



**FACULTAD DE INGENIERÍA UNAM  
DIVISIÓN DE EDUCACIÓN CONTINUA**

## **CURSOS INSTITUCIONALES**

# **DIPLOMADO EN ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO PARA EL ISSSTE**

## **MÓDULO III RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS**

### **TEMA ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA (CI 154)**

**21 de enero al 6 de febrero de 2003**

**Instructora: Lic. Ma Teresa Perellón Mancebo  
Palacio de Minería. I S S S T E, Enero**

## ADVERTENCIA

EN NUESTROS días la auditoría es un valioso auxiliar de la dirección en el proceso de toma de decisiones; los campos del control contable y financiero, y el de evaluación de la gestión le son propios; para cubrirlos adecuadamente en el sector público, es preciso modificar y ampliar el enfoque con el que venían practicando sus intervenciones los servicios internos de auditoría de las dependencias y entidades, de modo que, sin desatender la verificación de la efectividad de las operaciones, se haga hincapié en su eficacia y eficiencia.

Los lineamientos generales de la administración pública contenidos en las leyes promulgadas en diciembre de 1976, confieren nuevas responsabilidades a las dependencias y entidades del sector público federal. Una revisión sintética de sus preceptos revela que persiguen mayor coherencia y eficiencia en la acción del Estado mediante la concertación de sus actividades, la jerarquización de sus objetivos, la adecuación de los medios para alcanzarlos y la evaluación de las realizaciones, tal como corresponde a los dos grandes ejes, de coordinación y de control, que caracterizan la misión de la dirección.

Al descentralizar la contabilidad y el presupuesto, y delegar en las dependencias las facultades de registro, coordinación, control y evaluación, antes concentradas en las secretarías de Hacienda y Crédito Público, de Patrimonio Nacional, y de la Presidencia, la legislación plantea un ámbito más amplio, más profundo, más creativo y de mayor responsabilidad para el servicio interno de auditoría de las dependencias y entidades de la administración pública federal. Este, además de cerciorarse de que sean reales los bienes y los servicios adquiridos, de que sea justo el precio pagado por ellos, y de la regularidad y legalidad de las operaciones a que se refieren, tiene que asumir una postura activa, tendiente a verificar qué y cuánto se hace con los recursos y cómo se logra, es decir, a evaluar la eficiencia de la gestión pública.

Este libro presenta algunos métodos usuales de auditoría y normas de administración en un cuerpo de procedimientos que los agrupa por la materia objeto de las operaciones, y los relaciona entre sí, de manera que permitan analizar mejor la eficiencia en el manejo del gasto público y ayuden a incrementarla. El lector que lo consulte no hallará en él técnicas nuevas; su texto integra en un conjunto el de una serie de boletines preparados como

guías para el personal del servicio de auditoría de la Secretaría de Educación Pública, que tomaron como base obras técnicas y programas de trabajo facilitados generosamente por despachos profesionales independientes.

Aun cuando los boletines se hayan concebido para uso de esa Secretaría, este texto que los reúne se aplica a toda organización del sector público y del privado que tenga interés en verificar la productividad de las operaciones.

Agradezco a los contadores públicos Luis Castillo, Armando Cuéllar, Gabriel Mancera y Ricardo Mora Montes y a los directores de auditoría de la Secretaría de Educación Pública sus comentarios y sugerencias, que fueron de gran valor en la preparación de los boletines. Asimismo los de mi hijo el licenciado Carlos Isoard y Viesca, sobre los capítulos generales. A los señores licenciados Rubén Mena y Miguel Ángel Macías y a la señorita María Cristina González González su ayuda en la lectura y corrección de borradores, y muy especialmente a la señorita María Teresa Sánchez Macías su inagotable paciencia en la transcripción.

Este es un primer esfuerzo; la práctica pondrá de manifiesto sus errores y sus carencias; quedaré satisfecho si resulta útil como "papel de trabajo" de auditoría que permita avanzar en el camino prometedor que abre a nuestra profesión la auditoría de la eficiencia.

C. A. I.

México, D. F., junio de 1979

## INTRODUCCIÓN

### LA AUDITORÍA COMO MECANISMO PARA VERIFICAR Y EVALUAR LA EFICACIA Y LA EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO

Las leyes de la administración pública federal confieren a los titulares de las dependencias del gobierno y de las entidades paraestatales la responsabilidad del registro, coordinación y control de las operaciones y de evaluar los resultados de los programas a los que se destinan recursos públicos. Estos funcionarios necesitan tomar medidas que les permitan cerciorarse de la realidad y regularidad de las transacciones y conocer el avance cuantitativo y cualitativo hacia los fines perseguidos; esto es, juzgar la efectividad, la eficacia y eficiencia<sup>1</sup> de la gestión pública a su cuidado.

El uso de la auditoría como mecanismo para valorar la eficiencia de la gestión pública es reciente. La General Accounting Office (GAO), órgano competente en la materia del Gobierno de los Estados Unidos, publicó en junio de 1972, por primera vez, normas de auditoría específicas para las operaciones gubernamentales. El capítulo introductorio del folleto que las contiene dice:

Un principio fundamental de una sociedad democrática, sostiene que los gobiernos y las entidades a los que se han confiado recursos públicos y la facultad de aplicarlos, tienen la responsabilidad de rendir cuenta plena de sus actividades... Esta rendición de cuentas del gobierno debe identificar no sólo los objetos a los que se destinaron recursos públicos, sino también la manera y el efecto de su aplicación.

Este concepto de responsabilidad está entramado en las premisas básicas en que se apoyan estas normas...<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Efectividad de las operaciones significa que las registradas son ciertas, que se realizaron verdaderamente. Los términos eficacia y eficiencia a que aluden los preceptos normativos de la administración pública federal son sinónimos en el lenguaje común, aun cuando hay en ellos un matiz que los distingue: la eficacia califica la causa de los fenómenos; la eficiencia, su efecto. Se entiende por eficacia la potestad para realizar una obra o ejecutar una acción, y por eficiencia la aptitud de la obra realizada o de la acción ejecutada para alcanzar su objetivo en la mayor proporción posible, al menor costo.

<sup>2</sup> *Standards for audit of governmental organizations, programs, activities & functions*, by the Comptroller General of the United States, 1972 (1974 reprint) pp. 1 y 2.

Es interesante, en este punto, la opinión de don Francisco Espinosa, tesorero general de la Federación en México, al enviar al Congreso la cuenta del tesoro federal del ejercicio fiscal del 1º de julio de 1886 al 30 de junio de 1887:

El deber que tienen todos los gobiernos, y especialmente los gobiernos democráticos, de dar cuenta a sus gobernados y contribuyentes del justo empleo que hacen de los caudales públicos, no puede nunca estar mejor cumplido que por el nuestro, para honra de nuestras republicanas instituciones, supuesto que, no limitándose a dar cuenta de sus actos ante la Cámara popular, pone con esta publicación al alcance de todos hasta los menores detalles de su Administración en el Ramo de Hacienda.<sup>3</sup>

Otro fascículo de la GAO abunda en el tema en estos términos:

Una sociedad democrática responsabiliza generalmente a los gobiernos de lo que hacen y dejan de hacer, de cómo y qué tan bien lo hacen, de los resultados que logran y de aquellos en que fracasan, de sus juicios acertados o equivocados que se manifiestan en la adopción y ejecución de las políticas públicas, de la custodia y disposición de los recursos...

Puede juzgarse de distintas maneras si el comportamiento del gobierno es adecuado. Puede juzgarse en términos de gestión, de desempeño y de resultados comprobables, y en términos de efectividad, eficiencia, economía y productividad. Puede hacerse también en términos de honestidad, fidelidad e integridad... y en términos de acatamiento de las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y contractuales. La auditoría ayuda a los administradores y funcionarios públicos a mantenerse enterados de la calidad del desempeño...<sup>4</sup>

Entre las premisas básicas de auditoría según la General Accounting Office se distinguen éstas:

1. El término "auditoría" se usa para describir no sólo el trabajo hecho por contadores en el examen de informes financieros, sino también el realizado en la revisión: a) Del cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables, b) De la eficiencia y economía de las operaciones, y c) De la efectividad en el alcance de los resultados de programa.

<sup>3</sup> Ejercicio fiscal de 1886 a 1887. *Cuenta del Tesoro Federal formada por la Tesorería General de la Federación*. Tip. "El Gran Libro" de F. Partes y Comp. Sucesores. México, 1888. Tomo I. Carta de envío.

<sup>4</sup> *Auditors, Agents for Good Government*. United States General Accounting Office. Audit Standards. Supplement series, núm. 2, 1973, p. 4.

2. A toda oficina pública le incumbe la responsabilidad de aplicar los recursos de manera eficiente, económica y efectiva, con objeto de lograr los fines para los que se proporcionaron...

4. La auditoría es parte importante en el proceso de rendición de cuentas, dado que aporta juicios independientes sobre la credibilidad de la información que proporcionan los funcionarios públicos acerca de la manera como cumplieron con sus responsabilidades. La auditoría también puede ayudar a quienes toman las decisiones, a mejorar la eficiencia, economía y efectividad de las operaciones gubernamentales al identificar en qué puntos se necesitan mejoras.<sup>5</sup>

#### LA GESTIÓN DEL ESTADO MODERNO COMO PROMOTOR DEL DESARROLLO

La noción moderna de la auditoría como instrumento auxiliar de gestión, resulta de la evolución del concepto de administración.

Durante mucho tiempo se consideraba a la gestión, pública y privada, como un asunto empírico cuyas acciones seguían la evolución del contexto. Ahora su característica esencial es trazarse objetivos y, tomándolos como mira, anticiparse a esa evolución mediante el estudio de las tendencias de los hechos y situaciones y racionalizar la acción vinculándola a los resultados que se persiguen. Este cambio, que da a la administración una impronta más voluntaria, más humana, responde a la progresión de los órdenes político, económico y social de nuestra época. Las alteraciones profundas —crisis, revoluciones, guerras— dieron origen a nuevas instituciones y a nuevas corrientes de pensamiento que influyen en el comportamiento de las organizaciones que norman la vida del hombre, en especial el del Estado. La revolución de las expectativas manifiesta en la aspiración a mejores niveles de vida de los individuos y de las naciones; la rebeldía ante la hiriente disparidad en la distribución del ingreso y del empleo, que exige el establecimiento pronto de condiciones de convivencia más justas entre los hombres y entre los pueblos; la explosión demográfica que acentúa la preocupación por el devenir inmediato de la humanidad y revela, además, la necesaria solidaridad con las generaciones que nos sigan; la explosión del conocimiento que abre nuevos horizontes para la actividad del hombre a la vez que lo conduce a una mayor especialización; y la conciencia generalizada en el hombre de hoy, de que es posible fo-

<sup>5</sup> *Standards...*, pp. 3 y 4.

mentar y acelerar el desarrollo como único camino para elevar el nivel general de vida; del hombre que, habiendo constatado la falacia de la espontaneidad de los equilibrios naturales en el campo económico y social, ya no se contenta con asumir una actitud pasiva ante la evolución de esos fenómenos, ni cree tampoco en el progreso natural debido a los adelantos del saber y de la técnica, sino que quiere tomar parte en las decisiones que lo afectan, son otros tantos de los signos de nuestro tiempo. Tiempo de cambio, de cuestionamiento de la validez de las instituciones que nos hemos dado hasta ahora y de zozobra por lo que nos depare el mañana.

Ante estos problemas, el hombre del siglo xx se pregunta. Está embarcado, pero ¿hacia cuáles riberas?... La incertidumbre y la hesitación ocupan el sitio de los valores que parecían más seguros... Así se comprende mejor la confusión y aun la angustia que afecta a parte de los hombres de nuestro tiempo, los más conscientes y a la vez los más jóvenes cuyo espíritu se despierta, no como antaño en la estabilidad y la certidumbre, sino en la interrogación y la duda.

...El mundo, que se comprende mal, se convierte así, a la postre, en el del absurdo y del despropósito. Ya ni siquiera inspira rebeldía, la cual pide una intención y una esperanza. Impone el rechazo.

Sin embargo, no hay vida sin razones para vivir. Esas razones el hombre ya no puede hallarlas en el optimismo ingenuo en que se apoyaba el mito del progreso. La ambigüedad fundamental del porvenir se presentó y ya no desaparecerá del horizonte. Pero precisamente esta ambigüedad abre una puerta. Permite la esperanza de que algo depende de nosotros. El remedio para la confusión y para la duda es la aceptación lúcida de los riesgos y de las oportunidades de la aventura. Kant ya había puesto el acento en la expectativa reflexionada del porvenir: "Ese poder de no gozar sólo del instante de vida presente, sino de representarse de manera actual el porvenir a veces muy lejano, es el signo distintivo más característico de la superioridad del hombre para prepararse según su destino a finalidades lejanas."

