, las Normas de Auditoría Gubernamental, las técnicas de auditoría, los papeles de

trabajo y los índices, marcas y referencias utilizadas en los papeles de trabajo, así como, en los términos que señala la Ley General de Contabilidad Gubernamental, la normatividad que emita el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) y las demás disposiciones legales que rigen en la materia.

**4. Proceso de la Auditoría Gubernamental:** Apartado en el que se desarrolla el proceso al que deben sujetarse las revisiones de la Cuenta Pública, incluyendo la planeación, la ejecución y la formulación del Informe de Resultados.

Este manual general habrá de ser considerado en el desarrollo de otros manuales y documentos especiales cuyo objeto sea la fiscalización de las Cuentas Públicas realizada por el OFSBC.

## 1. GENERALIDADES DEL MANUAL

### 1.1. Objetivo

El presente manual tiene como propósito ser una herramienta de consulta del personal responsable de las funciones de auditoría del OFSBC en el que se establece el marco general de las auditorías a las entidades públicas del Estado.

Es importante señalar que, siendo un elemento general de apoyo y referencia para el auditor gubernamental, las circunstancias particulares del caso en proceso de revisión implicarán la necesidad de realizar las adecuaciones pertinentes, sin perjuicio del logro de los objetivos y de la calidad de los trabajos de auditoría.

### 1.2. Alcance

La aplicación de este manual corresponde a todo el personal del OFSBC que tenga como función la tarea de llevar a cabo auditorías a las entidades fiscalizables.

### 1.3. Marco legal

Lo establecido en el presente manual tiene su fundamento en las atribuciones de fiscalización del OFSBC previstas en la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Baja California y en la Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios.

### 1.4. Terminología

Para efectos del presente manual, conviene precisar lo que deberá entenderse cuando se mencione alguno de los conceptos siguientes:

**A) Entidades:** Los Poderes del Estado, los Municipios del Estado, las Entidades Paraestatales, Entidades Paramunicipales y los Órganos Autónomos;

**B) Entidad fiscalizable:** Las entidades que ejerzan recursos públicos y, en general, cualquier Entidad, persona física o moral, pública o privada, que haya tenido o

tenga a su cargo la recaudación, administración, el manejo o el ejercicio de recursos públicos estatales o municipales;

- C) Ley de Fiscalización:** La Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios; y
- D) Órgano de Fiscalización, OFSBC:** El Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Baja California.

## 2. AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

### 2.1. Concepto

Varias son las definiciones que se encuentran sobre el significado de la auditoría gubernamental, entre las que citamos las siguientes:

- A) La auditoría gubernamental consiste en la verificación, examen y evaluación de las operaciones y sistemas de control de las dependencias y organismos, con el propósito de determinar el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se están alcanzando las metas y objetivos.
- B) La auditoría gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, elaborando el correspondiente informe.
- C) La auditoría gubernamental es la verificación, examen y evaluación de las operaciones y sistemas de control de gobierno. Es una función independiente, que tiene el propósito de evaluar el grado de economía, eficacia y eficiencia con el cual se alcanzan las metas y objetivos, vigilando además que el manejo y aplicación de los recursos públicos responda a las políticas dictadas en la materia.

Si bien resultan aceptables y orientadoras las definiciones anteriores, es de señalarse la atención que merece la Ley de Fiscalización que, en su **Artículo 7** precisa que se entenderá por:

**Fiscalización superior:** “La facultad del Congreso, ejercida **por conducto** del Órgano de Fiscalización, para la revisión, análisis, auditoría y opinión de la Cuenta Pública de las Entidades **del ejercicio fiscal correspondiente**, la cual comprende la Cuenta Pública, los **Informes de Avance de Gestión Financiera** y la documentación comprobatoria y justificatoria mensual del ingreso y gasto público”.

De tal definición se desprende la necesidad de agregar lo que debe entenderse por:

**Cuenta Pública:** “La información anual que las Entidades presenten al Congreso sobre su gestión financiera, comprendida del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año de calendario, excepto cuando se trate de ejercicios de iniciación de operación, liquidación, fusión, escisión o terminación ...”.

**Gestión financiera:** “La actividad de las Entidades, respecto de la administración, manejo, custodia y aplicación de los ingresos, egresos, fondos, y en general, de los recursos públicos que utilicen para el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas operativos anuales aprobados, por el período que corresponde a una Cuenta Pública”.

Así mismo debe entenderse por:

**Programas:** Los derivados de los Planes Estatal, Municipales de Desarrollo, Legislativo y Judicial de Desarrollo, sean sectoriales, especiales, subregionales y los operativos anuales”.

## 2.2. Cuenta Pública

La Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios, particularmente en los ARTÍCULOS TRANSITORIOS CUARTO y QUINTO, señalan:

“CUARTO.- Las Cuentas Públicas relativas a los ejercicios fiscales del 2011 y anteriores se fiscalizarán conforme a las disposiciones de la Ley que se abroga mediante el presente Decreto.

Por lo que respecta a los Ayuntamientos y entidades paramunicipales, las Cuentas Públicas relativas a los ejercicios fiscales del 2012 y anteriores se fiscalizarán conforme a las disposiciones de la Ley que se abroga mediante el presente Decreto.

QUINTO.- El Órgano, revisará las Cuentas Públicas, conforme a las disposiciones de esta Ley, a partir de la Cuenta Pública del año 2012, que las Entidades Fiscalizables presentarán a más tardar el último día hábil del mes de marzo del 2013.

Por lo que respecta a los Ayuntamientos y entidades paramunicipales se realizará la revisión conforme a esta Ley, a partir de la Cuenta Pública del ejercicio fiscal del 2013 que se presentará a más tardar el último día hábil del mes de marzo del 2014”.

En virtud de lo anterior, de acuerdo al Artículo 24 de la Ley de Fiscalización, la Cuenta Pública de las entidades fiscalizables se integra por las Cuentas Públicas de ingresos, egresos, patrimonio y deuda pública, y está formulada e integrada por:

Ley de Fiscalización Superior para el Estado de Baja California	Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios
<p><b>Artículo 8.-</b> La Cuenta Pública está constituida por la siguiente información:</p> <p>I. Los estados contables, financieros, presupuestales,</p>	<p><b>Artículo 8.-</b> La Cuenta Pública deberá estar formulada con base en:</p> <p>I. Los estados contables, financieros, presupuestales,</p>

<p>económicos, programáticos y demás información que muestre la incidencia de las operaciones en las inversiones, derechos, obligaciones y en su patrimonio; así como de los ingresos, egresos y resultados de operación.</p> <p><b>II.</b> La información que muestre el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de las respectivas Leyes de Ingresos y demás disposiciones fiscales, y del ejercicio de los Presupuestos de Egresos.</p> <p><b>III.</b> Los efectos o consecuencias de las mismas operaciones y de otras cuentas en el activo y pasivo totales de la Hacienda Pública y en su patrimonio neto, incluyendo el origen y aplicación de los recursos.</p> <p><b>IV.</b> Los estados detallados del patrimonio mobiliario e inmobiliario.</p> <p><b>V.</b> Los estados detallados de la deuda pública y la información estadística pertinente.</p> <p><b>VI.</b> Los programas y subprogramas de los presupuestos de egresos, y cualquier otra información relativa a la administración y operación que formulen.</p> <p><b>VII.</b> En general, toda información que se considere útil para demostrar en forma clara y concreta la gestión realizada.</p>	<p>económicos, programáticos y demás información que muestre la incidencia de las operaciones en las inversiones, derechos, obligaciones y en su patrimonio, así como de los ingresos, egresos y resultados de operación;</p> <p><b>II.</b> La información que muestre el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de las respectivas Leyes de Ingresos y demás disposiciones fiscales, y del ejercicio de los Presupuestos de Egresos;</p> <p><b>III.</b> Los efectos o consecuencias de las mismas operaciones y de otras cuentas en el activo y pasivo totales de la Hacienda Pública y en su patrimonio neto, incluyendo el origen y aplicación de los recursos;</p> <p><b>IV.</b> Los estados detallados del patrimonio mobiliario e inmobiliario;</p> <p><b>V.</b> Los estados detallados de la deuda pública y la información estadística pertinente;</p> <p><b>VI.</b> Información de los programas y subprogramas base de los Presupuestos de Egresos, respecto a sus objetivos, metas, unidades responsables, costos y efectos económicos y sociales;</p> <p><b>VII.</b> Los resultados derivados de la aplicación de los indicadores de gestión; y,</p> <p><b>VIII.</b> En general, toda información que se considere útil para demostrar en forma clara y concreta la gestión realizada.</p>
--	--

	<p><b>Artículo 9.-</b> La Cuenta Pública de las Entidades, se integrará como mínimo con la información siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>I. Información Contable.<ul style="list-style-type: none"><li>a. El estado de situación financiera;</li><li>b. El estado de variación en la Hacienda Pública;</li><li>c. El estado de cambios en la situación financiera;</li><li>d. Los informes sobre pasivos contingentes;</li><li>e. Las notas a los estados financieros;</li><li>f. El estado analítico del activo; y,</li><li>g. El estado analítico de deuda que incluya el endeudamiento neto e intereses de la deuda.</li></ul></li><li>II. Información presupuestaria.<ul style="list-style-type: none"><li>a. Estado analítico de ingresos;</li><li>b. Estado analítico del ejercicio del Presupuesto de Egresos;</li><li>c. Estado del pago de deuda pública, incluyendo el costo del servicio de la misma; y,</li><li>d. Flujo de efectivo.</li></ul></li><li>III. Información programática.<ul style="list-style-type: none"><li>a. Gasto por categoría programática;</li><li>b. Programas y proyectos de inversión; y,</li><li>c. Indicadores de resultados.</li></ul></li><li>IV. Adicionalmente a lo anterior, los sujetos obligados de esta Ley deberán mantener a disposición del Órgano de Fiscalización la siguiente información:<ul style="list-style-type: none"><li>a. La conciliación de los ingresos y egresos contables con relación a</li></ul></li></ul>
--	---