Tenemos ahora una idea, no más elevada pero sin duda más activa de la condición del hombre. Pierre Auger y Jacques de Bourbon-Busset subrayan su privilegio de "contemplar su porvenir y de darle algunos rasgos voluntarios", "de decir sí o no a su destino".<sup>6</sup>

El hombre de nuestros días, convencido de la necesidad y de la posibilidad del desarrollo y de que el futuro de las generaciones

<sup>6</sup> *Le Plan ou l'Anti-hasard*. Pierre Massé, Editions Gallimard, París, 1965, pp. 16 y 17.

que han de seguir depende, en mucho, de las decisiones que se adopten ahora, ha presionado al Estado para que agregue a las funciones neutrales ante la vida económica que asumía en la época liberal, nuevas responsabilidades de rector de la economía y de promotor del desarrollo equilibrado con justicia social, con el fin de asegurar el máximo bienestar posible para la colectividad.

Pierre Massé, quien fue Comisario General del Plan de Francia, dice:

Les antepuse [a los artículos reunidos en la obra *El plan o el anti-azar*] un capítulo liminar que vincula mis investigaciones anteriores con mis reflexiones de ahora: la interpretación de la actividad humana como una aventura calculada, una lucha entre el azar y el anti-azar.

Esta interpretación se aplica particularmente a lo que es, si no la aventura del siglo, cuando menos uno de sus aspectos más significativos y más alentadores, el desarrollo económico y social. Las potencialidades para esta gran obra son la libertad y la voluntad del hombre. Sus instrumentos son los planes, parciales o globales, privados o públicos, que bajo las más diversas formas, tienen como contenido común la conciencia y la intencionalidad opuestas a las fatalidades y a los azares.<sup>7</sup>

#### EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

La promoción del desarrollo, expresión óptima del fomento del bien común que constituye la misión esencial del Estado, demanda la máxima racionalización de sus decisiones a la luz de las grandes metas nacionales y la coordinación y coherencia de las actividades públicas. Como el logro de estas finalidades se entorpece tanto más cuanto mayores son el número y la complejidad de las funciones públicas, y más grande la distancia entre los sitios en que ocurre el acontecer diario y los centros de decisión, el Estado tiene que adoptar técnicas de gestión que se adelantent a los sucesos y tiendan a provocar las mutaciones deseables en la coyuntura y en las estructuras.

En los últimos decenios, la búsqueda de bases más objetivas que sirvieran de fundamento a la racionalización de la gestión pública, condujo a los sistemas modernos de administración, entre los cuales el presupuesto por programas ocupa un lugar pre-

<sup>7</sup> Pierre Massé. *Op. cit.*, p. 7.

eminente. Este método ha transformado el modo de decisión del Estado, que antes enfocaba su atención casi exclusivamente en la disponibilidad de recursos para la realización de sus atribuciones y ahora la centra, de manera prioritaria, en los resultados que se propone.

Comparándolo con el presupuesto tradicional que ponía énfasis en el *en qué se gasta*, el presupuesto por programas cambia diametralmente el acento. Sin dejar de tener interés en qué se gasta, la preponderancia se da a los objetivos perseguidos y a la medida y razón en que se logran, al *para qué* y al *cómo* del gasto, a su eficacia y a su eficiencia. Se convierte así en expresión de la libertad del hombre, por cuanto la esencia de ésta entraña la facultad de elegir y de comprometerse a actuar. En el proceso del presupuesto por programas los objetivos se desprenden de las metas, se identifican las relaciones de funcionamiento entre ellos y los medios de conseguirlos, se deducen las distintas combinaciones de recursos que permiten alcanzar un objetivo, y se integran las actividades en un conjunto armónico que hace explícitos sus propósitos.

El análisis de las distintas combinaciones lleva a decidirse por aquellas en que se basen las estrategias, las cuales precisan los compromisos del gobierno en acciones y en objetivos concretos. Las combinaciones seleccionadas se convierten en modelos de comportamiento para evaluar las realizaciones de la administración.

El presupuesto por programas, concebido como proceso de jerarquización y congruencia de objetivos y medios, y como instrumento de control, descansa en una serie de premisas entre las que se apuntan las siguientes: a) Que las actividades hagan frente a necesidades efectivas de la sociedad; b) Que los planes particulares se elaboren en función de metas coherentes con las finalidades generales; c) Que los objetivos definan explícita y cuantitativamente la parte secuencial de las metas que se proponen lograr; d) Que las políticas y estrategias adoptadas dirijan la acción hacia los objetivos, y e) Que se tomen en cuenta todos los medios disponibles.

Pero, toda vez que sólo lo cuantitativo es susceptible de verificación experimental, para los programas resulta imprescindible que los recursos, los objetivos y las realizaciones se expresen en términos cuantitativos, y en particular que los objetivos y las realizaciones se valúen en términos de resultados, no de esfuerzos.

## EL CONTROL DE LAS OPERACIONES

La connotación del control de las operaciones de la administración pública ha evolucionado al parejo de la participación del Estado en la vida social y económica. Cuando se circunscribía a mantener el orden interno y la paz con el exterior, el control de sus operaciones se concretaba a confirmar su efectividad y regularidad, es decir, que fueran reales y que la documentación que las amparaba reuniera los requisitos de las normas rectoras del ingreso y del gasto públicos. En la actualidad, deja de ser preponderantemente pasivo y asume una postura activa que tiene por objeto buscar que las acciones produzcan resultados óptimos; se ocupa de verificar la correspondencia y conformidad de las actividades con los objetivos y supone la confrontación de la realidad con los modelos que se deducen de las normas rectoras de la acción y de las finalidades que se persiguen con ella. Ahora, controlar el gasto público consiste en asegurarse de su efectividad, de que se hayan tomado las providencias que garanticen el acatamiento de los requisitos de validez, de su dedicación efectiva a los fines a los que se destina, y de que las operaciones realizadas con él logren las mayores eficacia y eficiencia posibles.

En este proceso se distinguen las fases de control de operaciones y control de gestión. Aluden, la primera a la verificación de la efectividad y regularidad del gasto, y la segunda a su eficacia y eficiencia.

La verificación de la efectividad y regularidad del gasto permite que los directivos de una entidad o los encargados de una función se cercioren de que las actividades se sujeten a las políticas, planes, presupuestos y programas establecidos, de que los medios destinados al cumplimiento de los objetivos se utilicen efectivamente para ese fin y de que la documentación de las operaciones reúna los requisitos legales y administrativos de validez. Verificar la eficacia y la eficiencia consiste en expresar cuantitativamente el progreso hacia la consecución de las mutaciones deseadas en las estructuras y en la coyuntura, y en precisar el aprovechamiento de los recursos con que se lograron los cambios. Es decir, valuar la eficacia es determinar el grado en que se hayan conseguido los objetivos; valuar la eficiencia es juzgar hasta qué punto se emplearon racionalmente los medios —monetarios y no monetarios— para lograr resultados óptimos; es cerciorarse de que las actividades se ejecuten siguiendo la combinación de recursos, acciones y fines que ofrece más ventajas.

La evaluación de la eficiencia se realiza mediante técnicas de

análisis que se apoyan en indicadores cuantitativos o en modelos de comportamiento; cuando los resultados se expresan en términos monetarios, se emplean habitualmente las técnicas de costo-beneficio, y si se expresan en términos cuantitativos no monetarios, se acude a las relaciones de costo-eficacia.

Hasta ahora no se ha logrado establecer un criterio universal para calcular con exactitud la variación que ocasionan en el resultado los cambios en la naturaleza, en el volumen o en la combinación de los medios; la responsabilidad de evaluar le corresponde a quien tiene la de decidir, a quien le incumbe también la de definir los criterios que permitan calificar el grado de adelanto hacia los objetivos así como los elementos que sean auténticos indicadores de logro, y no meramente mediciones del esfuerzo realizado. A este respecto las actividades del Estado configuran dos tipos extremos; las que pertenecen al primero persiguen objetivos tangibles, en cuyo caso la valoración de los medios y de las realizaciones no presenta problema. Para las del segundo tipo —como pueden ser las de atención al público—, los medios se disponen de acuerdo con la demanda potencial, en tanto que las realizaciones dependen de la demanda atendida. Las primeras son susceptibles de evaluarse en términos de gestión, de eficacia y eficiencia; permiten expresar cuantitativamente los resultados y pueden concretarse en programas; su característica es que se da en ellas una proporcionalidad entre la cuantía de los recursos empleados y la dimensión de las realizaciones que logran. Las últimas se evalúan en términos globales de funcionamiento; en ellas sólo puede medirse el esfuerzo puesto en la ejecución o referirse a la magnitud del campo servido; su expresión como programa carece de significado; es más propio considerarlas como función. Entre ambos extremos se presenta toda una gama de actividades que participan en mayor o menor grado de la posibilidad de establecer indicadores cuantitativos de realizaciones.

Para que el presupuesto por programas rinda los mejores frutos, debe ponerse empeño en que las actividades susceptibles de evaluarse en términos de gestión sean cada vez más numerosas, lo cual requerirá que se estudie qué indicadores numéricos pueden ser representativos de logros de las distintas funciones.

#### LA AUDITORÍA DEL GASTO PÚBLICO

La finalidad de diseñar un método de verificación de la efectividad, eficacia y eficiencia del gasto público ocasionó que a los

tipos de auditoría conocidos se agregue el de resultados de programas, y que se entrame con todos ellos una estructura de enfoque que ilustra la contextura adoptada en esta obra para las tareas del servicio de auditoría en el sector público, mismas que se clasifican en: a) Auditorías horizontales que incluyen las administrativas (A), las de operaciones (O), y las financieras y de evaluación de programas (F). b) Auditorías verticales que se aplican a las ramas de organización general (OG), de recursos humanos (RH), materiales (RM), financieros (RF) y de eficiencia y productividad (EP).

Tomando como pauta la trama formada por las auditorías horizontales y verticales, los capítulos del III en adelante contienen guías, cuestionarios y programas para orientar por ramas las revisiones de la organización general, de los recursos humanos, materiales y financieros y de la eficiencia y productividad. Los conjuntos de cada una de las ramas se integran como se indica en el cuadro inserto, en el que se anotan las siglas que los identifican:

#### Guías, cuestionarios y programas

Auditorías horizontales (Tipos)	Auditorías verticales (Ramas)				
	Organización general	Recursos humanos	Recursos materiales	Recursos financieros	Eficiencia y productividad
<b>Guías:</b>					
Auditoría administrativa	OGA	RHA	RMA	RFA	EPA
Auditoría de operaciones	—	RHO	RMO	RFO	EPO
Auditoría financiera y de evaluación de programas	—	RHF	RMF	RFF	EPF
<b>CUESTIONARIO:</b>					
Control interno	—	RHC	RMC	RFC	EPC
<b>PROGRAMA:</b>					
Archivo permanente	OGP	RHP	RMP	RFP	EPF

Las guías señalan aspectos que pueden tenerse en cuenta al preparar los programas específicos; éstos serán tan diversos como lo sean la naturaleza de la entidad examinada, el volumen y dispersión de sus operaciones y el objetivo particular de la revisión. No se intenta, por lo tanto, hacer de ellas programas de aplicación universal. Se procuró darles un contenido integral, razón por la cual contienen repeticiones, algunas señaladas con referencias cruzadas, que en ocasiones remiten a distintos aspectos del punto en cuestión con objeto de que pueda ahondarse en su contenido. La generalidad de los temas que tratan las hace adaptables a cualquier tipo y tamaño de organización. La selección de los puntos que contienen, la adición de otros que deban tomarse para conformar programas específicos adecuados a las características y complejidad de la organización y a los propósitos de la auditoría que vaya a practicarse, compete al auditor responsable. Como ayuda para esta selección, en cada uno de los apartados en que se dividen las guías de auditoría administrativa se sugieren criterios básicos.

Los conjuntos de guías de la organización general, y de recursos humanos, materiales y financieros, así como los tipos de auditoría horizontal que comprende cada uno, pueden desarrollarse aisladamente; no así las auditorías de eficiencia y productividad que requieren no sólo que se hayan practicado las anteriores, en lo aplicable, sino que se tomen en consideración juicios cualitativos de las realizaciones, apoyados en conocimientos y técnicas que a menudo son ajenos al campo financiero en que es competente el contador.