	<p>los egresos presupuestales;</p> <p>b. La conciliación de la disponibilidad en caja, bancos e inversiones al inicio del ejercicio con la del cierre del ejercicio, considerando los ingresos y los egresos propios y transitorios;</p> <p>c. El Catálogo de Cuentas Contables u partidas presupuestales;</p> <p>d. El archivo de la balanza de comprobación de cierre del ejercicio;</p> <p>e. El archivo de pólizas contables; y.</p> <p>f. Tratándose del Ejecutivo del Estado y de los Municipios, el libramiento u orden de pago, del total de las erogaciones efectuadas en cada mes que integra el ejercicio fiscal.</p> <p>Cabe mencionar que toda vez que la Ley General de Contabilidad Gubernamental le ha otorgado las atribuciones al CONAC para que en los plazos establecidos emita la documentación complementaria y/o aclaratoria en torno a las normas y metodología para la emisión de información financiera y la estructura de los estados financieros básicos, en relación a los documentos que ha emitido resulta necesario aclarar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Al Estado de Variación en la Hacienda Pública se le denomina: <i>Estado de Variaciones en la Hacienda Pública/Patrimonio.</i></li> <li>• Al Estado de Cambios en la Situación Financiera se le denomina: <i>Estado de Flujos de</i></li> </ul>
--	---

	<p><i>Efectivo.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Menciona el Estado de Actividades, el cual no se señala en la Ley de Fiscalización Superior, vigente.</li> </ul>
--	---

### 2.3. Objetivos

En virtud de lo antes señalado en el punto 2.2 relativo a los ARTÍCULOS TRANSITORIOS CUARTO Y QUINTO de la Ley de Fiscalización vigente, y con fundamento en el Artículo 16 de la Ley de Fiscalización Superior para el Estado de Baja California, así como en los Artículos 25 al 28 de la Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios, la fiscalización Superior tiene por objeto:

<b>Ley de Fiscalización Superior para el Estado de Baja California</b>	<b>Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios</b>
<p><b>2.3.1. Cuenta Pública de Ingresos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Precisar y verificar el ingreso propio de Ley, y los demás ingresos que perciban las Entidades, que se deriven de la aplicación de las Leyes de Ingresos, Leyes fiscales especiales, Decretos, Acuerdos y demás disposiciones que rijan en la materia respectiva.</li> </ul>	<p><b>2.3.1. Cuenta Pública de ingresos:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Verificar que los ingresos percibidos por las entidades fiscalizables correspondan a los establecidos en las leyes de ingresos y demás ordenamientos legales que les sean aplicables; que se deriven de las actividades realizadas en virtud de su objeto social de conformidad con sus respectivas leyes o decretos de creación; que provengan de operaciones ajenas o transitorias relacionadas con su objeto; o, que se deriven de convenios de coordinación y colaboración con otras entidades o instituciones públicas o privadas para el mejor cumplimiento de sus objetivos;</li> <li>II. Constatar el cumplimiento a las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en materia contable, presupuestal y programática;</li> <li>III. Cerciorarse que la administración y manejo de los ingresos se lleve a</li> </ol>

<p><b>2.3.2. Cuenta Pública de Egresos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Precisar y comprobar que el gasto público se ajustó a los Presupuestos de Egresos y a los requisitos que establece esta Ley, y demás disposiciones que rijan en la materia.</li> <li>• Verificar el cumplimiento de programas y subprogramas.</li> </ul> <p><b>2.3.3. Cuenta Pública de Patrimonio:</b></p>	<p>cabo a través de instrumentos financieros y medios sistematizados que garanticen su debida recepción, control y resguardo; y,</p> <p>IV. Verificar el cumplimiento del pronóstico de ingresos y de las causas de sus desviaciones.</p> <p><b>2.3.2. Cuenta Pública de egresos:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Verificar que el Presupuesto de Egresos se haya formulado sobre bases programáticas, estableciendo objetivos y metas a obtener, así como indicadores de gestión para la medición de sus avances;</li> <li>II. Constatar que la asignación de recursos presupuestales se haya realizado en base a resultados;</li> <li>III. Corroborar que el gasto público se ajustó a los montos del Presupuesto de Egresos autorizado;</li> <li>IV. Verificar que el ejercicio, comprobación, justificación y registro contable del gasto público se haya realizado bajo los principios de honradez, eficacia y economía así como en las demás disposiciones que rijan en la materia;</li> <li>V. Evaluar la congruencia de los recursos ejercidos con el grado de cumplimiento de los programas y subprogramas base del Presupuesto de Egresos; y,</li> <li>VI. Verificar que las adquisiciones, arrendamientos, servicios y obras públicas se hayan contratado, ejecutado, pagado y garantizado de acuerdo con la Ley de la materia.</li> </ol> <p><b>2.3.3. Cuenta Pública de patrimonio:</b></p>
--	--

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar el resultado de la gestión y situación financiera.</li> <li>• Verificar que los estados financieros estén preparados de conformidad con los postulados básicos de contabilidad gubernamental.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>I. Evaluar el resultado de la gestión y su impacto en la situación financiera de las entidades;</li> <li>II. Verificar que las políticas de registros contables y los estados financieros que de ellos se deriven se realicen de conformidad con los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental, emanados de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, la normatividad que emita el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), así como en las demás disposiciones legales que rigen en la materia;</li> <li>III. Cerciorarse que los derechos a favor de las entidades y a cargo de terceros se encuentren debidamente respaldados, resguardados, valuados y registrados en la contabilidad de las entidades;</li> <li>IV. Constatar el debido registro contable, valuación, resguardo y control del inventario de mercancías y de bienes muebles e inmuebles propios y ajenos utilizados por las entidades;</li> <li>V. Verificar que las obligaciones a favor de terceros y a cargo de las entidades estén debidamente respaldados, valuados y registrados en la contabilidad de conformidad con la Ley de la materia; y,</li> <li>VI. Cerciorarse que los estados financieros muestren razonablemente la situación financiera de las entidades.</li> </ul>
<p><b>2.3.4. Cuenta Pública de Deuda Pública:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar el cumplimiento de las disposiciones de la Ley de Deuda Pública del Estado de Baja California y sus Municipios.</li> </ul>	<p><b>2.3.4. Cuenta pública de deuda pública:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Verificar el cumplimiento de las disposiciones de la Ley de Deuda Pública del Estado de Baja California</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la capacidad de pago de las Entidades y la estructura financiera de las entidades constituidas en deudores u obligados directos o solidarios.</li> <li>• Comprobar el cumplimiento oportuno de las amortizaciones de capital y pago de intereses de los créditos contratados.</li> <li>• Comprobar el cumplimiento del Presupuesto de Egresos en lo relativo a las obligaciones financieras o crediticias derivadas de la deuda pública, de conformidad con las disposiciones de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del Estado de Baja California.</li> </ul> <p><b>2.3.5.</b> Verificar si la gestión financiera cumple con las Leyes, Decretos, Reglamentos y demás disposiciones aplicables en materia de sistemas de registro y contabilidad gubernamental; contratación de servicios, obra pública, adquisiciones, arrendamientos, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles; almacenes y demás activos y recursos materiales.</p> <p><b>2.3.6.</b> La revisión comprenderá también la verificación contable y administrativa de los ingresos y gastos autorizados, así como las posibles causas de responsabilidad.</p>	<p>y sus Municipios;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>II. Verificar la capacidad de pago de las entidades y la estructura financiera de las entidades constituidas en deudores u obligados directos o solidarios;</li> <li>III. Comprobar el cumplimiento oportuno de las amortizaciones de capital y pago de intereses de los créditos contratados;</li> <li>IV. Comprobar el cumplimiento del Presupuesto de Egresos en lo relativo a las obligaciones financieras o crediticias derivadas de la deuda pública, de conformidad con las disposiciones de la <b>Ley de Presupuesto y Ejercicio del Gasto Público del Estado de Baja California;</b> y,</li> <li>V. <b>Verificar que se destinaron los recursos para los fines autorizados por el Congreso.</b></li> </ul>
--	---

La atención y comprensión de tales objetivos es de vital importancia para el desarrollo de las auditorías.

## 2.4. Fases del Proceso de Auditoría

El proceso de la auditoría gubernamental comprende las fases de planeación, ejecución y elaboración del informe.

**2.4.1. Planeación:** Esta primera etapa constituye la base del éxito de los trabajos de auditoría, y comprende la investigación previa necesaria para la definición de los objetivos de la revisión, su alcance, los procedimientos y recursos necesarios y los tiempos para su realización, mismos que deberán quedar establecidos en el respectivo programa de trabajo de auditoría.

**2.4.2. Ejecución:** Etapa intermedia y sustantiva de la auditoría que comprende la aplicación de pruebas, la evaluación de controles y registros y la recopilación de evidencias documentales suficientes para sustentar el Informe de Resultados.

**2.4.3. Informe:** Representa el producto de las etapas anteriores. Es el documento que precisa los resultados de la auditoría y la opinión del auditor.

## 2.5. Tipos de Auditoría

Es usual que en virtud de la existencia de objetivos y necesidades particulares, se reconozcan varios tipos de auditoría, entre los que se encuentran los siguientes:

**2.5.1. Auditoría financiera:** Cuyo enfoque es fundamentalmente económico y persigue una opinión independiente y objetiva de la razonabilidad de los estados financieros que forman parte de la Cuenta Pública de las entidades fiscalizables.

**2.5.2. Auditoría de gestión o del desempeño:** A través de la cual se evalúa, en términos de efectividad, eficiencia y economía, la administración de los recursos públicos y se verifica el cumplimiento de objetivos y metas programadas y su impacto en los resultados o beneficios esperados, lo que se realiza a través de la aplicación de indicadores de gestión.