La auditoría de la eficiencia y productividad requiere que el auditor tenga la preparación suficiente para detectar las relaciones existentes con el entorno de su actividad, de manera que ésta sea más eficaz; que se abra a aquellos otros campos del conocimiento hasta el punto en que le sean accesibles y que le permitan comprender y manejar mejor los problemas a los que se enfrenta haciendo de su acción un todo armonioso en una actitud de educación permanente; en otros términos, que se esfuerce por llegar a poseer la cultura general que para Joseph Basile es:

La formación armoniosa, adquirida por un triple esfuerzo de informaciones, de acciones y de reflexiones, en vista del desarrollo equilibrado propio y del de la sociedad...

Lo que entendemos por cultura general en su acepción total, es la síntesis de esos esfuerzos en un equilibrio del juicio, de la voluntad

y de la vida interior. Pero este triple esfuerzo intelectual, dinámico y moral, no podrá limitarse a la promoción o a la satisfacción del dirigente; tendrá que servir una finalidad última: el beneficio de la colectividad.\*

Aquella cultura a la que se refiere Jean Guitton, que:

...no consiste en extenderse a todo el saber por la superficie, ni en acantonarse en una sola especialidad, sino en horadar ahí en donde uno se halla, hasta encontrar la galería perforada por el vecino y aprender entonces a percibir la convergencia de todos los esfuerzos.\*

\* Joseph Basile. *La formation culturelle des cadres et des dirigeants*. Collection Marabout Service. Editions Gerard & Co., Verviers, 1965, pp. 20 y 21.

\* Citado por Joseph Basile. *Op. cit.*, p. 21.

## I. LINEAMIENTOS GENERALES

### MISIÓN CONTEMPORÁNEA DEL ESTADO

TODA organización se crea para responder a necesidades colectivas. La justificación de su existencia se desprende del carácter de esas necesidades; su filosofía, del valor que atribuya al servicio que presta y de las normas de ética que se dé para su cumplimiento; sus metas,<sup>1</sup> de los ámbitos en que se proponga ejercer su acción, y sus políticas,<sup>2</sup> de la manera como pretenda hacerlo.

El Estado, expresión máxima de las organizaciones, tiene como misión responder a las demandas generales de la sociedad y fomentar el bien común. Para cumplir con ella dirige su acción al alcance de las grandes metas nacionales que se propone. En el campo económico social de su actividad, se distinguen generalmente como sus metas fundamentales lograr el máximo nivel posible de empleo, la estabilidad de precios, el equilibrio de las cuentas con el exterior, la expansión de la producción, el mejoramiento en la distribución del ingreso y la igualación de oportunidades. Para conseguirlos se vale de diversos instrumentos, entre los que sobresale la política fiscal, que contribuye a su logro mediante el manejo debidamente encauzado del ingreso y del gasto públicos. La congruencia, eficacia y eficiencia del gasto público son hoy objetivos señalados de los gobiernos.

Las circunstancias coyunturales y de estructura en los campos social, económico y político del país, constantemente sometidas a fuertes presiones y a cambios, integran el entorno de las fun-

<sup>1</sup> En el sentido con que el vocablo "metas" se usa en lo sucesivo significa las aspiraciones de carácter social y económico que no tienen límite definido con precisión, por lo cual no suelen expresarse en términos cuantitativos. "Las finalidades son metas permanentes de la política económica y social (v. gr., desarrollo en la estabilidad, progreso dentro del orden social, solidaridad, mejoría en las condiciones de vida). ... En su definición más amplia las finalidades nunca pueden alcanzarse; se les perseguirá sin cesar sin llegar nunca a satisfacer totalmente sus exigencias" (Yves Ullmo. *La planification en France*. Edit. Dalloz. Collection Études Politiques, Economiques et Sociales. París, 1974, p. 247).

<sup>2</sup> "Una política es un curso de acción predeterminado que se elige como guía hacia metas y objetivos aceptados (Yoder). Es una expresión del modo como la dirección se propone alcanzar sus objetivos... una guía hacia lo que se espera", F. Pomeranz, A. J. Cancellieri, J. B. Stevens y J. L. Savage. *Auditing in the Public Sector*. Ed. Warren, Gorham & Lamont. Boston, 1976, p. 133.

ciones del Estado y determinan la magnitud, la composición y la orientación del gasto público. Recíprocamente el gasto produce mutaciones en esas circunstancias; los efectos que tenga, comparados con sus propósitos, indican su eficacia; la relación entre el valor de esos efectos y el de los recursos consumidos traduce su eficiencia. Las políticas del Estado, que se determinan a la luz de las aspiraciones manifiestas en las grandes metas del gobierno, concretan el rumbo que va a tomarse y señalan objetivos<sup>3</sup> precisos orientados hacia éstas, los cuales expresan el cambio querido en los equilibrios estructurales o en la coyuntura.

Una vez precisados los objetivos, el Estado considera los medios<sup>4</sup> de que dispone para su cumplimiento y estudia diversas combinaciones de objetivos y de medios para tomar como base del diseño de estrategias<sup>5</sup> la que ofrezca mejores resultados con menor esfuerzo. Al no limitarse a la gestión prudente tradicional que procura restablecer los equilibrios en lo social, en lo económico y en lo político cuando éstos se rompen, el Estado moderno asume el compromiso de dirigir el cambio,<sup>6</sup> de acelerar el desarrollo mediante las transformaciones estructurales y coyunturales necesarias al bien común.

No puede soslayarse la importancia de la definición de metas, de objetivos, de políticas, de estrategias y de programas, porque

<sup>3</sup> "Se definen... como las 'franjas temporales', de ser posible cuantitativas, que marcan el progreso hacia las finalidades..."

"Lo característico de un objetivo, es que se expresa con suficiente claridad para que pueda verificarse si se alcanzó o no, en tanto que las finalidades no pueden quedar sujetas a esa verificación."

"Hay objetivos finales, vinculados directamente con las finalidades, y objetivos intermedios que se relacionan más bien con los recursos. Por ejemplo, aun cuando sea discutible, puede decirse que el consumo de las familias es un objetivo final en la medida en que su progreso contribuye a elevar las condiciones de vida, y que la producción interna bruta es un objetivo intermedio para alcanzar dicha finalidad" (Ullmo, *op. cit.*, p. 247).

<sup>4</sup> "Son ya sea los gastos y los ingresos, o bien, algunas iniciativas que no implican gastos tales como reglamentos u órdenes propuestas por el Estado a los demás agentes económicos" (Ullmo, *op. cit.*, p. 248).

<sup>5</sup> Las estrategias consisten en decidir el modo de ordenar y emplear los recursos para alcanzar los objetivos de los programas de la mejor manera posible, aprovechando las oportunidades que brinda la evolución del contexto, y en delinear las acciones alternativas que deban emprenderse en el futuro para respetar las prioridades, si llegaran a presentarse eventualidades previsibles que varíen el curso deseado de los acontecimientos.

<sup>6</sup> "Antes, 'en la empresa como en el Estado, el ajuste automático justificaba la existencia de un cambio no dirigido' en tanto que la gestión moderna tiene precisamente por función dirigir el cambio." *La nouvelle gestion publique*. Michel Massenet. Editions hommes et techniques, Suresnes, 1975, p. 10. Prefacio de Octave Gélíner.

deciden y orientan la acción, pero la seguridad del logro de sus propósitos requiere que adicionalmente se adopten mecanismos de control para vigilar que el rumbo y el ritmo de las realizaciones que se van logrando se conformen con los designios que las inspiraron, y que el origen y la cuantía de los recursos empleados corresponda a los que se destinaron a ese fin. Esta acepción moderna de control añade a la función tradicional de verificación que lo caracterizaba, la de determinar y analizar las desviaciones entre lo previsto y lo efectuado, que hace imperativo contar con datos certeros, suficientes y oportunos para esclarecer el campo y las circunstancias en que se desenvuelve la actuación.

#### CARACTERÍSTICAS, PRINCIPIOS Y REQUERIMIENTOS DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

La información, cimiento de cualquier actividad ilustrada, se requiere con tanta mayor precisión cuanto más complejo es el ámbito y más diversificados son los intereses de las personas a las que afecta la acción. Las funciones del Estado conciernen a todos los aspectos de la sociedad e interesan a todos los individuos y a todos los sectores y clases que los agrupan. Por mandato constitucional el gobierno mexicano rinde anualmente cuenta plena de sus actividades ante el Congreso de la Unión.

Las modalidades que tiene ahora la información de las finanzas del Estado, que ocupan en grado creciente la atención de los particulares, ha dado nuevas dimensiones e impreso nuevos caracteres a la contabilidad de las operaciones gubernamentales para que la cuenta pueda rendirse en términos de efectividad, de eficacia y de eficiencia.

La contabilidad gubernamental tiene peculiaridades distintivas que el Comité de Contabilidad y Auditoría Gubernamental del Instituto Americano de Contadores Públicos resume como sigue:

1. Las operaciones gubernamentales se agrupan en dos categorías principales:

a) Operaciones recurrentes destinadas a proporcionar servicios sin fines de lucro, en contraste con la búsqueda de ganancias que se da por lo común en las empresas mercantiles. Estas operaciones se controlan normalmente a través del presupuesto y se re-

gistran en grupos separados de cuentas que se balancean entre sí, usualmente denominados fondos presupuestarios, i.e., el fondo general, los fondos de ingresos especiales y los fondos para el servicio de la deuda, y

- b) Operaciones que proporcionan servicios semejantes a los que prestan empresas privadas, tales como los servicios públicos auto-financiables. Estas operaciones, para las que se siguen prácticas contables semejantes a las de las empresas mercantiles, se encuentran regularmente en los fondos de empresa, en los fondos de servicios intragubernamentales y, en cierta medida, en los fondos de fideicomiso y de agencia.

2. El control financiero efectivo de las operaciones de las unidades del gobierno se realiza a través del empleo de la contabilidad de fondos y de la presupuestaria.

3. En la contabilidad gubernamental se pone un fuerte énfasis en el acatamiento de las disposiciones legales...

4. En ocasiones la contabilidad de caja resulta apropiada para el registro de ciertas transacciones.

5. La contabilidad de los activos fijos y de los pasivos a largo plazo es especial... [los criterios especiales se desprenden de los principios Núm. 5 —incisos 3, 5 y 8—, y Núm. 8 del anexo A de este capítulo].

6. En la contabilización de los gastos de capital influye la categoría de los fondos (véase el punto 1 anterior) con los que se efectúan. En los fondos de empresa, de servicios intragubernamentales y en algunos de los de fideicomiso, los gastos de capital se consideran como tales en el fondo, dado que los propósitos de su registro contable son los mismos que en las empresas mercantiles. En los demás fondos que efectúan gastos de capital, incluyendo el general, los especiales de ingreso, los de proyectos de inversión y los destinados a fines específicos, los gastos de capital se tratan de igual manera que otros gastos corrientes del fondo y (con algunas excepciones) se capitalizan después en el grupo de cuentas de los activos fijos generales.<sup>1</sup>

### *Contexto presupuestario*

En su versión más acabada, los presupuestos son parte del sistema de planeación en el que los planes integran las metas y los objetivos a mediano y corto plazos en un cuerpo coherente, y expresan los propósitos que se persiguen y los resultados que se

<sup>1</sup> *Audits of State and Local Governmental Units. Prepared by the Committee on Governmental Accounting and Auditing. American Institute of Certified Public Accountants. Nueva York, 1974, 1975, p. 7 (Véase la clasificación de los fondos en el anexo A de este capítulo).*

esperan de la actividad del Estado. Con la orientación de los planes, y habida cuenta de la disponibilidad de recursos, que es el elemento limitante de la acción, se estudian diversas combinaciones factibles de medios y objetivos concretos, en un proceso de optimización que obliga a replanteos iterativos de las prioridades hasta llegar a definir la serie óptima de combinaciones de los medios disponibles y de los distintos objetivos susceptibles de lograrse con el empleo más racional posible de aquéllos, la cual se plasma en el presupuesto. Con base en él se diseñan los programas que definen las estrategias del empleo de los recursos.

En el presupuesto en cuya formulación se sigue el proceso esbozado, concurren las siguientes características: a) Es un esfuerzo de correlación y de conformidad entre metas, objetivos y medios, es decir, un esfuerzo de coherencia y congruencia que culmina con el mejor programa de acción del Estado; b) El monto de las asignaciones que contiene marca el límite del gasto que puede realizarse a cargo de ellas. Las afectaciones que se hacen deben reunir todos los requisitos que las validan; c) Es flexible, con el fin de adaptarse a los cambios imprevistos en las condiciones circundantes, pero supone que quienes tienen la responsabilidad de su ejercicio lo modifiquen sólo después de cerciorarse de la conveniencia de rectificar los objetivos, de la justificación del nuevo gasto y de la razonabilidad de su costo dentro de las condiciones del mercado, y d) Cuando proporciona detalles suficientes de los objetivos, de los programas, de los medios y de los términos de cumplimiento, constituye una valiosa herramienta de dirección para reencauzar el rumbo y regular el ritmo de las acciones del Estado.

En pocas palabras, el contexto presupuestario supone siempre la racionalización del gasto para mejorar la eficiencia en las operaciones y en la ejecución de los programas, dentro de las limitaciones a que constriñen las posibilidades del erario.

### *Principios de contabilidad e información financiera gubernamental*

El Comité Nacional de Contabilidad Gubernamental del Instituto Americano de Contadores Públicos, expidió los trece principios específicos para la contabilidad del gobierno que se agregan como anexo A de este capítulo, y que conviene considerar frente al panorama de la contabilidad gubernamental mexicana.

La conciencia de la responsabilidad del Estado de velar por la eficacia y la eficiencia de sus actividades mediante la racio-

nalización de sus decisiones es reciente en todo el mundo; lo son más las técnicas prospectivas de dirección por objetivos y de presupuesto por programas que tienden a ese fin y que la administración pública federal mexicana adoptó formalmente con las leyes de diciembre de 1976, las cuales disponen, además, que la contabilidad del gobierno se descentralice y se lleve con base acumulativa.

El deber de dar cuenta de la eficiencia en la operación y en el logro de los objetivos, impone a las dependencias centralizadas del gobierno y a las entidades de la administración pública paraestatal, así como a sus unidades internas de operación y a los organismos desconcentrados, la obligación de contar en todo tiempo con datos exactos y suficientes acerca del valor de los recursos obtenidos, de su aplicación a los programas, proyectos o actividades en que se hayan consumido y del avance logrado hacia los objetivos. La información relativa al valor de los recursos puede facilitarse implantando la modalidad de la contabilidad de fondos a que alude el anexo A. El método que se siga se apoyará en registros auxiliares que den los elementos de control y produzcan la información que demanda la evaluación de la eficacia y eficiencia.

#### CONTROL DE LA EFICACIA Y EFICIENCIA EN EL ALCANCE DE LOS OBJETIVOS

Los mecanismos internos de control de las operaciones gubernamentales de cuya idoneidad, suficiencia y buen funcionamiento debe satisfacerse la auditoría, se refieren tanto a la ponderación de los resultados alcanzados respecto a los objetivos propuestos, como a la eficiencia con que se manejaron los recursos dispuestos para los programas. En relación con el primer aspecto, el boletín del Instituto Americano de Contadores Públicos que trata de la participación del contador en las auditorías de evaluación, dice:

El principal determinante del alcance de la auditoría de evaluación, es quizás el grado de confianza que puede tenerse en el sistema o proceso de medición de resultados de programa, de igual manera que la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad determinan el alcance de la auditoría tradicional... Todos los aspectos importantes de los sistemas de evaluación de programas deben tener sus métodos de verificación y estar sometidos a prueba. El alcance de estas pruebas dependerá del grado de confiabilidad que merezcan los controles incorporados en el sistema... Un aspecto

crucial del sistema de medida de resultados de programa, es lo adecuado de las mediciones mismas... Frecuentemente no se dispondrá de una medida directa de resultados de programa. Aun cuando existan medidas en uso, el auditor tendrá que decidir si definen correctamente la eficacia y tendrá que determinar la relación entre las mediciones efectuadas y los resultados del programa alcanzados...<sup>8</sup>

#### *Control de la eficiencia del manejo de los recursos públicos*

El control del manejo de los recursos públicos consiste en imponer mecanismos que permitan verificar que los ingresos percibidos correspondan al total de los que debieran obtenerse por cada concepto, que las medidas tomadas para su custodia aseguren la salvaguardia del efectivo, valores y bienes que los integran, y que su empleo se destine precisamente a las finalidades para las que se autorizó el gasto público.

Esos dispositivos comprenden, entre otros, la adopción de una estructura idónea, la distribución adecuada de funciones, la adopción de normas y la implantación de métodos apropiados para la conducción de las operaciones tales como: a) Órganos de operación; b) Políticas y normas de descentralización, y c) Sistema interno de comprobación y control.

a) *Órganos de operación.* Con arreglo a la naturaleza de su función, las unidades que componen la estructura de una organización pueden clasificarse en: órganos de responsabilidad, a quienes compete fijar las metas y objetivos, trazar las políticas y determinar las pautas de legitimación de las operaciones; órganos de ejecución que las realizan, y órganos de vigilancia que deben cerciorarse de que las transacciones efectuadas satisfagan los requisitos que las validan y se orienten al cumplimiento de los objetivos dentro de las políticas trazadas por los órganos de responsabilidad.

Los órganos de responsabilidad se subdividen a su vez en: i) órganos de gobierno, a los que atañe determinar las metas, las políticas y los objetivos de la organización (en el sector público las metas, políticas y objetivos de las dependencias y entidades deben concordar con los generales del Estado); ii) órganos de administración, a los que incumbe elaborar los planes

<sup>8</sup> *Guidelines for CPA Participation in Government Audit Engagements to Evaluate Economy, Efficiency, and Program Results.* American Institute of Certified Public Accountants. Management Advisory Services. Guidelines number 6. Nueva York, 1977, p. 42.

y programas que se orientan hacia la consecución de los objetivos, y controlar su ejecución, y iii) órganos de dirección, que se ocupan del diseño de estrategias para la ejecución de los programas y de la coordinación, autorización y control de las operaciones en curso.

b) *Políticas y normas de descentralización.* Al multiplicarse el número, la diversidad y la dispersión de las operaciones, ha aumentado la distancia en el tiempo y en el espacio entre su ejecución y su control, haciendo imperativas la delegación de facultades y la desconcentración de funciones. El ejercicio individual de una jurisdicción es tanto más difícil cuanto más amplia es la esfera de su poder; en los casos de la autoridad cimera de organizaciones complejas resulta un imposible. Otro tanto es valioso en cuanto a la centralización de las determinaciones acerca de los hechos que suscita el diario acontecer; uno de los mejores caminos para acrecentar la eficiencia de las actividades es desconcentrar las decisiones y tomarlas cerca, o en el lugar mismo en que surten sus efectos.

La descentralización requiere que se precisen con nitidez las funciones, responsabilidades y atribuciones de cada unidad administrativa y de cada funcionario; opera a través de delegaciones sucesivas de autoridad, que partiendo de los órganos de gobierno llega hasta los niveles donde se realizan las transacciones y donde se decide y controla su ejecución. Esto hace posible que la alta dirección se concentre en las resoluciones de estrategia y en el control general de las de detalle, necesarios para garantizar la coherencia en la marcha de la organización y para coordinar las acciones que tienden al alcance de los grandes objetivos. Al ocuparse de este tema, Michel Massenet dice:

Centralizar las decisiones estratégicas, descentralizar las estructuras operativas, tales son los principios constantes de la dirección privada...

...la respuesta de la dirección privada a la abundancia de información consiste en que se tome la decisión precisamente en el nivel en que se encuentra la información. Las informaciones muy generales, de alcance estratégico, sólo pueden tomarse en el nivel central en que se toman las decisiones principales que orientan la vida y la actividad de la organización. Las informaciones parciales, que demandan respuestas casi instantáneas, deben captarse en la periferia de la organización y alimentar decisiones en un nivel puramente operativo...

Los esfuerzos de desconcentración del Estado, tienden a veces a liberar a los órganos centrales del cuidado de tomar muchas deci-

siones de menor importancia relativa, cuya elevación de nivel puede paralizarlos. La desconcentración constituye entonces, en este sentido, un esfuerzo destinado a apartar a los órganos centrales del riesgo de ahogarse bajo el peso de una gestión de detalle. En otros casos, las medidas de desconcentración pretenden conferir a las autoridades regionales la posibilidad de instituir una coordinación en campos esenciales para la coherencia de planes económicos regionales que pudieran perder toda su lógica interna al incorporarse a los nacionales... lo que se busca es... una concepción más coherente de una acción de conjunto en el campo de la acción económica regional.<sup>9</sup>

c) *Sistema interno de comprobación y control.* La descentralización y la desconcentración, aunadas a la coordinación y control de las actividades públicas, dieron lugar al diseño de nuevos mecanismos de verificación y de análisis. A los sistemas de control que se limitaban a instalar procedimientos de resguardo de la confiabilidad de los registros y de la información financiera, y a diseñar métodos tendientes a descubrir errores y prevenir en lo posible el descuido o la deshonestidad del personal, vinieron a sumarse otros propósitos que, sin abandonar los anteriores, dan al control un alcance más amplio, más profundo y de mayor utilidad como instrumento de gestión; se orienta ahora a revelar a tiempo las desviaciones respecto del rumbo deseado, a precisar el monto de los recursos comprometidos en el desarrollo de los programas, y a informar veraz, suficiente y oportunamente los datos que requiere el correcto planteo de los hechos y el análisis de sus tendencias. La utilidad de la información financiera como medio de controlar y evaluar las operaciones y de mejorar la gestión —pública y privada—, ha dado mayor relieve a las auditorías administrativas y de operaciones, que habiendo sido parte de la auditoría tradicional de estados financieros, se han impuesto en la práctica por su valor como herramientas para la toma de decisiones.

#### *Alcance de la auditoría gubernamental*

Estos antecedentes ilustran el alcance de la auditoría como mecanismo para verificar la aptitud del control de operaciones del gobierno y la veracidad de la información que las traduce. Refiriéndose a la actuación del Estado en nuestros días, Elmer B. Staats, contralor general de los Estados Unidos, dice en el pró-

<sup>9</sup> *La nouvelle gestion publique...*, p. 35.

logo del folleto en que presenta las normas de auditoría gubernamental adoptadas por la Oficina General de Contaduría del Gobierno Norteamericano (General Accounting Office, GAO):

En tiempos pretéritos y más sencillos de la historia de nuestra nación, en que era factible dividir con mayor claridad las responsabilidades de cada nivel de gobierno, los niveles podían trabajar en forma prácticamente independiente. Ahora, los cambios profundos en nuestros órdenes social, político y económico, han traído consigo demandas constantemente crecientes de servicios públicos nuevos y mejores, con variedad y alcance sin precedentes en nuestra historia. La respuesta a estas demandas requiere un proceso de adopción de políticas, financiamiento y administración que involucre la cooperación de los gobiernos federal, estatal y municipal...

A esta complejidad más grande de las relaciones entre los diversos niveles de gobierno se adiciona una demanda creciente de información acerca de los programas gubernamentales. Los funcionarios públicos, los legisladores y el público en general quieren saber si los fondos del gobierno se manejan con propiedad, acatando las leyes vigentes, y si los programas se ejecutan con eficiencia, efectividad y economía...

Esta demanda de información ha ampliado el alcance de la auditoría gubernamental de manera que ya no es una función que se ocupe primordialmente de las operaciones financieras. En lugar de ello, le interesa ahora también si las organizaciones del gobierno están logrando los propósitos para los que se aprueban los programas y se ponen recursos a disposición, si lo están alcanzando económica y eficientemente, y si están dando cumplimiento a las leyes y reglamentos aplicables.<sup>10</sup>

Al analizar esta concepción de la auditoría gubernamental, el Comité Ejecutivo de Servicios de Consultoría para la Dirección, del Instituto Americano de Contadores Públicos, dice que con la publicación de esas normas<sup>11</sup> la GAO

extendió significativamente la acepción de la palabra auditoría cuando se aplica a funciones gubernamentales... Además del examen tradicional de los estados financieros practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, la auditoría de las entidades gubernamentales, como la define la GAO, debe ocuparse de cuestiones valorativas tales como:

<sup>10</sup> *Standards...*, p. i.

<sup>11</sup> Las normas de auditoría adoptadas por la GAO se acompañan como anexo B de este capítulo.

- La entidad ¿está manejando o utilizando sus recursos de manera económica y eficiente?
- La entidad ¿está alcanzando los resultados o beneficios deseados?
- Las operaciones de la entidad ¿cumplen con las leyes y reglamentos aplicables, además de aquellos que importan en una auditoría financiera?