**2.5.3. Auditoría de programas:** Mediante la cual se analiza la eficacia de los recursos presupuestales utilizados en el logro de las metas y objetivos programados; y, la congruencia del avance de los programas anuales con el ejercicio presupuestario.

**2.5.4. Auditoría de legalidad:** Cuyo enfoque es la verificación del cumplimiento del marco normativo aplicable a la Entidad en particular. Forman parte de esta auditoría la revisión de instrumentos jurídicos básicos para constatar la legalidad de sus actuaciones, el funcionamiento de sus órganos representativos y la protección de sus intereses legales y patrimoniales.

**2.5.5. Auditoría de obra pública:** Su objetivo es la revisión del programa de obra de la Entidad fiscalizada en términos de cumplimiento de las disposiciones aplicables, de eficiencia y calidad en los recursos utilizados y de obras ejecutadas programadas.

**2.5.6. Auditoría de deuda pública:** Tiene por objeto cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones aplicables a la deuda pública, de que los recursos obtenidos se hayan

aplicado en el objeto para el cual fueron autorizados, de la oportunidad en el pago del principal e intereses, de que los pagos provengan de las fuentes originalmente previstas y de la certeza de que la capacidad de pago no pone en peligro los programas sustantivos de la Entidad.

### **3. HERRAMIENTAS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

En términos generales, las herramientas de la auditoría gubernamental están representadas por los fundamentos, normas, criterios y técnicas de revisión utilizadas por el auditor durante la ejecución de su trabajo, siendo responsabilidad del personal de auditoría del **OFSBC** el dominio y la aplicación de las mismas.

Herramientas reconocidas y aplicadas sistemáticamente en el ámbito de la auditoría son las siguientes:

- A) Ordenamientos legales que regulan la administración y rendición de la Cuenta Pública;
- B) Postulados Básicos de Contabilidad;
- C) Normas de auditoría;
- D) Técnicas de auditoría;
- E) Papeles de trabajo; e,
- F) Índices, marcas y referencias

En el presente apartado se profundiza en cada una de ellas.

#### **3.1. Ordenamientos legales que regulan la administración y rendición de la Cuenta Pública**

El conocimiento de la normatividad reguladora de todo lo concerniente a la administración de los recursos y a la rendición de Cuentas Públicas es herramienta elemental para todo auditor gubernamental. El auditor debe tener plena conciencia de que su dominio, además de obligatorio, le permitirá tener el marco de referencia ideal para definir el porqué de sus revisiones, definir los objetivos, enfocar con certeza sus análisis y sustentar sus observaciones, recomendaciones y la opinión de su examen.

Es necesario que el personal del **OFSBC** conozca y ubique con precisión las leyes, reglamentos, lineamientos, normas, reglas y demás ordenamientos cuyo cumplimiento debe verificar durante el desarrollo de sus auditorías, ordenamientos que dependerán de la Cuenta Pública de que se trate.

También debe tomarse en consideración la interdependencia existente entre los órdenes de gobierno federal, estatal y municipal, y reconocer sus respectivos ámbitos de competencia en esta materia.

El marco normativo que requiere de estudio para la debida fiscalización de las Cuentas Públicas del Estado de Baja California se integra fundamentalmente por:

- Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Baja California;

- Leyes Orgánicas de los Poderes del Estado;
- Ley de Planeación del Estado;
- Código Fiscal;
- Ley de Hacienda del Estado;
- Ley de Hacienda Municipal;
- Ley del Régimen Municipal;
- Ley de Coordinación Fiscal;
- Ley de Coordinación Fiscal de la federación, cuando se ejerzan recursos federales;
- Ley de las Entidades Paraestatales;
- Ley de Presupuesto y Ejercicio del Gasto Público;
- Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios;
- Ley de Obras Públicas, Equipamientos, Suministros y Servicios Relacionados;
- Ley de Deuda Pública;
- Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos;
- Ley de Fiscalización Superior de los Recursos Públicos para el Estado de Baja California y sus Municipios; y,
- Demás leyes, reglamentos y normas especiales que regulan la operación, los ingresos, los gastos y las inversiones de las entidades fiscalizables.

No dejan de mencionarse los planes estatal, municipales, legislativo y judicial de desarrollo y los correspondientes planes sectoriales, regionales, institucionales y especiales.

Tampoco se omite señalar la Ley o Decreto de creación de la Entidad a revisar y las disposiciones de vigencia anual a saber: Ley de Ingresos del Estado y de los Municipios y sus respectivos presupuestos anuales de egresos.

### 3.2. Postulados básicos de contabilidad gubernamental

En los términos de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, en vigor a partir del 1 de enero de 2009, los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), son los elementos fundamentales que configuran el Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG), de referencia general para uniformar los métodos, procedimientos y prácticas contables y tiene como objetivo sustentar técnicamente la contabilidad gubernamental, así como organizar la efectiva sistematización que permita la obtención de información veraz, clara y concisa.

Los entes públicos deberán aplicar los postulados básicos de forma tal que la información que proporcionen sea oportuna, confiable y comparable para la toma de decisiones. Los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental emitidos por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), son los siguientes:

**Sustancia económica.-** Es el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente al ente público y delimitan la operación del Sistema de Contabilidad Gubernamental (SCG).



**Entes públicos.-** Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación y de las entidades federativas; los entes autónomos de la Federación y de las entidades federativas; los ayuntamientos de los municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; y las entidades de la administración pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales.

**Existencia permanente.-** La actividad del ente público se establece por tiempo indefinido, salvo disposición legal en la que se especifique lo contrario.

**Revelación suficiente.-** Los estados y la información financiera deben mostrar amplia y claramente la situación financiera y los resultados del ente público.

**Importancia Relativa.-** La información debe mostrar los aspectos importantes de la Entidad que fueron reconocidos contablemente.

**Registro e integración presupuestaria.-** La información presupuestaria de los entes públicos se integra en la contabilidad en los mismos términos que se presentan en la Ley de ingresos y en el decreto del Presupuesto de Egresos, de acuerdo a la naturaleza económica que le corresponda.

El registro presupuestario del ingreso y del egreso en los entes públicos se debe reflejar en la contabilidad, considerando sus efectos patrimoniales y su vinculación con las etapas presupuestarias correspondientes.

**Consolidación de la información financiera.-** Los estados financieros de los entes públicos deberán presentar de manera consolidada la situación financiera, los resultados de operación, el flujo de efectivo o los cambios en la situación financiera y las variaciones a la Hacienda Pública, como si se tratara de un solo ente público.

**Devengo contable.-** Los registros contables de los entes públicos se llevarán con base acumulativa. El ingreso devengado, es el momento contable que se realiza cuando existe jurídicamente el derecho de cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros ingresos por parte de los entes públicos. El gasto devengado, es el momento contable que refleja el reconocimiento de una obligación de pago a favor de terceros por la recepción de conformidad de bienes, servicios y obra pública contratados; así como de las obligaciones que derivan de tratados, leyes, decretos, resoluciones y sentencias definitivas.

#### Periodo contable

- a) La vida del ente público se divide en periodos uniformes de un año calendario, para efectos de conocer en forma periódica la situación financiera a través del registro de sus operaciones y rendición de cuentas.
- b) En lo que se refiere a la contabilidad gubernamental, el periodo relativo es de un año calendario, que comprende a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre, y está directamente relacionado con la ejecución de la Ley de ingresos y el ejercicio del presupuesto de egresos.

- c) La necesidad de conocer los resultados de las operaciones y la situación financiera del ente público, hace indispensable dividir la vida continua del mismo en periodos uniformes permitiendo su comparabilidad.
- d) En caso de que algún ente público inicie sus operaciones en el transcurso del año, el primer ejercicio contable abarcará a partir del inicio de éstas y hasta el 31 de diciembre; tratándose de entes públicos que dejen de existir durante el ejercicio, concluirán sus operaciones en esa fecha, e incluirán los resultados obtenidos en la Cuenta Pública anual correspondiente.
- e) Para efectos de evaluación y seguimiento de la gestión financiera, así como de la emisión de estados financieros para fines específicos se podrán presentar informes contables por períodos distintos, sin que esto signifique la ejecución de un cierre.

**Valuación.-** Todos los eventos que afecten económicamente al ente público deben ser cuantificados en términos monetarios y se registrarán al costo histórico o al valor económico más objetivo registrándose en moneda nacional.

**Dualidad económica.-** El ente público debe reconocer en la contabilidad, la representación de las transacciones y algún otro evento que afecte su situación financiera, su composición por los recursos asignados para el logro de sus fines y por sus fuentes, conforme a los derechos y obligaciones.

**Consistencia.-** Ante la existencia de operaciones similares en un ente público, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

### 3.2.6. Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares

Las reglas particulares son especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los postulados y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio se aplica al nivel de las reglas particulares.

La operación del sistema de información contable no es automática ni sus postulados básicos proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Ante tales circunstancias, es imprescindible el juicio profesional, temperado por la prudencia, al elegir entre las alternativas propuestas, debiendo optar, entonces, por la que menos optimismo refleje, pero observando en todo momento que la decisión sea equivalente para los usuarios de la información contable.

### **3.3. Normas de auditoría gubernamental**

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado. Constituyen un medio técnico para fortalecer y uniformar el ejercicio profesional del auditor y permiten la evaluación del desarrollo y resultados de su trabajo. Si bien su aplicación es de carácter obligatorio, poseen la característica de ser flexibles permitiendo su adaptabilidad, así como servir de estándares para ponderar la eficiencia y efectividad de la auditoría.

Con ese enfoque, este órgano de fiscalización establece como normas de auditoría gubernamental las previstas en el presente apartado, clasificadas en tres grupos:

- A) Normas Personales;
- B) Normas de Ejecución del Trabajo; y,
- C) Normas sobre el Informe de Auditoría.

#### **3.3.1. Normas personales**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor gubernamental debe poseer para hacerle frente a las exigencias que impone el carácter profesional del auditor gubernamental.