Los objetivos adicionales señalados por la GAO plantean retos más vastos para el profesional que decide practicar tales auditorías gubernamentales de alcance ampliado. Le será pedido que use no solamente sus conocimientos contables y de auditoría financiera sino también una diversidad de destrezas en servicios de consultoría para dirección. De hecho practicará evaluaciones que requerirán juicios fundados en pericias con las que puede no contar su personal, y que normalmente pertenecen a otras disciplinas profesionales...<sup>12</sup>

En adición, la GAO especifica que las evaluaciones de la economía, eficiencia y resultados de programas deben examinar también si las operaciones de la entidad satisfacen los requerimientos legales y reglamentarios, extendiendo así los aspectos de acatamiento de una auditoría financiera a asuntos no financieros.<sup>13</sup>

En síntesis, a la auditoría gubernamental se le pide que abarque: a) La tradicional de estados financieros que aplica las técnicas normales de auditoría que se basan en los principios de contabilidad generalmente aceptados; b) El control del monto y del origen del ingreso público, de la cuantía y destino del gasto público, y del cumplimiento de los objetivos, y c) La evaluación de la eficacia y de la eficiencia del manejo de los recursos en la operación y en el logro de los objetivos de los programas.

La importancia que se da en el sector público a la efectividad y a la eficacia y eficiencia del gasto, es la razón por la cual los tipos de auditoría comúnmente practicados, que en este libro se designan como horizontales —administrativa, de operaciones, financiera y análisis del control interno—, se adicionan con el de evaluación de programas y se entranan con la estructura de ramas destinadas específicamente al examen de la organización general, al de cada uno de los distintos recursos que integran el gasto público y al del manejo de todos ellos en conjunto, denominadas auditorías verticales, refiriéndolos a las cifras presupuestarias.

*Auditoría del presupuesto.* En el curso de las revisiones que

<sup>12</sup> *Guidelines for CPA Participation...*, p. 1.

<sup>13</sup> *Guidelines for CPA Participation...*, p. 5.

practique en el sector público, el auditor tendrá presente de continuo el contexto presupuestario; por lo tanto, se cerciorará: de la correcta afectación de las partidas, del análisis y justificación de las desviaciones del gasto respecto de la asignación presupuestaria, de la procedencia de las transferencias entre partidas, de la determinación de los saldos disponibles en el presupuesto y de la aplicación adecuada del ejercicio del gasto a los programas a los que corresponde.

Verificará en particular: a) Si los objetivos de los programas están bien definidos y se expresan en términos cuantitativos que permitan evaluar objetivamente la eficiencia —el juicio cualitativo no es, generalmente, de la incumbencia del auditor—; b) Si se han adoptado criterios que constituyan verdaderos indicadores de resultado —aplicables a la determinación de los objetivos y del avance hacia ellos—; c) Si se dispone de la información necesaria para calcular el avance hacia los objetivos; d) Si el monto de las partidas previstas en el presupuesto resulta del cómputo de las necesidades reales, o si se calculan por tendencias de crecimiento, en cuyo caso se satisfará de la justificación del procedimiento; e) Si el ejercicio de las partidas guarda un ritmo regular, conforme a su naturaleza, o bien si se hacen afectaciones esporádicas que pudieran detectar políticas de agotamiento de las asignaciones sin propósito efectivo inmediato que las sustente; f) Si se vigila metódicamente que el volumen de los bienes y servicios asignados en el presupuesto se adapte a las exigencias normales de operación, y g) Si se tiene cuidado de que la calidad y precio de los bienes consumidos se compagine con los resultados que persiguen y tienda a alcanzarlos con la mejor combinación posible de calidad y costo.

#### *Auditorías horizontales*

Los propósitos generales de las auditorías horizontales se señalan en seguida; los específicos de las administrativas y de operaciones varían según las auditorías verticales de que se trate y se amplían al considerar cada una de ellas en este capítulo.

*Auditorías administrativas.* Se ocupan de evaluar la organización, funcionamiento, políticas y sistemas de las entidades y de revisar el acatamiento de sus obligaciones legales y administrativas;

*Auditorías de operaciones.* Se aseguran de que se hayan registrado todas las efectuadas, de su pertinencia y validez, y de que los documentos que las acreditan satisfagan los requisitos legales

y administrativos que los legitiman. Estas auditorías producen elementos para evaluar la eficacia y la eficiencia con que se realizaron las operaciones;

*Auditorías financieras.* Se cercioran: a) De que los estados contables de las entidades se formulen de conformidad con los principios de contabilidad aplicables, y presenten de manera fidedigna la situación de las entidades en la fecha a que se refieren o la forma en que se integraron los resultados, en que se efectuó el flujo de efectivo y en que se generaron y aplicaron los recursos durante el período considerado,<sup>14</sup> y b) En lo relativo a los presupuestos por programas y otros estados financieros prospectivos, la pertinencia de los procedimientos con que se obtuvieron elementos de juicio para basar las proyecciones y perspectivas en que descansan los programas, así como la concordancia de los principios de contabilidad empleados en la formulación de dichos estados financieros, con los aplicables a la entidad correspondiente.

*Auditorías de evaluación de programas.* En este libro se tratan junto con las financieras; determinan el grado en que se alcanzaron los objetivos del programa y el valor de los recursos empleados para su logro.

En las auditorías de resultados de programa no se supone que el auditor evalúe el programa en sí ni la conveniencia de su continuación, sino que se concrete a los objetivos, a la verificación de su alcance y a las alternativas. Respecto de los objetivos debe cerciorarse de su cumplimiento, en términos de resultados mensurables; respecto de la verificación, debe cerciorarse si la que se practica por la dirección del programa es adecuada, si los criterios de evaluación tienen significado, si los criterios de medición son apropiados y si los datos obtenidos están correctos; y respecto de las alternativas debe ver si la entidad ha considerado el empleo de alternativas que pudieran producir los resultados deseados a menor costo.<sup>15</sup>

*Análisis del control interno.* Permiten juzgar, tanto la correcta operación de los mecanismos interconstruidos para verificar la efectividad, precisión y autenticidad de las transacciones, como los métodos adoptados para medir el avance hacia los objetivos y para apreciar la calidad de las realizaciones.

*Archivo permanente de auditoría.* Finalmente, la información relevante obtenida en la auditoría sobre aspectos constitutivos,

<sup>14</sup> Este trabajo no aborda las técnicas aplicables a las auditorías de estados financieros.

<sup>15</sup> *Guidelines for CPA Participation...*, op. cit., p. 38.

estructurales, patrimoniales, metodológicos y operativos, que den un panorama general de la integración y objetivos de la organización, y permitan conocer los grandes rasgos de su situación y de sus operaciones, se compilan en un expediente de archivo permanente de auditoría.

#### AUDITORÍAS VERTICALES

Con excepción de la auditoría de la organización general, que estudia sus características estructurales, la finalidad de las auditorías de los recursos y de eficiencia y productividad es verificar la efectividad, eficacia y eficiencia con que se manejan el ingreso y el gasto públicos.

La auditoría de los ingresos —capítulos vi y vii— verifica que su importe corresponda a los tres elementos que lo determinan —el hecho o acto generador, su volumen y su precio o cuota—, y que los procedimientos de su captación, registro y custodia aseguren el control efectivo de los percibidos y permitan advertir si hay indicios de omisión. El hecho o acto se deduce de disposiciones legales o reglamentarias; el volumen, de indicadores representativos, y el precio, de las tarifas establecidas o de los contratos celebrados. Como norma general, los precios y cuotas de los bienes y servicios que proporciona el Estado deben cubrir su costo —incluyendo la depreciación de los equipos e instalaciones—, y guardar una relación razonable con el beneficio que significan para el adquiriente o usuario. Los aplicables a bienes y servicios públicos imprescindibles para la colectividad presentan un caso especial; en ellos los precios y cuotas se fijan habitualmente conforme a criterios sociales independientes de su costo y del beneficio que implican.

Tratándose de contribuciones sujetas a declaración, cuya base la determina el propio contribuyente, la auditoría del ingreso toma como base las operaciones del interesado y las de terceros relacionados con él. Adicionalmente, pueden elaborarse series estadísticas generales de la rama de actividad, y particulares de cada causante, que den indicio de la normalidad de sus operaciones. En otro tipo de gravámenes, como por ejemplo, el impuesto predial, el Estado dispone directamente de indicadores que le permiten juzgar si el ingreso percibido es el correcto.

En todo caso la auditoría de los ingresos calculará, analizará y explicará las desviaciones entre los previstos en el presupuesto y los obtenidos.

La auditoría del gasto, que es materia de los capítulos iii a vii, comprueba: a) Que el gasto realizado haya sido indispensable para ejecutar el programa, proyecto o función; b) Que se haya invertido en condiciones óptimas de calidad y de precio precisamente en los conceptos y dentro de los límites previstos por las partidas presupuestarias; c) Que esté amparado por documentos que acrediten su efectividad y satisfagan los requisitos legales y administrativos de validez, y d) Que las operaciones financiadas con él se hayan dedicado bien sea al logro de los cambios deseados en la coyuntura o en las estructuras, o bien a producir los bienes y prestar los servicios que demanda la comunidad.

#### *Auditorías de la organización general*

Para que una organización realice las actividades y alcance las finalidades para las que fue creada, es fundamental que la estructura que adopte le permita diseñar estrategias coherentes y coordinar y controlar las acciones encaminadas al cumplimiento de sus objetivos y al buen desempeño de sus funciones. El logro de los objetivos se facilita si se les incorpora en un sistema de planeación que reúna en un solo agregado las finalidades y los medios dispuestos para su alcance, e indique etapas de cumplimiento en las que se base la adopción de las estrategias.

El volumen y complejidad crecientes de las operaciones han impuesto mecanismos modernos de gestión con el propósito de mejorar la ejecución, control y eficiencia. Aun cuando tales mecanismos son indiscutiblemente útiles y aconsejables, la verdadera prueba de eficiencia la dan los resultados de las operaciones, no la perfección teórica de las disposiciones ni de la interrelación de las distintas unidades involucradas. Más aún, algunos de ellos producen resultados contradictorios entre sí, que imponen la necesidad de evaluarlos para determinar sus límites; por ejemplo la delegación de facultades y la centralización del control, la asignación de responsabilidades y la consolidación de las operaciones, las normas de calidad y la estandarización de artículos.

Al analizar la organización general, debe tenerse presente que la eficiencia global de las operaciones se eleva: a) Si se cuenta con información pertinente, suficiente y objetiva acerca de los campos en que se resiente su acción y si, en lo posible, dicha información se expresa numéricamente para dar dimensiones concretas que simplifiquen la evaluación de los riesgos que entraña cualquier resolución, y b) Si se delimitan claramente las responsabilidades de cada puesto dentro de la organización y se señalan

al personal objetivos y normas de desempeño en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

*Auditoría administrativa de la organización general.* Esta auditoría estudia los objetivos, la estructura y los mecanismos de coordinación de la organización general; la difusión de sus políticas y normas de actividad; los principios adoptados para la dirección; la descentralización y la participación en las decisiones; los grandes rasgos del sistema de descripción de puestos y de evaluación del desempeño del personal; el uso que se da a la información general y a la financiera; las características, el alcance y el control con que opera el sistema de planeación y presupuesto, y los métodos adoptados para el registro de las transacciones.

#### *Auditorías de recursos humanos*

El factor fundamental del funcionamiento de toda organización es el personal; a él le está confiado el manejo de los demás recursos y de él depende la eficiencia de su empleo. El grado de eficiencia global que alcance la organización se determina por el que tenga su personal. Por eso es importante establecer programas formales de reclutamiento y selección que aseguren que los empleados contratados tengan la capacidad de desarrollo que requieren las actividades, y ofrecerles un proceso permanente de capacitación y educación que los ayude a lograr su mejoría individual y un rendimiento óptimo.

El folleto del Comité Ejecutivo de los Servicios de Consultoría para la Dirección, editado por el Instituto Americano de Contadores Públicos, señala:

Una organización puede definirse como una asociación a largo plazo creada y mantenida para el alcance de ciertos objetivos y para desempeñar una misión particular. La estructura de una organización es una expresión formal de ese acuerdo sistemático. Describe las relaciones entre las partes de la organización y entre las personas que son sus miembros.

Toda organización debe empezar con metas y objetivos convenidos y expresados; las tareas asignadas al personal deben contribuir al logro de esas metas y objetivos.

La estructura de la organización y su relación con las metas, objetivos y actividades puede revisarse como sigue:

- ¿Están claramente delineadas las líneas de autoridad y de responsabilidad, de manera que aseguren una corriente adecuada de las autoridades supervisoras hacia los subordinados?

- ¿Están los puestos del personal adecuadamente diseñados, con especificación de sus tareas y responsabilidades, y debidamente retribuidos?
- Las políticas y prácticas de personal ¿están bien establecidas y se acatan?
- Las tareas de supervisión ¿son las propias de la naturaleza y estructura del trabajo que se realiza?
- ¿Existen leyes, reglamentos o contratos que incidan sobre el empleo del personal?<sup>10</sup>

Con este marco de ideas, las auditorías que se practiquen en el campo de recursos humanos, se cerciorarán de que el personal: a) Desarrolle una función encaminada al logro de un objetivo o a la realización de una actividad útil; b) Ocupe una plaza congruente con dicha función; c) Sea el idóneo para cumplir con su cometido; d) Tenga un volumen de trabajo que justifique la jornada de labores, y e) Participe en programas formales de descripción de puestos, de adiestramiento y desarrollo, y de evaluación y promoción.