##### **A) Independencia**

El auditor gubernamental está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todas las tareas relacionadas con su trabajo.

El personal del OFSBC deberá estar libre de impedimentos para mantener su integridad de juicio, autonomía y objetividad, procediendo a planear sus revisiones, seleccionar sus muestras, aplicar las técnicas y procedimientos de auditoría, así como emitir sus conclusiones y opiniones con estricta imparcialidad.

Los impedimentos a que pueden estar sujetos los auditores gubernamentales pueden ser de naturaleza personal o en virtud de condiciones externas.

- **Impedimentos personales.-** Son aquellas circunstancias que involucran directamente al auditor gubernamental y que pueden afectar su imparcialidad.

Los auditores gubernamentales tienen la obligación de informar a sus superiores de cualquier impedimento personal que pudiera presentarse antes y durante la realización de sus actividades como auditor gubernamental.

Dentro de los impedimentos personales se pueden citar:

- Relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras con el personal de las áreas o unidades administrativas a revisar.
  - Responsabilidad previa en las decisiones o en la administración de las operaciones o actividades que se revisarán.
  - Prejuicios que resulten de prestar servicios o de guardar lealtad a determinada persona, grupo de personas, asociaciones, organismos o de actividades en las que el auditor gubernamental se vio afectado o beneficiado.
  - Interés económico, directo o indirecto.
  - Prejuicios derivados de convicciones políticas o partidistas.
- **Impedimentos externos.**- Son aquellos factores ajenos al auditor pero que lo limitan o le obstaculizan el alcance, enfoque, selección de la muestra o la aplicación de una técnica o procedimiento en una auditoría gubernamental.

Algunas circunstancias que podrían afectar negativamente la auditoría e impedir que el auditor gubernamental formule con entera libertad un juicio independiente y objetivo son:

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

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

## **B) Conocimiento técnico y capacidad profesional**

El auditor gubernamental debe poseer una preparación y experiencia profesional que lo sitúe en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios.

- **Conocimiento técnico.**- Está determinado por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor gubernamental debe mantener actualizados con una capacitación continua, que le permita tener acceso a las normas técnicas y procedimientos de la auditoría gubernamental; así como los programas, planes, actividades, funciones, servicios y normatividad legal y administrativa de la función gubernamental.
- **Capacidad profesional.**- Es la conjugación de los conocimientos y experiencias que adquiere el auditor gubernamental en la práctica de sus actividades profesionales y que a través del tiempo le proporcionan la madurez de juicio necesaria para evaluar y juzgar los actos u omisiones determinadas en las revisiones que efectúa.

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

- Conocimiento de métodos y técnicas aplicables a la auditoría gubernamental, así como los estudios, experiencia y capacitación necesaria para aplicarlos en las auditorías a su cargo.
- Habilidad para comunicarse con claridad y eficacia, tanto en forma oral como escrita.
- La práctica necesaria para desempeñar el tipo de trabajo de auditoría gubernamental encomendado.

### **C) Cuidado y diligencia profesionales**

El auditor gubernamental debe ejecutar su trabajo meticulosamente, con esmero e integridad, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional y la atención, el cuidado y la diligencia que puede esperarse de una persona con el más amplio sentido de responsabilidad.

Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y procedimientos de auditoría gubernamental que habrán de aplicarse, así como para evaluar los resultados de la misma y preparar y presentar los informes correspondientes.

El cuidado y diligencia profesionales implican la apropiada conjunción de los conocimientos técnicos y de las normas de auditoría gubernamental.

#### **3.3.2. Normas de ejecución del trabajo**

En las normas personales se señaló que el auditor gubernamental está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos

que, por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos fundamentales en la ejecución de trabajo son los que constituyen las denominadas normas de ejecución del trabajo.

### **A) Planeación**

El trabajo debe ser adecuadamente planeado. El auditor gubernamental deberá definir los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología dirigida a conseguir esos logros.

- Los objetivos identifican las fases de la auditoría gubernamental desde el alcance hasta la forma y oportunidad en que se presentarán los hallazgos.
- El alcance son límites del trabajo a realizar, con los que se pueden lograr los objetivos predeterminados e incluye el período a revisar y los programas a desahogar, así como el porcentaje o proporción de las actividades que se van a revisar.
- La metodología consiste en la forma en que el auditor gubernamental obtendrá la información y en la forma en que llevará a cabo su revisión.
- Los programas de trabajo reflejan el resultado de la planeación y son un enunciado lógico, ordenado y clasificado de los procedimientos que han de emplearse, la extensión que tendrán, la oportunidad con que se aplicarán y el personal que los va a desarrollar.

Al planear la auditoría, el auditor gubernamental debe comprender las actividades que va a auditar a través del conocimiento previo que adquirirá por medio de la investigación y observación y tomar en cuenta las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría.

### **B) Programa de auditoría gubernamental**

La formulación del programa de auditoría gubernamental permite asegurar la adecuada cobertura de las áreas prioritarias y de los conceptos y/o funciones a revisar y a prever oportunamente los recursos necesarios para llevarla a cabo.

Para la identificación de las áreas, operaciones, programas o recursos prioritarios a revisar, así como del alcance general, deberán tomarse en cuenta los resultados de la investigación previa y los factores de importancia relativa, riesgo potencial y calidad de los controles.

Concluida la investigación previa y estructurado un programa general es necesaria la planeación detallada, por lo que se deben elaborar por escrito los programas específicos de revisión, lo que permite que las auditorías se efectúen con eficiencia; asimismo, éstos proporcionan:

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

### **C) Sistemas de control interno**

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

El auditor gubernamental debe comprender los sistemas de control interno de la Entidad, con base en la suficiencia o insuficiencia de los mecanismos de control encontrados, para poder determinar el grado de confianza que debe depositar en los mismos y de esa manera establecer el alcance, la profundidad y la oportunidad que requieren sus pruebas de auditoría.

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

- **Operaciones del programa.**- Incluyen políticas y procedimientos implementados para asegurar razonablemente que un programa alcance sus objetivos.
- **Validez y confiabilidad de la información.**- Comprende las políticas y procedimientos implementados para asegurar que la información obtenida sea válida y confiable, y que permita conocer si los programas están operando adecuadamente.
- **Cumplimiento de las leyes y disposiciones administrativas.**- Representado por las políticas y procedimientos implementados para asegurar que el uso de los recursos sea congruente con las leyes y disposiciones administrativas.
- **Salvaguarda de recursos.**- Consiste en revisar las políticas y procedimientos que tienen por objeto poner a salvo los recursos contra el malgasto, pérdida y uso indebido.

### **D) Supervisión de los trabajos de auditoría**

Para asegurar que se siguen todos los procedimientos adecuados durante el desarrollo de las auditorías, es esencial supervisar los trabajos realizados por los auditores gubernamentales.

Con tales fines es conveniente considerar lo siguiente:

- La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores hacia los objetivos de la auditoría.
- Los supervisores deben tener la seguridad de que el personal subalterno entiende claramente el trabajo que realizará y cuáles son los objetivos deseados.
- La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría gubernamental y en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.
- Es recomendable dejar evidencia de la supervisión del trabajo y hacer las anotaciones pertinentes en los papeles de trabajo revisados.

#### **E) Evidencia suficiente y competente**

Mediante los procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente para sustentar su opinión.

Las evidencias pueden ser:

- **Física.**- Se obtiene mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos. Se presenta a través de notas, fotografías, gráficas, cuadros, mapas o muestras materiales.
- **Documental.**- Consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.
- **Testimonial.**- Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas.
- **Analítica.**- Comprende cálculos, comparaciones, razonamientos y separación de la información en sus componentes.

Así mismo, la evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse que cumpla con los requisitos básicos siguientes:

- **Suficiente.**- Si es basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de los auditores gubernamentales públicos.
- **Competente.**- En la medida que sea consistente, convincente, confiable y validada por el auditor gubernamental público.
- **Relevante.**- Cuando exista relación en su uso para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.



- **Pertinente.**- Cuando exista congruencia entre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría gubernamental.

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

### **3.3.3. Normas sobre el informe de auditoría**

El resultado final del trabajo del auditor gubernamental es el informe, mediante el cual expresa los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

#### **A) Elementos del informe**

Siendo el informe el documento que señala los hallazgos del auditor y que contiene las conclusiones y recomendaciones que han resultado de su examen, es **importante** considerar que su formulación debe contener los elementos siguientes:

- **Oportunidad.**- Deberá ser presentado dentro de los plazos de Ley.
- **Suficiencia.**- Deberá contener toda la información necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría, facilitando la comprensión adecuada y correcta de los asuntos que se informan.
- **Exactitud.**- La exactitud requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los hallazgos sean correctamente expuestos.
- **Objetividad.**- El informe de auditoría deberá prepararse sin prestarse a interpretaciones erróneas, exponiendo los resultados con imparcialidad e independencia.
- **Claridad.**- Deberá redactarse con un lenguaje sencillo, de fácil lectura y comprensión.
- **Concreción.**- El informe deberá ser concreto, por lo que no deberá ser más extenso de lo necesario para transmitir el mensaje deseado.
- **Utilidad.**- Deberá aportar elementos que soporten los hallazgos y que propicien la prevención y corrección de los mismos.