*Auditoría administrativa de recursos humanos.* Esta auditoría verificará: a) Si los empleados conocen los principios básicos, los objetivos generales y las normas que regulan las operaciones de la organización; b) Si las labores que se les han confiado son útiles; c) Si son claras y coherentes las responsabilidades y facultades que se les confieren; d) Si se asigna personal apropiado para cada responsabilidad; e) Si el cuerpo de personal asegura un funcionamiento eficiente y continuo de la organización; f) Si las políticas de reclutamiento y selección, de descripción de puestos, de desarrollo y promoción del personal y de relaciones humanas son adecuadas, y g) Si la organización cumple con las obligaciones que tiene con su personal.

*Auditoría de operaciones de recursos humanos.* Esta auditoría se cerciorará: a) De que al llevarlas a efecto se acaten las políticas, reglamentos y procedimientos que las regulan; b) De que las remuneraciones correspondan a servicios efectivamente prestados, precisamente en trabajos de la unidad que registra su pago; c) De que el personal esté amparado por el régimen de seguridad social correspondiente; d) De que la elaboración de las nóminas y el pago de sueldos se cifran a las disposiciones aplicables; e) De que se retengan y enteren los impuestos que gravan los productos del trabajo, y f) De que los registros aporten datos fidedignos respecto de los empleados, del costo de los servicios personales y de su

<sup>10</sup> *Guidelines for CPA Participation...*, p. 55.

aplicación a los distintos programas, proyectos, funciones o unidades.

#### *Auditorías de recursos materiales*

El mejor uso de los recursos materiales, a la vez que supone eficiencia en el empleo de los recursos humanos influye en ella y trasciende a la eficiencia general con que se manejan los recursos del gobierno. Esta obra incluye en la rama de recursos materiales la adquisición, almacenamiento y surtido de materiales; el mantenimiento de instalaciones, maquinaria y equipo, y el manejo de los servicios.

A grandes rasgos las auditorías de recursos materiales verifican: *a)* Que las disposiciones reguladoras de las adquisiciones, guarda, manejo y distribución de los bienes, y de la contratación de servicios, permitan su máximo aprovechamiento; *b)* Que los precios y los términos de compra cumplan con los supuestos óptimos de operación; *c)* Que los materiales consumidos satisfagan necesidades electivas en las mejores condiciones de calidad, precio y servicio posibles, congruentes con sus características y tomando en cuenta los usos a que se destinan; *d)* Que los equipamientos estén en relación razonable con el número de usuarios, y se sujeten a programas de mantenimiento preventivo para reducir las fallas en su operación y aumentar su vida útil, y *e)* Que los servicios contratados se presten efectivamente y sean útiles para la operación.

*Auditoría administrativa de recursos materiales.* Tiende a evaluar: *a)* Si las responsabilidades y facultades en el manejo de los materiales y de los servicios se han delineado de manera clara y coherente para lograr la máxima eficiencia; *b)* Si se han precisado los ordenamientos regulatorios de las actividades y adoptado procedimientos que a la vez que faciliten la fluidez de los movimientos aseguren el control de las adquisiciones, existencias y disposiciones de los artículos; *c)* Si el manejo de materiales y de servicios se inserta en una estructura programática que provea de parámetros para evaluar la eficiencia; *d)* Si las instalaciones son apropiadas y congruentes con las finalidades de control; *e)* Si los registros aportan la información debida, y *f)* Si se han tomado medidas que aseguren la conservación de los materiales y de los equipamientos.

*Auditoría de operaciones de recursos materiales.* Comprobará: *a)* Que en las adquisiciones, conservación y despacho de materiales, en la contratación de servicios y en el mantenimiento, se hayan aplicado las políticas, reglamentos y procedimientos en uso;

*b)* Que las adquisiciones y consumos registrados correspondan a operaciones efectivas y se hayan contratado a los precios debidos; *c)* Que existan los bienes listados en el inventario, se encuentren en buenas condiciones y que estén correctamente valuados; *d)* Que la calidad de los materiales sea congruente con el destino que se les da, cuidando en especial de que no se empleen artículos de especificaciones muy altas para su objetivo, y *e)* Que el costo de los recursos materiales y de los servicios se aplique a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se consumen.

#### *Auditoría de recursos financieros*

Los recursos financieros son el medio primigenio de que dispone toda organización para el desempeño de su cometido. Con ellos retribuye los servicios personales y adquiere los recursos materiales con que actúa. De su disponibilidad suficiente y oportuna depende en buena medida la eficiencia del empleo de los demás recursos. Los preceptos normativos de su administración se encaminan al control de decisiones que atañen a la estabilidad de la organización y a la integridad de sus operaciones.

Como partes de la función financiera se tratan aquí las de tesorería, contabilidad, control, planeación e informática, que en la práctica se agrupan de diversas maneras según convenga a cada caso particular. Los principios básicos de administración recomiendan, hasta donde sea posible, independencia entre las funciones de tesorería, de contabilidad y de control.

En una estructura de presupuesto por programas la eficiencia se valora con base en las técnicas de costo-beneficio y en la comparación con las previsiones presupuestarias del modo que indican los capítulos de recursos humanos y de recursos materiales. Pero en lo concerniente a la evaluación de la propia eficiencia del manejo de los recursos financieros, si bien le son aplicables las comparaciones del costo global real con el presupuestado, le son menos las técnicas de análisis de costo-beneficio, toda vez que en el curso de las operaciones los recursos financieros se van convirtiendo en los servicios personales y recursos materiales que constituyen los medios inmediatos de las realizaciones. Debido a ello, cuando las características de la organización examinada permitan establecer relaciones entre los activos y pasivos de que sea titular y los resultados que alcance, en lugar de esas técnicas los índices de análisis financiero suelen resultar adecuados como indicadores de eficiencia para apreciar la gestión.

Los objetivos generales de las revisiones de recursos financieros

pueden bosquejarse de esta manera: a) Que no se mantengan recursos ociosos, ya sea en efectivo o por exceso de inversiones en relación con las necesidades de operación; b) Que todos los ingresos se depositen a la brevedad posible para permitir el mejor aprovechamiento de los recursos; c) Que los pagos se hagan oportunamente para obtener mejores precios y servicio, y d) Que los pasivos financieros asumidos estén debidamente autorizados por el órgano de responsabilidad competente.

*Auditoría administrativa de recursos financieros.* Se ocupa de:

a) La estructura de la función y de las normas que regulan su ejercicio; b) Las operaciones que realiza con ellos, y sus costos y resultados; c) Que los métodos de tesorería, contabilidad y control permitan proporcionar información fidedigna respecto a la naturaleza y valor de los bienes, derechos y obligaciones de que es titular la organización examinada, comparándola con los presupuestos; d) La evaluación de operaciones, y e) La utilización que se da al equipo de computación electrónica.

*Auditoría de operaciones de recursos financieros.* Contiene orientaciones para comprobar: a) La existencia física y el manejo adecuado de los recursos financieros; b) El funcionamiento correcto del sistema de libros y registros; c) El cumplimiento de las decisiones de los órganos de responsabilidad; d) La debida documentación de las operaciones y la justedad de su aplicación a las cuentas a que corresponden; e) La exactitud con que se determinan los saldos; f) El control presupuestario; g) La evaluación de la eficiencia con que se manejan los recursos financieros en los programas, proyectos o funciones, y h) La costeabilidad del sistema de informática.

#### *Auditorías de eficiencia y productividad (objetivos, realizaciones y sus costos)*

La noción de productividad se asocia más bien con la de redituabilidad financiera, que es aplicable a las actividades del Estado destinadas a producir bienes o servicios que pueden ser adquiridos voluntariamente por el usuario, significando para él un beneficio personal, y en los que el volumen producido es proporcional a los recursos consumidos. No obstante, en esas funciones el Estado no se rige sólo por criterios de redituabilidad financiera; tienen precedencia criterios de conveniencia social.

Entre productividad y producción existe la misma diferencia de concepto que entre eficiencia y eficacia; producción y eficacia se refieren a las realizaciones en sí mismas; productividad y efi-

ciencia califican la relación entre los recursos consumidos y los logros alcanzados. Las auditorías de los recursos verifican la eficiencia con que se manejó cada uno de ellos por separado; al examinar en un enfoque global las operaciones efectuadas para llevar a cabo los programas, proyectos y funciones, vinculándolas con el conjunto de recursos consagrado a la consecución de sus objetivos, las auditorías de eficiencia y productividad constituyen el remate del análisis del aprovechamiento del gasto público; la relación de los objetivos con los recursos empleados para su logro amplía la dimensión de la auditoría tradicional y da un significado más completo a la información financiera.<sup>17</sup>

La mira fundamental de las auditorías de eficiencia y productividad es asegurarse de que la generación y el empleo de los recursos se lleven a cabo con el menor costo y esfuerzo, así como de que se obtenga el máximo provecho de las instalaciones y equipamientos de que se dispone y de los recursos que se consumen.<sup>18</sup> Consecuentemente, al practicarlas se investigará si la disponibilidad y el empleo de recursos son excesivos en relación con la actividad desempeñada, si se duplica el trabajo del personal o de las oficinas, si la producción obtenida guarda la debida proporción con la capacidad instalada, si los equipos son eficientes y si los procedimientos y prácticas de operación son adecuados.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> "La evaluación es una actividad diseñada para verificar la eficacia de un programa en marcha en el alcance de sus objetivos, para distinguir los efectos del programa y los de otros factores causales y para mejorar los resultados mediante la modificación de las operaciones actuales.

"La finalidad principal de la auditoría de alcance ampliado en los términos en que la define la OAO es claramente la de evaluar el éxito del programa en el logro de los resultados. El resultado de un programa es el objeto necesario del estudio; las consideraciones de economía y de eficiencia en la administración del programa son secundarias mientras no influyan en la cantidad o en la calidad del resultado. La economía podría resultar un factor negativo si se traduce en una incapacidad para alcanzar los objetivos del programa o diluye sus beneficios potenciales al impedir el uso pleno y efectivo de los recursos autorizados para el mismo." *Guidelines for CPA Participation...*, pp. 38 y 39.

<sup>18</sup> "El profesional debe usar su criterio para concentrar su esfuerzo en los problemas que parecen tener efecto importante en el campo que se evalúa. Debe, por ejemplo, consagrar más tiempo 1) a las actividades que implican costos elevados o bien 2) a los campos en que el trabajo preliminar revela que las operaciones no se realizan con eficiencia o economía..." *Guidelines for CPA Participation...*, p. 9.

<sup>19</sup> "Una revisión de eficiencia y economía debe incluir una investigación de si en el cumplimiento de sus responsabilidades, la entidad auditada pone el interés debido en la conservación de sus recursos y en el consumo mínimo de esfuerzos. Ejemplos de prácticas antieconómicas o de ineficiencias respec-

Con esas finalidades las auditorías de eficiencia y productividad comprueban, por una parte, que las estructuras, los mecanismos y los procedimientos adoptados para ejecutar las actividades, permitan una operación fluida y oportuna y un control adecuado que no implique encarecimiento administrativo injustificado; por otra, que se obtenga el máximo rendimiento de los recursos empleados y de las instalaciones y demás medios disponibles, y por último que sea correcta la medición de las realizaciones y su relación con los objetivos para determinar el grado de rendimiento.<sup>20</sup>

La apreciación del rendimiento plantea cuestiones que conviene recordar: a) La determinación de la eficiencia es subjetiva; b) La definición de criterios para evaluar los programas, los objetivos y las realizaciones, se apoya en conocimientos que suelen pertenecer a diversas disciplinas, y c) En términos generales, no compete al auditor opinar acerca de la justificación de los programas ni de la calidad de las realizaciones:

en situación ideal se le pedirá sólo que examine los datos incluidos en el informe juzgando los criterios de evaluación, el proceso de captación de datos y los que se tomaron como base del informe de la dirección, con el fin de determinar si el informe es razonable y apropiado.<sup>21</sup>

Respecto de estas cuestiones la auditoría elabora sus propios elementos de juicio procediendo, por ejemplo, de la siguiente

to de las cuales el auditor debe mantenerse alerta son los siguientes: a) Procedimientos oficialmente establecidos o simplemente adoptados que sean inefectivos o injustificadamente costosos. b) Duplicación de esfuerzos entre empleados o entre unidades de la organización. c) Realización de labores con poco o ningún propósito útil. d) Uso ineficiente o antieconómico de equipo. e) Exceso de personal en relación con la tarea por hacer. f) Prácticas viciosas de compras y acumulación de bienes, materiales o abastecimientos innecesarios o excesivos. g) Uso dispendioso de los recursos." *Standards...*, páginas 11 y 12.