#### **B) Contenido del informe**

Así mismo, la integración del informe deberá contemplar los aspectos siguientes:

- **Objetivos, alcance y metodología.**- Deberán exponerse las razones por las que se efectuó la auditoría y los fines que persigue el informe; se indicará la cobertura de la revisión realizada para cumplir los objetivos de la auditoría; y, se explicarán las técnicas empleadas para obtener y analizar la evidencia necesaria.
- **Declaración sobre normas de auditoría.**- Deberá hacerse la mención de que la auditoría fue realizada de conformidad con las normas de auditoría gubernamental.
- **Declaración sobre postulados de contabilidad.**- Deberá **señalar si los** estados financieros se **prepararon** con base a los Postulados Básicos de Contabilidad Gubernamental indicando, en su caso, las omisiones cometidas.
- **Resultados de auditoría.**- Se presentarán con claridad los hallazgos que hayan sido determinados, respaldados con información suficiente, competente y relevante que facilite su comprensión y que su exposición sea convincente y objetiva.
- **Incumplimiento de las disposiciones jurídico-administrativas.**- El informe deberá contener todos los casos significativos de incumplimiento de disposiciones legales que se hayan encontrado durante el desarrollo de la auditoría.
- **Incumplimiento a programas y metas.**- Se informará sobre aquellos casos significativos en que no se cumplió con los programas y metas operativas, evaluando su frecuencia y sus consecuencias, y estableciendo su relación con el universo y/o con aquellos programas o metas que se hayan examinado.
- **Incumplimiento a presupuesto autorizado.**- Se informará sobre aquellos casos significativos en que no se cumplió con el presupuesto autorizado o se haya hecho con falta de apego a las normatividad aplicable, evaluando también la frecuencia y sus consecuencias, y estableciendo su relación con el presupuesto total y/o con aquellas partidas que se hayan examinado.
- **Controles de administración.**- Se incluirá cualquier deficiencia significativa que se encuentre durante la auditoría en los procesos administrativos de la Entidad.
- **Observaciones y recomendaciones.**- Las recomendaciones son acciones sobre observaciones específicas. Deberán incluirse en los informes cuando se demuestre que existe la posibilidad de atenuar o eliminar las observaciones detectadas.

### C) Opinión

La opinión del auditor gubernamental representa la parte fundamental de los hallazgos obtenidos durante su trabajo, toda vez que es la manifestación de la procedencia o improcedencia de la aprobación de las Cuentas Públicas fiscalizadas; o, si las circunstancias requieren de salvedad particular.

En tal virtud, pueden generarse los siguientes tipos de opinión:

- **Opinión de procedencia de aprobación de Cuenta Pública, sin salvedad.**

En este caso el auditor gubernamental opina que procede la aprobación de la Cuenta Pública de la Entidad fiscalizada y que no hay observación alguna derivada de su examen.

- **Opinión de procedencia de aprobación de Cuenta Pública, con salvedad que no afecta la opinión.**

La opinión del auditor gubernamental es que procede la aprobación de la Cuenta Pública, pero que existen elementos que si bien no afectan su opinión de procedencia de la aprobación, ameritan observaciones y la atención de las mismas por parte de la Entidad fiscalizada.

- **Opinión de no procedencia de aprobación de Cuenta Pública.**

En este caso la opinión del auditor gubernamental es en el sentido de que no procede la aprobación de la Cuenta Pública de la Entidad fiscalizada.

### **3.4. Técnicas de auditoría**

Las técnicas de auditoría son los métodos de investigación y prueba que el auditor utiliza durante el proceso de la auditoría para obtener la información y comprobación necesarias sobre las cuales sustentar su opinión profesional.

Sobre el particular, el **OFSBC** reconoce las técnicas propuestas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, realizando adecuaciones a su contenido y sentido para orientar su aplicación al ámbito gubernamental, las pone en práctica como se describen a continuación:

#### **3.4.1. Estudio general**

Es la apreciación y juicio de las características generales de la Entidad sujeta a fiscalización, representadas en su estructura, objeto, planes, programas, metas y recursos públicos que administra, a través de sus elementos más significativos, para concluir si se ha de profundizar en su estudio y en la forma que ha de hacerse.

#### **3.4.2. Análisis**

Es el estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquellos respecto de este. Esta técnica se aplica particularmente a elementos de tipo cuantitativo, como lo son los estados financieros, presupuestos de gastos e ingresos.

#### **3.4.3. Inspección**

Es la verificación física de las cosas materiales en las que se tradujeron las operaciones y se aplica a conceptos que tienen una representación material, como son los casos de inventarios, obra pública y activos fijos en general.

#### **3.4.4. Confirmación**

Es la ratificación por parte de una persona física o moral ajena a la Entidad, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación en la que participó, y por la cual está en condiciones de informar válidamente sobre la misma.

#### **3.4.5. Investigación**

Es la recopilación de información mediante entrevistas con los servidores públicos de la Entidad, o del levantamiento de encuestas y cuestionarios.

#### **3.4.6. Declaraciones y certificaciones**

Es la formalización de la técnica anterior cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas (declaraciones) y, en algunas ocasiones, certificadas por alguna autoridad (certificaciones).

#### **3.4.7. Observación**

Es una forma de llevar a cabo la inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la práctica.

#### **3.4.8. Cálculo**

Es la verificación de las correcciones aritméticas de aquellas cuentas u operaciones que se determinan, fundamentalmente, por cálculos sobre bases precisas.

### **3.5. Papeles de trabajo**

#### **3.5.1. Concepto**

Los papeles de trabajo son registros que conserva el auditor gubernamental sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas. Contienen la evidencia en que se sustenta el informe correspondiente.

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

El auditor gubernamental deberá preparar y conservar los papeles de trabajo, cuya forma y contenido diseñará conforme a las circunstancias específicas de la auditoría gubernamental que realice.

Los papeles de trabajo que prepara el auditor gubernamental son exclusivos del **OFSBC** ya que la información que contienen se considera de índole confidencial. En tal virtud, el auditor gubernamental debe mantenerlos en custodia segura.

### **3.5.2. Objetivos**

Los papeles de trabajo cumplen principalmente los siguientes propósitos:

- Registrar ordenada, sistemática y detalladamente los procedimientos y demás actividades realizadas por el auditor.
- Documentar el trabajo efectuado para futura consulta y referencia.
- Fundamentar el informe de auditoría.
- Facilitar la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
- Minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.
- Dejar constancia de que se cumplieron los objetivos de la auditoría y el trabajo se efectuó de conformidad con las Normas de Auditoría del **OFSBC** y demás normatividad aplicable.

### **3.5.3. Naturaleza y características**

Los papeles de trabajo deberán:

- Incluir el programa de trabajo y, en su caso, sus modificaciones; el programa deberá relacionarse debidamente con los papeles de trabajo mediante índices cruzados.
- Contener índices y referencias adecuadas y todas las cédulas y resúmenes que sean necesarios.
- Estar fechados y firmados por el personal que los haya preparado.
- Contar con evidencia de que fueron revisados por un supervisor.
- Ser completos y exactos, a fin de que muestren la naturaleza y alcance del trabajo realizado.
- Ser concisos, pero con la precisión y claridad que no se requiera de explicaciones orales para su cabal comprensión.
- Ser pertinentes, por lo cual sólo deberá contener la información necesaria para el cumplimiento de los objetivos de auditoría.
- Ser legibles, limpios y ordenados, con espacio suficiente para datos, notas y comentarios adicionales.

- Deberán ser suficientes para sustentar los resultados y conclusiones que se presenten en el informe de auditoría.
- La información deberá guardar una relación lógica y patente con el hecho que se desee demostrar o refutar.
- Las evidencias documentales deberán ser congruentes con los resultados y conclusiones de la auditoría.

#### **3.5.4. Propiedad y confiabilidad**

Los papeles de trabajo son propiedad del OFSBC por contener la evidencia de auditorías realizadas por funcionarios públicos adscritos al mismo. Por tanto, su guarda y custodia serán responsabilidad de los auditores y, para evitar el riesgo de que se extravíen o terceras personas utilicen incorrectamente su información, se mantendrán debidamente archivados y custodiados.

La confiabilidad está íntimamente relacionada con el cuidado y diligencia profesional con que deberán proceder los auditores del OFSBC. Por contener información de carácter confidencial, el uso y consulta de los papeles de trabajo están protegidos por el secreto profesional a personas ajenas a los auditores y al OFSBC, salvo requerimiento o mandato de autoridad competente.

#### **3.5.5. Clasificación**

De acuerdo con el tiempo en que se utilizan, los papeles de trabajo se clasifican en archivo permanente y en papeles de trabajo actuales.

##### **A) Archivo permanente**

El archivo permanente está integrado por un conjunto de documentos debidamente archivados para consulta en auditorías posteriores, con lo cual se evita volver a solicitar o preparar determinada información.

La integración del archivo permanente se iniciará en la etapa de la planeación de la auditoría a la Entidad de que se trate.

El archivo permanente se actualizará con base en la información que se obtenga al ejecutar la auditoría o al dar seguimiento a las recomendaciones correspondientes.

##### **B) Papeles de trabajo actuales**

Son los documentos que se obtienen y elaboran en el curso de la auditoría para cumplir sus objetivos y, concluida la revisión, constituyen el expediente respectivo.

A su vez, los papeles de trabajo actuales se clasifican en cédulas sumarias; cédulas analíticas y subanalíticas; y, cédulas de revisión.

- **Cédula sumaria**

Resume las cifras, movimientos, ajustes y reclasificaciones correspondientes a un grupo homogéneo de conceptos que se analizan en otras cédulas. Generalmente de esta cédula parte la cédula analítica.

- **Cédulas analítica y subanalítica**

Contienen la integración de una cuenta o de una subcuenta, incluyendo saldos y movimientos. De estas cédulas se derivan las cédulas de revisión.

- **Cédulas de revisión**

Son las cédulas donde se evidencia la revisión, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría para probar conceptos, cifras, saldos, movimientos u operaciones.

### **3.5.6. Estructura de las cédulas de auditoría**

Estructuralmente, las cédulas constan de tres partes claramente diferenciadas: encabezado, cuerpo y pie o calce de la cédula.

#### **A) Encabezado**

Es la parte superior de la cédula que contiene básicamente los siguientes datos:

- Índice de la cédula, que es el dato que indica la materia por revisar y permite localizar rápidamente la cédula en el conjunto de papeles de trabajo.
- El nombre de la Entidad a la cual se efectuó la revisión.
- Nombre de la cuenta que se revisa.
- Descripción del contenido de la cédula mediante un título indicativo del trabajo por realizar.
- Año de la Cuenta Pública sujeta a revisión.
- Fecha de inicio de la cédula.
- Iniciales de quienes hayan elaborado y supervisado la cédula.

#### **B) Cuerpo**

Es la parte de la cédula donde se asentará la información obtenida por el auditor y los resultados de la revisión.

Generalmente, el cuerpo de la cédula incluirá los siguientes elementos:

- Referencias.
- Información obtenida respecto al concepto sujeto a revisión.
- Marcas, que indican las pruebas y demás procedimientos de auditoría que se hayan aplicado.
- Observaciones respecto a las irregularidades o deficiencias detectadas.
- Conclusiones.

### **C) Pie o Calce**

Contiene normalmente los siguientes datos:

- Las notas aclaratorias o complementarias que el auditor considere necesarias.
- Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula.
- Significado de las marcas utilizadas, únicamente cuando sean distintas de las establecidas en la guía correspondiente.

#### **3.5.7. Formulación de papeles de trabajo**

Para asegurarse de que los papeles de trabajo estén completos y sean adecuados y fáciles de localizar y comprender, se recomiendan las medidas que se indican a continuación:

- Determinar si son realmente necesarios para cumplir con los objetivos de la auditoría.
- Diseñarlos de acuerdo con la información por obtener y con las pruebas de cumplimiento y sustantivas que vayan a realizarse.
- Hasta donde sea posible y práctico, aprovechar la documentación de la Entidad que sea objeto de la auditoría.

#### **3.5.9. Supervisión de papeles de trabajo**

Los encargados de supervisar los papeles de trabajo deberán poseer suficiente experiencia y capacidad en la práctica de auditorías, de las características de la Entidad sujeta a examen y de las técnicas de revisión aplicables.

Los papeles de trabajo deberán revisarse principalmente con los siguientes propósitos:



- Verificar que se haya cumplido el programa de trabajo, se justifiquen sus modificaciones, se hayan alcanzado los objetivos de auditoría y se haya obtenido evidencia suficiente y competente para sustentar el informe correspondiente.
- En su caso, determinar la necesidad de ampliar el alcance de la revisión, aplicar procedimientos adicionales y aclarar situaciones para efecto del informe.
- Evaluar la competencia del personal que preparó los papeles de trabajo.

### **3.6. Índices, marcas y referencias**

En la práctica de la auditoría es común el uso de simbología estándar. Son una herramienta que facilita el desarrollo, la supervisión y la consulta de los papeles de trabajo.

#### **3.6.1. Índices**

Son las claves con las cuales se clasifican y ordenan los papeles de trabajo para facilitar su identificación, localización y consulta:

- Simplifican la revisión, porque presentan en forma ordenada los papeles de trabajo y permiten ir de lo general a lo particular.
- Evitan duplicar el trabajo, puesto que al asignar un lugar específico a cada cédula se elimina el riesgo de que se elabore nuevamente.
- Facilitan la interrelación de dos o más cédulas de auditoría mediante la conexión de sus datos.
- Facilitan el uso de las cédulas en auditorías posteriores, ya que regularmente las revisiones similares se identificarán con un mismo índice.
- Facilitan la elaboración del informe, pues permiten localizar en cédulas específicas las irregularidades y deficiencias detectadas en la revisión.

#### **3.6.2. Marcas**

Son símbolos convencionales que indican las pruebas y demás procedimientos de auditoría que se aplicaron:

- Dejan constancia del trabajo realizado.
- Facilitan el trabajo y permiten aprovechar al máximo el espacio de la cédula, pues evitan describir detalladamente las actividades efectuadas para la revisión de varias partidas.
- Agilizan la supervisión, en la medida en que permiten comprender de inmediato el trabajo realizado.

Así mismo, se clasifican como:

- **Estándar:** Se utilizan para hacer referencia a técnicas o procedimientos que se aplican constantemente en las auditorías y son interpretadas de la misma manera por todos los auditores que las emplean.
- **Específicas:** Se utilizan para indicar técnicas o procedimientos que no se emplean comúnmente en las auditorías y pueden ser interpretadas de diferente manera por los auditores, por lo cual su significado debe señalarse con toda claridad al pie o calce de la cédula.

### 3.6.3. Referencias

Son letras o números por las cuales se relacionan conceptos o cifras dentro de la misma cédula o se remite a las notas de pie para efectos de explicaciones o aclaraciones.

## 4. PROCESO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Se ha establecido que la fiscalización de la Cuenta Pública es la atribución ejercida por el OFSBC para la revisión, análisis, auditoría y opinión de la Cuenta Pública de las entidades, cuyos objetivos, alcances y etapas se tratan a continuación.

### A) Objetivos

Como ya ha sido establecido, los objetivos de la auditoría gubernamental están determinados en la Ley de Fiscalización los cuales pueden sintetizarse como sigue:

- Verificar que los ingresos de las entidades fiscalizables correspondan a los ingresos de Ley y a los derivados de su objeto público;
- Corroborar la debida utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos y los resultados obtenidos en relación a los recursos asignados y al cumplimiento de los planes y programas aprobados de la Entidad fiscalizada;
- Determinar la razonabilidad de la información financiera y el cumplimiento de los postulados **básicos** de contabilidad gubernamental; y, en general,
- El cumplimiento a la normatividad en materia de Cuentas Públicas.

Si bien los objetivos generales de la auditoría deberán atender lo arriba mencionado, el auditor gubernamental deberá poner especial cuidado en la definición de los objetivos críticos de la auditoría, entendidos como las operaciones, actividades o áreas sobre las que el auditor deberá poner mayor énfasis.

## B) Alcances

Los alcances definen los límites de la auditoría. Su determinación deberá tener presente, fundamentalmente, los hallazgos de auditorías de ejercicios inmediatos anteriores, así como los riesgos inherentes a toda revisión, entre los que se cuentan:

- La posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información revisada, al margen de la efectividad de los controles internos relacionados.
- La posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, que no hayan sido prevenidos o detectados por los controles internos de la Entidad.
- La posibilidad de que los procedimientos de auditoría fallen en detectar o no detecten la existencia de errores o irregularidades significativas en la información auditada.

Otros elementos a considerar son los criterios de selección, entre los que se citan:

- **Importancia relativa.** Su aplicación permite identificar los rubros de ingreso, gasto e inversión, así como los programas que involucraron recursos considerables; los que presentaron variaciones cuantiosas entre los montos presupuestados y los ejercidos; y, los que incumplieron con las actividades institucionales de impacto relevante en los diferentes objetivos establecidos en los programas operativos.
- **Exposición al riesgo.** La experiencia del auditor es fundamental para identificar los rubros propensos a ineficiencias, irregularidades e incumplimientos de objetivos y metas. Los resultados de ejercicios anteriores auditados son un elemento importante de apoyo.
- **Interés general.** Permite identificar los programas institucionales de mayor importancia por su naturaleza, impacto social o trascendencia para la ciudadanía.
- **Presencia y cobertura.** Su aplicación permite la incorporación suficiente y necesaria de programas y rubros presupuestales para garantizar la debida cobertura en la fiscalización de la Cuenta Pública.

En resumen, el auditor gubernamental debe definir los alcances de las pruebas con el firme propósito de obtener certeza de detectar irregularidades, errores y omisiones de relevancia en la información financiera, así como incumplimientos en los ordenamientos jurídicos, técnicos, administrativos, programáticos y presupuestales, además de otras normas de la materia.

## **C) Etapas del proceso**

El proceso general aquí descrito, bajo el cual deberán realizarse las auditorías gubernamentales del OFSBC, es una guía para el auditor, no dejando de insistir en la necesidad de realizar las adecuaciones requeridas en virtud de la Cuenta Pública sujeta a revisión y de las circunstancias que se presenten durante el desarrollo de las revisiones.

De conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental, el proceso de la auditoría contempla el desarrollo de las etapas de planeación, ejecución y formulación del informe.

Por su importancia, es de mencionarse que la Ley de Fiscalización establece los plazos a que están sujetos tanto las entidades fiscalizables como el OFSBC en lo concerniente a entrega de Cuentas Públicas y de la presentación de los Informes de Resultados, mismos que deberán tenerse presentes en el desarrollo del proceso de la auditoría.

### **4.1. Planeación**

La planeación constituye la base del éxito de los trabajos de auditoría y comprende los trabajos preliminares dirigidos a definir las tareas a realizar a partir del inicio de la revisión y hasta la formulación del correspondiente Informe de Resultados.

Con tales propósitos, los objetivos y las actividades fundamentales a desarrollar se describen en los puntos siguientes.

#### **4.1.1. Conocimiento general de la entidad**

El conocimiento general de la Entidad es obtenido a través del análisis de información relevante tanto general como particular.

### **A) Información general**

En la auditoría gubernamental se presenta el hecho de que las revisiones a las entidades deben ser realizadas de manera sistemática año tras año de tal forma que, salvo los casos de creación de nuevas entidades, el personal del OFSBC cuenta ya con información derivada de revisiones anteriores.

Parte de esa información está contenida en el archivo permanente y en el expediente que soporta los Informes de Resultados de ejercicios anteriores.

El archivo permanente contiene información básica de la Entidad que generalmente sufre mínimas modificaciones con el paso del tiempo, entre la que se encuentra:

- Ley o decreto de creación de la Entidad;
- Leyes y reglamentos que la regulan;

- Organigrama y manuales de organización; y,
- Manuales de políticas y de procedimientos.

Durante su revisión, el auditor verificará el estado del archivo procediendo, en su caso, a su debida actualización.

De su análisis resultará información fundamental, tal como:

- Objeto de la Entidad;
- Conformación, atribuciones y obligaciones de su órgano de gobierno;
- Actividades principales de la Entidad; y,
- Estructura de organización, puestos y niveles que la conforman.