<sup>20</sup> "En las actividades del gobierno es frecuente que no estén claramente especificados los objetivos de los programas ni los criterios de medición. Mientras los objetivos no se identifiquen ni se establezcan los métodos para su verificación, la evaluación carecerá de significado. Sin embargo, la GAO recomienda que cuando esto no se haya hecho antes de contratar la evaluación, el profesional tendrá que ponerse de acuerdo con los directivos para: 1) Asentar por escrito los objetivos. 2) En lo posible establecer mediciones válidas. 3) Desarrollar métodos para captar la información necesaria para medir el progreso en el alcance de estos resultados..." *Guidelines for CPA Participation...*, p. 9.

<sup>21</sup> *Guidelines for CPA Participation...*, p. 10. Véase el inciso c) de la página 47.

manera: a) En cuanto al grado de eficiencia, compara las diversas combinaciones de medios que se hayan tomado en cuenta para decidir la acción, añade otras que considere factibles dentro de los límites que impongan las políticas y procedimientos en vigor, si a su juicio pudieran lograr los resultados deseados con menor costo o en mayor grado, e investiga y analiza las causas que motivaron la decisión tomada; b) En la apreciación de los objetivos y de las realizaciones, la auditoría se satisface de la idoneidad de los criterios de medición adoptados, de su empleo efectivo para ponderar los logros del programa y de que los datos que se usan como indicadores cuantitativos sean exactos y conducentes. Debe tener presente la importancia fundamental que en cualquier proceso de evaluación tiene la determinación cuantitativa de los logros: todo error en esta materia deforma la apreciación del avance conseguido. El señalamiento de indicadores cuantitativos que permitan determinar la verdadera dimensión de lo logrado plantea a menudo problemas de difícil solución; si el método que se elija no es representativo de realizaciones, si sólo indica esfuerzos, los resultados que se calculen con base en él no conducirán a la apreciación del grado de cumplimiento del objetivo. Por eso la definición de tales indicadores es un reto cuya trascendencia no puede soslayarse,<sup>22</sup> y c) Acerca de la justificación de los programas y de la calidad de las realizaciones, el auditor debe expresar y fundamentar su opinión en el sentido que corresponda, cuando considere:

- i) Que los objetivos de un programa se duplican con, o son complementarios de los de otro con el que pudiera fusionarse, y
- ii) Que la calidad de las realizaciones no se compagina con los objetivos o con las necesidades a las que pretende atender.

Al practicar las auditorías de eficiencia y productividad debe tenerse presente que: a) El índice de productividad se eleva si se incrementan las cuotas o si se amplía la línea de productos o servicios; pero también si se reducen los costos. Siempre es más valioso el esfuerzo que se traduce en una reducción del costo que el que permite elevar los ingresos; b) La información financiera para decisiones, frecuentemente es más útil cuando los costos

<sup>22</sup> "El auditor no puede asumir la postura de determinar unilateralmente objetivos, parámetros, criterios ni métodos de medición. Sin embargo, puede convenir con la dirección para que se establezca lo que sea necesario." *Guidelines for CPA Participation...*, p. 211.

indirectos se manejan en cuentas globales y se aplican al rendimiento que arrojen el ingreso y costo directos de las distintas líneas de productos o de servicios; c) La disposición y las condiciones físicas del equipo tienen efecto importante en el costo. El estudio de los diagramas del flujo físico de la producción puede sugerir mejoras en la disposición de los equipos, así como la frecuencia y costos de las reparaciones puede ser un indicador de sus condiciones físicas; d) La programación oportuna de la producción tiene influencia en el costo porque evita tiempos ociosos del personal y del equipo y permite manejar los inventarios con niveles que abatan el costo efectivo o implícito del financiamiento, sin perjudicar el ritmo de la producción, y e) Es conveniente que en la elaboración de los presupuestos por programas participen los niveles de supervisión, los cuales son los que están más familiarizados con los problemas que presenta la operación efectiva y tienen la responsabilidad de resolverlos.

Las auditorías de eficiencia y productividad se basan comúnmente en análisis cuantitativos y en ponderaciones con modelos de comportamiento que cubren, entre otras, las siguientes fases: a) Identificar qué aspectos de los objetivos se refieren a realizaciones que puedan expresarse en términos numéricos; b) Investigar y estudiar los medios distintos del gasto público que coadyuvan al logro de los objetivos, estableciendo relaciones cuantitativas entre éstos y los medios de conseguirlos; c) Considerar varias combinaciones de medios —monetarios y no monetarios— con su costo y efectos en el objetivo, y apreciar si se optó por el mejor entre diversos programas que persigan diferentes objetivos, o que persigan uno solo pero lo alcancen en distinto grado,<sup>23</sup> y d) Comparar las realizaciones conseguidas y su costo con los objetivos y el costo previstos en el presupuesto.

Estas fases descansan en la presunción de que el ingreso deri-

<sup>23</sup> "...el auditor debe tener presentes las alternativas deseables que pudieran alcanzar los resultados previstos para el programa con mayor eficacia o a menor costo... Un documento reciente de la GAO sugiere que una consideración de alternativas pudiera incluir:

- El desarrollo de una serie de alternativas;
- Estudio de las alternativas preliminares;
- Estimación de las consecuencias que pueden ser medidas;
- Verificación de la jerarquización provisional;
- Determinación del efecto de las limitaciones;
- Nueva verificación de la jerarquización de alternativas;
- Verificación de que la evaluación esté completa".

*Guidelines for CPA Participation...*, p. 40.

vado de las actividades y el costo efectivo de los recursos se hayan aplicado correctamente a los programas, proyectos o funciones que los motiven. Se sigue que las auditorías de eficiencia y productividad deben partir de las que hubieren comprobado la exactitud de los ingresos y costos y su correcta aplicación.

Cuando los objetivos de los programas se expresan en términos numéricos,<sup>24</sup> la eficiencia de la operación se mide directamente por las relaciones entre costo-realización-objetivo, mediante una razón doble: la del costo real y el presupuestado por una parte, y la del logro realizado con el objetivo por otra. El cociente de la razón de logros entre la de costos determina el índice de equivalencia, que será de uno si son proporcionales e indicará que se operó con la eficiencia prevista; mayor que uno si la razón de logros resulta superior a la de costo, revelando una eficiencia mejor que la esperada; y menor que uno en el caso contrario, lo que traducirá incumplimiento del objetivo. Si la organización auditada produce bienes o presta servicios sujetos al pago de un precio o cuota, el objetivo, los logros y los medios consumidos pueden expresarse en términos monetarios y establecerse entre ellos relaciones de las que se deducen, además de los índices financieros de liquidez, de riesgo por financiamiento, de rotación y de productividad como los que se mencionan en el capítulo de la auditoría de recursos financieros, otros de eficiencia que comparan los datos reales con los previstos en el presupuesto, en los términos del párrafo anterior.

Dada la importancia que tienen los subsidios en el gasto público, las auditorías de eficiencia y productividad de las dependencias y entidades del Estado consideran la verificación de las realizadas por los organismos que subsidian, lo cual plantea cuestiones de particular interés. En principio, los organismos subsidiados, sean públicos o privados, tienen personalidad jurídica propia o constituyen agrupaciones sin ella, pero en ambos casos su administración es autónoma frente a la dependencia o entidad que los subsidia. La verificación de que los recursos asignados en el presupuesto se entreguen a tales organismos, sólo justifica la efectividad del gasto del otorgante, pero no indica nada respecto de su eficacia ni de su eficiencia. Como es inevitable la satisfacción de estos dos requisitos —la ley los impone al gasto público—, deben tomarse medidas idóneas para lograrla, habida

<sup>24</sup> "Cuando el éxito no puede expresarse fácilmente en términos cuantitativos, como es el caso frecuente de los programas sociales, la tarea de medir la eficacia del programa puede ser difícil si no imposible." *Guidelines for CPA Participation...*, p. 39.

cuenta de la independencia de los beneficiarios del subsidio. Tales medidas incluyen, entre otras, el acuerdo entre el otorgante y el organismo que recibe el subsidio respecto: a) Del señalamiento de objetivos concretos y de normas de desempeño a que deba sujetarse el organismo subsidiado; b) Del establecimiento de un sistema presupuestario congruente con el que rige para el Estado; c) De la adopción de sistemas de contabilidad y de información financiera que proporcionen los datos requeridos; d) Del contenido y la periodicidad con que el organismo debe rendir los informes financieros y de ejecución de programas a la dependencia o entidad que lo subsidia; e) De los requisitos de control que deben cumplirse para beneficiar del subsidio, y f) De la intervención de la auditoría que designe el otorgante.

*Auditoría administrativa de eficiencia y productividad.* Este tipo de auditoría analiza: a) Las actividades de la organización, distinguiendo las funcionales de las programáticas y la estructura de las unidades de generación de ingresos; b) La congruencia de los objetivos con las metas, su grado de precisión y el conocimiento que de ellos tiene el personal; c) El análisis de las necesidades colectivas, de las situaciones de coyuntura y del beneficio que se proporciona, con el objeto de fijar cuotas y precios; d) Los procedimientos en uso para la elaboración de planes y presupuestos y para su revisión y control; e) La vinculación de los programas con los presupuestos y su comunicación al personal; f) Los métodos para estimar la potencialidad de generación de ingresos y el control adoptado para ella; g) El sistema de producción y los de aplicación de costos, y h) Los métodos para verificar los costos, para medir los avances y para calcular la eficiencia y productividad.

*Auditoría de operaciones de eficiencia y productividad.* Se certifica: a) Del adecuado registro, verificación, control y análisis de los ingresos y de los costos; b) De que se controle el avance comparando lo realizado con lo previsto; c) De la exactitud de los índices y tendencias de recursos humanos, materiales y financieros comparando los presupuestos con lo realizado por programa, proyecto o función, y d) De la corrección de los índices financieros de eficiencia y productividad.

## PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD E INFORMACIÓN FINANCIERA

*Audits of State and Local Governmental Units. Prepared by the Committee on Governmental Accounting and Auditing. American Institute of Certified Public Accountants. Nueva York, 1974, 1975, pp. 135-139, y comentarios en las pp. 8, 17 y 18.*

### *Cumplimiento legal y operaciones financieras*

1. Un sistema de contabilidad gubernamental debe hacer posible: a) Mostrar que se ha dado cumplimiento a todas las disposiciones legales, y b) Determinar adecuadamente los hechos, exponiendo plenamente la posición financiera y los resultados de las operaciones financieras de los fondos constituidos y de los juegos de cuentas balanceadas de la unidad gubernamental.

### *Conflictos entre los principios de contabilidad y las disposiciones legales*

2. Si hay conflicto entre las disposiciones legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables a las unidades gubernamentales, tendrán precedencia las disposiciones legales. Sin embargo, hasta donde sea posible, el sistema de contabilidad gubernamental deberá permitir la revelación plena y la presentación razonable de la posición financiera y de los resultados de operación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables a las unidades gubernamentales.

### *El presupuesto y las cuentas presupuestarias*

3. Toda unidad gubernamental deberá adoptar un presupuesto anual, lo exija o no la ley, y el sistema de contabilidad proporcionará control presupuestario de los ingresos y gastos generales del gobierno.

Un sistema de contabilidad gubernamental debe incorporar en sus registros la información contable que permita tanto mostrar el cumplimiento con las disposiciones legales como presentar razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de los fondos respectivos, así como la posición financiera que se determine con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, para cada uno de los grupos de cuentas de la unidad gubernamental, que se balancean entre sí. Cuando estos objetivos estén en conflicto, los principios

de contabilidad generalmente aceptados tienen precedencia en la información financiera (*op. cit.*, p. 12).

#### *Contabilidad de fondos*

4. Los sistemas de contabilidad del gobierno deben organizarse y operarse con base en fondos. Un fondo se define como una entidad fiscal y contable independiente que dispone de un juego de cuentas balanceadas entre sí, que registran el efectivo y otros recursos, así como todos los pasivos, obligaciones, reservas y patrimonio que les son relativos, los cuales se segregan para destinarlos a la realización de determinadas actividades o al alcance de determinados objetivos, de conformidad con reglamentos, restricciones o limitaciones especiales.