De igual forma, el análisis de Informes de Resultados de ejercicios anteriores puede proporcionar información importante relativa a irregularidades recurrentes.

## **B) Información particular**

Dependiendo de la Cuenta Pública objeto de la revisión, deberá obtenerse y analizarse la información apropiada.

- **Cuenta Pública de Ingresos:**
  - Ley de Ingresos del Estado y/o Municipios;
  - Presupuesto de Egresos de la Federación, Estado y Municipios (para identificar transferencias a Estado, Municipios y/o entidades Paraestatales o Paramunicipales);
  - Convenios de Coordinación Fiscal entre los distintos niveles de gobierno;
  - Informes de Avances de Gestión Financiera de la Entidad;
  - Pronóstico de ingresos del ejercicio;
  - Cierre de ingresos del ejercicio;
  - Estado de Resultados o Estado de Actividades; (1)
  - Flujo de efectivo; y,
  - Cualquier otro documento en el que se puedan determinar conceptos, bases, lineamientos y montos que generen ingresos a la Entidad durante el ejercicio a fiscalizar.

(1) El Estado de Actividades, es el que se menciona en la documentación emitida por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en torno a las normas y metodología para la emisión de información financiera y la estructura de los estados financieros básicos, vigente en las fechas establecidas por dicho Consejo.

- **Cuenta Pública de Egresos:**
  - Presupuesto Anual de Egresos por programa de la Entidad;
  - Programa Operativo Anual;

- Programa Anual de Obra Pública y Obra Ejecutada;
- Informes de Avances de Gestión Financiera de la Entidad;
- Cierre Presupuestal;
- Estado de Resultados o Estado de Actividades; (1)
- Flujo de Efectivo;
- Conciliación de Egresos Reales Presupuestales-Egresos Contables;
- Normatividad específica relativa al presupuesto de egresos y al registro, operación y comprobación de recursos o fondos especiales;
- Cualquier otro documento relativo a los conceptos, bases, lineamientos y montos de los egresos realizados por la Entidad durante el ejercicio a fiscalizar.

(1) El Estado de Actividades, es el que se menciona en la documentación emitida por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en torno a las normas y metodología para la emisión de información financiera y la estructura de los estados financieros básicos, vigente en las fechas establecidas por dicho Consejo.

- **Cuenta Pública de Patrimonio:**

- El Estado de Situación Financiera;
- Estado de Cambios en la Situación Financiera o Estado de Flujos de Efectivo; (1) y,
- Estado de Afectación Patrimonial o Estado de Variaciones en la Hacienda Pública/Patrimonio; (2)
- Cualquier otro documento que permita evaluar la situación financiera de la Entidad.

(1) El Estado de Flujos de Efectivo, es el que se menciona en la documentación emitida por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en torno a las normas y metodología para la emisión de información financiera y la estructura de los estados financieros básicos, vigente en las fechas establecidas por dicho Consejo.

(2) El Estado de Variaciones en la Hacienda Pública/Patrimonio, es el que se menciona en la documentación emitida por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC), en torno a las normas y metodología para la emisión de información financiera y la estructura de los estados financieros básicos; cabe mencionar, que la Ley de Fiscalización, lo señala como Estado de Variación en la Hacienda Pública, vigente en las fechas establecidas por la Ley y el Consejo antes mencionados.

- **Cuenta Pública de Deuda Pública:**

- Documentos de Aprobación de la Deuda;
- Flujos de Efectivo;
- Contratos de Deuda;
- Programas Financieros.

- Cualquier otro documento relativo a los conceptos, bases, lineamientos y montos de la deuda pública adquirida por la Entidad.

### C) Memorándum de conocimiento

De conformidad con los documentos analizados se preparará el Memorándum de Conocimiento de la Entidad, el cual deberá incluir, la información siguiente:

- **Título del documento:** En el que se indicará Memorándum de Conocimiento.
- **Dirección:** Se señalará la Dirección de auditoría que tiene a su cargo la revisión.
- **Identificación de la Entidad:** En el que se mencionará la denominación de la Entidad, ejercicio fiscal al que corresponde la Cuenta Pública, y la fecha e instrumento de creación.
- **Principal objeto legal de la Entidad:** Se presentará resumen del objeto previsto en el instrumento de creación.
- **Denominación y composición del órgano de gobierno:** Se señalará la denominación del órgano de gobierno especificando como está conformado.
- **Estructura general de organización:** Se anexará organigrama.
- **Funcionarios principales:** Se indicarán los nombres y los puestos de los funcionarios principales de la Entidad.
- **Plantilla de personal:** Se mencionará la cantidad de plazas autorizadas, las plazas en plantilla al inicio y final del ejercicio, diferenciando al personal de base, confianza, contrato, eventual y otros.
- **Principales programas que integran el Programa Operativo Anual:** Se enunciarán los principales programas incluidos en el Programa Operativo Anual; así mismo se describirá el objetivo de cada uno.
- **Ingresos del ejercicio:** Se mencionarán los ingresos pronosticados modificados y los ingresos reales obtenidos por la Entidad para el ejercicio de que se trate y los conceptos que los conforman.
- **Egresos del ejercicio:** Se mencionarán los egresos presupuestados modificados y los egresos reales de la Entidad para el ejercicio de que se trate y los conceptos que los conforman.
- **Estructura financiera:** Se indicará comparativo de la información financiera de los dos últimos ejercicios que indique el activo, pasivo, patrimonio, ingresos y egresos, así como de las principales cuentas contables que integran dichos rubros, y señalar en su caso, las causas de las principales variaciones.

- **Principales políticas contables:** Se mencionarán las principales políticas contables utilizadas por la administración para el registro de sus operaciones.
- **Fecha:** Se señalará la fecha de formulación del Memorándum de Conocimiento.
- **Nombre, puesto y firma:** Se indicará el nombre, puesto y firma de quienes intervienen en la formulación y revisión del Memorándum de Conocimiento.

#### 4.1.2. Memorándum de Planeación

El Memorándum de Planeación tiene por objeto proporcionar información relevante respecto a la revisión a desarrollar, siendo su contenido recomendado el siguiente:

- **Título:** Memorándum de Planeación.
- **Dirección:** Dirección de auditoría que tiene a su cargo la revisión.
- **Departamento:** Departamento de auditoría que realizará la revisión.
- **Identificación de la Entidad, en que se señalará:**
  - a) Denominación de la Entidad.
  - b) Cuenta Pública a revisar.
  - c) Ejercicio fiscal al que corresponde la Cuenta Pública.
- **Objetivo general de la auditoría.**
- **Objetivos específicos de la revisión de Cuenta Pública.**
- **Procedimientos básicos de la revisión.**
- **Rubros y/o conceptos a revisar y tareas a realizar.**
- **Programa de trabajo:** De acuerdo a la información que se señala en el punto 4.1.3 de este apartado.
- **Nombre y cargo:** Del personal de auditoría responsable de llevar a cabo la revisión.
- **Fecha:** De la formulación del Memorándum de Planeación.
- **Nombre, puesto y firma:** De quienes intervienen en la formulación, revisión y autorización del Memorándum de Planeación.

#### 4.1.3. Programa de trabajo

Habiendo sido formulados los Memorándums de Conocimiento y de Planeación, la etapa de planeación de la auditoría quedará concluida con la formulación del programa de trabajo en el que se establezca el calendario de fechas estimadas de inicio de auditoría, notificación y solventación de observaciones, confronta y presentación del reporte de resultados.

El programa de trabajo se encuentra incluido en el formato de Memorándum de Planeación.

#### 4.1.4. Procedimientos institucionales de planeación

En lo pertinente, durante el proceso de planeación de la auditoría deberán aplicarse los lineamientos o procedimientos institucionales que para tales efectos sean establecidos.



## 4.2. Ejecución

La etapa de ejecución comprende la aplicación de pruebas, la evaluación de controles y la recolección de evidencias suficientes y confiables que dan sustento fehaciente a las observaciones y a la opinión del auditor.

Con tales propósitos, las actividades básicas a desarrollar son:

- A) Evaluación del sistema de control interno;
- B) Aplicación de pruebas y obtención de evidencia;
- C) Integración de los papeles de trabajo;
- D) Determinación de resultados; y,
- E) Preparación de informes.

### 4.2.1. Evaluación del Sistema de Control Interno

El auditor gubernamental deberá generarse una idea clara de la estructura de control creada por la Entidad para mantener:

- Información confiable, íntegra y oportuna;
- Seguridad en el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes;
- Protección y seguridad de los activos;
- Cumplimiento de las disposiciones legales vigentes; y,
- Logro de objetivos y metas de la Entidad.

Con tales propósitos, el auditor deberá enfocar sus tareas a identificar plenamente y describir los mecanismos generales seguidos por la Entidad auditada.

Una vez que el auditor ha adquirido un conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes, para la prevención y detección de errores potenciales importantes, o bien, si directamente los objetivos de auditoría se pueden alcanzar de manera más eficiente y efectiva a través de la aplicación de pruebas sustantivas.

Entre los aspectos que deben quedar debidamente cubiertos se pueden citar los siguientes:

- **Validez y confiabilidad de la información.**- Incluyen políticas y procedimientos implementados para asegurar que la información obtenida sea válida y confiable, y que permita conocer si los programas están operando adecuadamente.
- **Cumplimiento de las leyes y disposiciones administrativas.**- Examinar políticas y procedimientos implementados para asegurar que el uso de los recursos sea congruente con las leyes y disposiciones administrativas.
- **Salvaguarda de recursos.**- Revisar las políticas y procedimientos que tienen por objeto poner a salvo los recursos contra el malgasto, pérdida y uso indebido.

- **Operaciones del programa.**- Incluyen políticas y procedimientos implementados para asegurar razonablemente que un programa alcance sus objetivos.

Como herramientas de apoyo, son utilizados comúnmente los siguientes procedimientos para sintetizar los hallazgos en los sistemas de control:

- **Método Gráfico.** Consiste en esquematizar el procedimiento que se revisa, mediante el empleo de símbolos y barras. El diagrama de flujo es un modelo gráfico que muestra las operaciones que integran un procedimiento o proceso, el flujo de la información y documentación que se originan en éstos, y las unidades organizacionales encargadas de llevarlo a cabo.
- **Método Descriptivo.** Se refiere a la narración escrita de un procedimiento y de los aspectos específicos del sistema de control interno que intervienen en él. Puede contener en detalle un procedimiento completo o sólo parte de este, y elementos que integran el sistema de control o puntos específicos.
- **Cuestionarios de control interno.** Son documentos basados en preguntas que presentan los puntos claves del procedimiento y de los elementos que componen el sistema de control interno establecido. El cuestionario puede constituirse por preguntas abiertas o cerradas. Esta evaluación brindará al auditor elementos para reafirmar o no su confianza en el sistema de control interno del área o procedimiento sujeto a examen.

Evaluados a satisfacción los sistemas de control interno, se procederá a realizar las pruebas necesarias para corroborar su aplicación y funcionamiento en la operación diaria de la Entidad objeto de la auditoría.

#### A) Pruebas de cumplimiento

Las pruebas de cumplimiento son los procedimientos que el auditor aplica para recabar evidencia del nivel en que funcionan los sistemas de control interno, evidencia que será la base para evaluar la confianza que habrá de depositar en los mismos.

Existen dos tipos de pruebas de cumplimiento:

- **Pruebas detalladas.**- Son de utilidad en los controles que pueden verificarse a través de la revisión documental y se aplica sobre una selección de información basada en técnicas de muestreo.
- **Pruebas de observación.**- Son utilizadas a los controles que se aplican sin dejar evidencia documentada y sólo pueden ser efectuadas cuando el auditor observa la operación.

#### B) Memorándum sobre la evaluación del control interno

El auditor preparará un **memorándum** sobre los resultados de su evaluación del control interno en el que precisará:

- Procedimientos aplicados;
- Opinión sobre los resultados.

#### **4.2.2. Aplicación de pruebas sustantivas y obtención de evidencia**

El auditor aplicará los procedimientos que demanden los objetivos de la revisión, la amplitud y complejidad del universo sujeto a examen y las circunstancias particulares de los trabajos de auditoría.

Para tales efectos, la aplicación de las pruebas deberá realizarse bajo una secuencia lógica que comprende: la recopilación y registro de datos, su análisis y la evaluación de los mismos.

##### **A) Recopilación y registro de datos**

La recopilación de datos se llevará a cabo mediante estudios documentales, la observación directa de hechos o procesos o la aplicación de entrevistas.

Considerando el volumen de las operaciones objeto de la revisión, el auditor podrá emplear la técnica del muestreo a través de la aplicación de pruebas selectivas.

Las muestras pueden ser elegidas de forma dirigida o estadística:

- El muestreo dirigido está basado en el criterio y la experiencia del auditor, quien define el tamaño y las características de la muestra.
- En el muestreo estadístico el tamaño y las características de la muestra se determinan por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Los hallazgos deben quedar asentados por escrito en los papeles de trabajo del auditor a través de narraciones o de gráficas, tablas, organigramas, diagramas y árboles de decisiones, entre otros recursos gráficos.

##### **B) Análisis de datos**

De la calidad de la información recopilada dependerá la facilidad para realizar su análisis y, por consiguiente, para obtener las pruebas suficientes para sustentar los juicios sobre los hechos y situaciones revisadas.

El auditor deberá cerciorarse de que cuenta con la información suficiente y necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría, de lo contrario, deberá proceder a realizar lo conducente para su debida complementación.

#### **4.2.3. Pliego de Observaciones**

El pliego de observaciones concentrará, debidamente ordenadas, las observaciones derivadas del examen del auditor. Constituye, además, el documento oficial a través del cual se notifica a las entidades de dichas observaciones, solicitando su respectiva solventación.

Cada observación deberá estar debidamente sustentada con todos los elementos necesarios para no dejar lugar a duda respecto a su validez. Debe señalar con claridad las omisiones, irregularidades, desviaciones y cualquier anomalía detectada, indicando con precisión la norma general o particular, postulado de contabilidad, disposición legal y, en general, la disposición reglamentaria incumplida.

#### **4.2.4. Solventación de observaciones**

En los términos y plazos de Ley, la Entidad fiscalizada deberá dar respuesta escrita a las observaciones que le fueron comunicadas. Dicha respuesta deberá ser analizada por el auditor y, una vez concluido el análisis, se hará del conocimiento de la Entidad las observaciones que hayan sido solventadas y las que no hayan sido solventadas las cuales deberán ser discutidas durante el desarrollo de la confronta.

#### **4.2.5. Confronta**

La confronta es la diligencia convocada por el **OFSBC** para que los representantes de las entidades fiscalizadas aclaren y presentes pruebas con relación a las observaciones derivadas de la fiscalización de la Cuenta Pública.

La fecha y la hora de la confronta deberán ser comunicadas oportunamente a la Entidad. Durante la misma, la Entidad tendrá la oportunidad de solventar las observaciones que no hayan sido aclaradas en su respuesta al pliego de observaciones. Como evidencia de la celebración de la confronta y de lo ahí discutido y acordado, deberá levantarse **la minuta** correspondiente.

#### **4.2.6. Informe de Revisión**

Como evidencia de las tareas realizadas, al término de la revisión deberá ser formulado el Informe de Revisión correspondiente.

#### **4.2.7. Procedimientos institucionales de ejecución**

En lo pertinente, durante el proceso de ejecución de la auditoría deberán aplicarse los lineamientos o procedimientos institucionales que para tales efectos sean establecidos.

### **4.3. Informe de Resultados**

Concluida la revisión de la Cuenta Pública y con base en los papeles de trabajo y en los demás elementos obtenidos durante el proceso de fiscalización, se procederá a la formulación del Informe de Resultados.

#### 4.3.1. Contenido del informe

En los términos de la Ley de Fiscalización, el Informe de Resultados deberá contener:

- El dictamen de la revisión de la Cuenta Pública;
- La verificación del cumplimiento de los programas, con respecto a la evaluación de la consecución de sus objetivos y metas, así como de la satisfacción de las necesidades correspondientes establecidas en los planes estatal y municipales de desarrollo respectivamente, bajo criterios de eficiencia, eficacia y economía;
- El cumplimiento de los postulados de contabilidad gubernamental, así como de las disposiciones contenidas en los ordenamientos legales correspondientes;
- Los resultados de gestión financiera; y,
- El análisis del ejercicio presupuestal.

El mismo ordenamiento legal señala que:

- El Informe de Resultados de las Cuentas Públicas de las entidades se expresará en términos de procedencia o improcedencia de aprobación y se hará por cada una de las Cuentas Públicas de ingresos, de egresos, de patrimonio y de deuda pública que integran la Cuenta Pública.
- En todos los casos, los Informes de Resultados indicarán con toda claridad la Cuenta Pública a que se refieren y el período que comprende.
- Incluirá los nombres de los titulares, directivos o funcionarios que hayan fungido en los períodos sujetos a revisión como responsables del manejo y administración de la Cuenta Pública.
- En el supuesto de que no se cumplan con los objetivos y metas establecidas en los programas aprobados, el OFSBC hará las observaciones y recomendaciones que a su juicio sean procedentes.
- En el Informe de Resultados el OFSBC hará del conocimiento del Congreso de los pliegos de observaciones que se hubieren notificado.

#### 4.3.2. Carpeta del Informe de Resultados

Para respaldar cada Informe de Resultados deberá prepararse una carpeta que contenga la información general, operativa y financiera que identifique plenamente a la Entidad fiscalizada; la evidencia documental relevante, suficiente y necesaria que sustente cada una de las observaciones derivadas de la auditoría; y, el resumen de las observaciones, de sus solventaciones, de su análisis y de las conclusiones de cada una de las mismas.

Para su debida integración y presentación se estará a la normatividad que para tales efectos expedida el OFSBC.

#### **4.3.3. Plazo de presentación**

La misma Ley establece como plazo para la presentación del Informe de Resultados al Congreso del Estado el día 31 de **diciembre** de cada año, con relación a las cuentas públicas del año anterior.

En caso de requerirse de la ampliación de dicho plazo, se deberá solicitar la autorización correspondiente al Congreso local.

#### **4.4. Supervisión de los trabajos de auditoría**

La supervisión está encaminada a obtener el máximo rendimiento y eficacia en los esfuerzos combinados del equipo responsable de los trabajos de auditoría, siendo su función principal la de vigilar los procesos y el trabajo realizado con el propósito de orientar y reorientar las actividades para el mantenimiento de la calidad esperada en los resultados.

La supervisión debe ser sistemática y oportuna durante todas y cada una de las etapas del proceso de la auditoría para asegurar el apego a las normas de ejecución.

En la etapa de planeación deberá ponerse especial atención al personal que participará en cada auditoría, a la formulación del programa de trabajo, al presupuesto de tiempos y a los alcances y procedimientos que se aplicarán para la auditoría. La intensidad y el enfoque de la supervisión estarán en función de la experiencia y capacidad del personal.

Durante la ejecución de la auditoría se vigilará el cumplimiento del programa de trabajo, cuidando el cumplimiento de objetivos y que los ajustes en tiempos y procedimientos correspondan a razones propias y fundadas en los hallazgos de los trabajos de auditoría. Seguimiento especial deberá tenerse sobre la integración de los papeles de trabajo.

En la etapa final del proceso de auditoría se verificará la debida integración del informe y de los elementos en que está sustentado.

La evidencia de la tarea de supervisión podrá quedar asentada a través de actas o minutas, de la utilización de marcas en los papeles de trabajo o de la presentación de informes de avances de los encargados de las auditorías, entre otros mecanismos.