#### *Tipos de fondos*

5. Se reconocen los siguientes tipos de fondos, que deben utilizarse en la contabilidad de las operaciones financieras de gobierno de la manera que se indica:

a) El fondo general, que lleva la cuenta de todas las operaciones financieras que no puedan contabilizarse propiamente en otro fondo;

b) Fondos especiales de ingreso, para registrar los ingresos derivados de fuentes determinadas de ingreso, excepto los constituidos con ingresos destinados a fines específicos, y los dedicados al financiamiento de actividades específicas requeridas por ley o por reglamento administrativo;

c) Fondos para el servicio de la deuda, que registran el pago de interés y principal en la deuda a largo plazo, excepto los procedentes de emisiones de bonos con fines determinados;

d) Fondos para proyectos de inversión, que registran los ingresos y desembolsos del dinero empleado en la adquisición de bienes de capital que no estén financiados con fondos derivados de ingresos con destino específico o con fondos de empresa;

e) Fondos de empresa, que registran el financiamiento de servicios para el público en general cuando todos o casi todos los costos incurridos se cubren mediante contribuciones de los usuarios de tales servicios;

f) Fondos de fideicomiso o de agencia, para registrar los activos que tiene una unidad gubernamental en calidad de fiduciario o agente de individuos, de organizaciones privadas o de otras unidades gubernamentales;

g) Fondos de servicio intragubernamental, para llevar cuenta del financiamiento de actividades especiales y de servicios realizados por una unidad gubernamental determinada, en beneficio de otras unidades de la misma jurisdicción del gobierno, y

h) Fondos constituidos con ingresos destinados a fines específicos, que registran las contribuciones impuestas para financiar mejoras pú-

blicas y servicios con los que se pretende beneficiar a las propiedades que constituyen la materia gravable.

#### *Número de fondos*

6. Cada unidad gubernamental debe establecer y mantener los fondos que demandan la ley y una buena administración financiera. Dado que si los fondos son numerosos se provoca inflexibilidad, complejidad indebida y gastos innecesarios, tanto en el sistema de contabilidad, como en la administración financiera general, sólo deberá establecerse el mínimo de fondos que resulte necesario conforme a los requerimientos legales y de operación.

#### *Cuentas de fondos*

7. Para cada fondo debe establecerse y mantenerse un grupo completo de cuentas que se balanceen entre sí. Este grupo incluirá todas las cuentas del mayor y los registros auxiliares necesarios para reflejar el cumplimiento de las disposiciones legales y para establecer la posición financiera y los resultados de operación del fondo. Debe hacerse un distinguo claro entre las cuentas que se refieren a activos y pasivos circulantes y las que se refieren a activos y pasivos fijos. Con excepción de los fondos de servicio intragubernamental, de los de empresa y de ciertos fondos de fideicomiso, los activos fijos no deberán registrarse en el mismo fondo junto con los activos circulantes, sino en un grupo separado de cuentas que se balanceen entre sí, denominado grupo de cuentas de activos fijos generales. De igual manera, salvo en los casos de fondos derivados de ingresos con destino específico, de los fondos de empresa, y de algunos de los de fideicomiso, el pasivo a largo plazo no debe registrarse con el pasivo a corto plazo en un fondo, sino que debe establecerse un juego separado de cuentas que se compensen entre sí y que se llame grupo general de cuentas de deuda a largo plazo.

#### *Valuación de los activos fijos*

8. Las cuentas del activo fijo se registrarán con base en su costo original, a falta de él en su costo estimado, o en el caso de donaciones, al valor de evaluación en la fecha en que se obtuvieron.<sup>a</sup>

<sup>a</sup> "Las finalidades del registro de los activos fijos generales son satisfacer, en primer lugar, las necesidades de la dirección de contar con controles físicos y de valor, y en segundo lugar, las del registro de los gastos generales de capital del gobierno a través de los años... Hay una categoría de los activos fijos generales para la que el registro con propósitos de dirección es menos importante que para las demás. Estos activos, que constituyen ciertas mejoras, otras que edificios, se limitan a gastos de capital distintos de los de empresa, y se refieren a caminos, puentes, alcantarillado, calles

*Depreciación*

9. La depreciación de los activos fijos generales no se registrará en los libros de contabilidad general. Los cargos por depreciación de esos activos podrán computarse para efectos del costo unitario y siempre que tales cargos se asienten sólo en forma de memorándum y no aparezcan en las contabilidades del fondo.<sup>b</sup>

*Bases de contabilidad*

10. Se recomienda la contabilidad con base acumulativa para los fondos de empresa, de fideicomiso, de proyectos de inversión, de los derivados de ingresos con destino específico y de servicios intragubernamentales. Para los fondos generales, especiales de ingreso, y para el servicio de la deuda se recomienda como base la contabilidad acumulativa modificada. Se entiende por contabilidad acumulativa modificada el método de contabilidad conforme al cual el registro de los gastos distintos de los intereses sobre deudas a largo plazo se realiza en el momento en que se asume la obligación de su pago, y el de los ingresos cuando se perciben en efectivo, salvo el caso de ingresos importantes o disponibles que deben registrarse para reflejar con propiedad los gravámenes establecidos y los ingresos que producen.

*Clasificación de cuentas*

11. Los ingresos de gobierno deben clasificarse por fondos y por fuente. Los gastos deben clasificarse, por fondo, por función, por unidad

y aceras, sistemas de drenaje y sistemas de alumbrado. Normalmente esos activos son inamovibles y sólo tienen valor para la unidad gubernamental. Debido a esas razones no tiene importancia su registro contable acumulativo. Consecuentemente, es optativo que esas mejoras distintas de los edificios se registren en grupo de cuentas de los activos fijos generales..." *Audits of State...*, p. 17.

<sup>b</sup> "Son cuatro las razones para computar la depreciación de las unidades gubernamentales: 1) Determinar la utilidad de los fondos de empresa y de servicios intragubernamentales, 2) Contabilidad del costo de servicios y de programas, 3) Como un costo que debe incluirse en la base de reembolso de subsidios, y 4) Amortización sistemática del costo para considerar el uso o la obsolescencia. Aceptadas esas razones del cómputo de la depreciación, la obtención de la información y su inclusión en estados financieros implican dos cuestiones aparte.

"La depreciación debe registrarse sobre los activos que se financian principalmente mediante cargos a los usuarios, como los incluidos en fondos de empresa y de servicios intragubernamentales... Consecuentemente, hasta donde se registren y se informen el costo original y otros importes capitalizados, no es objetable presentar la depreciación estimada dentro del grupo de cuentas de los activos fijos generales, con la correspondiente reducción del monto que se presenta como inversión en esos activos..." *Audits of State...*, p. 18.

de organización, por actividad, por su carácter, y por las distintas clases de objetos, de conformidad con los principios de clasificación aceptados.

*Terminología y clasificación comunes*

12. Deben usarse constantemente, en el presupuesto, una terminología y una clasificación comunes para las cuentas y para la información financiera.

*Información financiera*

13. Los estados financieros y los informes que muestran la condición actual de las cuentas presupuestarias y de inversión deben prepararse periódicamente para controlar las operaciones financieras. Al cierre de cada año fiscal debe prepararse y publicarse un informe financiero anual comprensivo que cubra todos los fondos y todas las operaciones financieras de la unidad gubernamental.

## ANEXO B

*NORMAS DE AUDITORIA ESTABLECIDAS POR LA GAO*

*Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions.* U. S. Government Printing Office, 1976, pp. 6-9.

*Normas generales*

1. El alcance total de la auditoría de un programa, función, actividad u organización gubernamental, debe abarcar: a) Un examen de las operaciones, cuentas e informes financieros, incluyendo la evaluación del acatamiento de las leyes y reglamentos aplicables; b) Una revisión de la economía y eficiencia en el uso de los recursos, y c) Un examen para determinar si se alcanzaron efectivamente los resultados deseados.

Al definir el alcance de una auditoría en particular, los funcionarios del gobierno responsables deberán tomar en consideración las necesidades de los usuarios potenciales de los resultados de esa auditoría.

2. Los auditores designados para realizar la auditoría deben tener, en conjunto, los conocimientos profesionales que exige el trabajo requerido.

3. En todos los asuntos relativos a la auditoría, la organización que

preste ese servicio, y los auditores en lo individual, deben mantener una actitud independiente.

4. Deberá tenerse el debido cuidado profesional al practicar la auditoría y al preparar los informes relativos.

#### *Normas de examen y de evaluación*

5. El trabajo debe planearse adecuadamente.

6. Los auxiliares de auditoría deberán ser supervisados en debida forma.

7. Se practicará una revisión del cumplimiento con las disposiciones legales y reglamentarias.

8. Se evaluará el sistema de control interno para determinar en qué medida puede descansarse en él para confiar en la exactitud de la información, para confiar en el acatamiento de las leyes y reglamentos y para contribuir a la eficiencia y eficacia de las operaciones.

9. Se obtendrán pruebas suficientes, pertinentes e idóneas que provean de una base sólida a las opiniones, juicios, conclusiones y recomendaciones del auditor.

#### *Normas de información*

10. Se deberán presentar informes de auditoría por escrito a los funcionarios competentes de las organizaciones solicitantes o que están en tratos para solicitar la práctica de la auditoría. Se enviarán copias de los informes a otros funcionarios a quienes puede competer la actuación, acerca de lo advertido y de lo recomendado en la auditoría, así como a otros funcionarios responsables o autorizados para recibir esos informes.

A menos que existan restricciones legales o reglamentarias, también se pondrán copias a disposición del examen público.

11. Los informes deben emitirse en, o antes de, las fechas previstas en las leyes, en los reglamentos o de las convenidas, pero en todo caso a la brevedad posible, de modo que la información esté disponible para el uso oportuno de la dirección y de los funcionarios legislativos.

12. Cada informe debe: a) Ser tan conciso como sea posible, pero a la vez, ser lo suficientemente claro y completo como para que lo entiendan quienes lo utilicen; b) Presentar los hechos de manera exacta, completa y equitativa; c) Presentar objetivamente lo advertido y las conclusiones, y hacerlo con un lenguaje tan claro y sencillo como lo permita el asunto de que se trate; d) Incluir sólo información de los hechos, observaciones y recomendaciones que estén debidamente apoyados en los papeles de trabajo del auditor, con pruebas suficientes para demostrar, o probar, en caso de ser requerido, las bases, la corrección y lo razonable de los asuntos expuestos. El informe incluirá la información adicional detallada que sea necesaria para hacer una pre-

sentación convincente; e) Expresar, cuando sea posible, las acciones que recomiende el auditor para lograr mejoras en los campos en que advirtió problemas durante su auditoría, y para efectuar mejoras generales a las operaciones. La información de las causas de fondo de los problemas comunicados debe incluirse para ayudar a que se adopten o diseñen acciones correctivas; f) Poner énfasis primario en los avances en lugar de ponerlo en las censuras al pasado; los comentarios de crítica deben presentarse en una perspectiva equilibrada, reconociendo las dificultades o circunstancias inusitadas que afrontaron los funcionarios de operación respectivos; g) Identificar y explicar los asuntos y cuestiones que requieran mayor estudio y consideración del auditor o de otras personas; h) Incluir el reconocimiento de los logros meritorios, particularmente cuando las mejoras logradas por la dirección de un programa o de una actividad puedan aplicarse a otros; i) Hacer constar los puntos de vista de los funcionarios responsables de la organización, programa, función o actividad auditada respecto de las observaciones, conclusiones y recomendaciones del auditor. Salvo el caso de que la posibilidad de fraude u otra razón compulsiva obligara un trato distinto, las observaciones y conclusiones tentativas del auditor deben revisarse con esos funcionarios. Cuando sea posible, sin dilación indebida, se obtendrán por escrito sus puntos de vista y se considerarán y presentarán objetivamente al preparar el informe definitivo; j) Expresar con claridad el alcance y los objetivos de la auditoría, y k) Manifestar si se omitió alguna información pertinente de importancia por ser de uso restringido o confidencial. Se dirá cuál es la naturaleza de dicha información y con base en qué ley o en qué otras disposiciones se retuvo.

13. Todo informe de auditoría que contenga información financiera deberá: a) Expresar la opinión del auditor acerca de si la información que contienen los informes financieros se presenta razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre las mismas bases que en el período anterior (o con otros principios de contabilidad aplicables a la organización, programa, función o actividad auditadas, los cuales deben especificarse). Si el auditor no puede expresar una opinión, debe manifestar en el informe de auditoría las razones que se lo impiden, y b) Contener la información adicional explicativa pertinente acerca del contenido de los informes financieros, que sea necesaria para una exposición informativa completa sobre las operaciones financieras de la organización, programa, función o actividad auditada. Se explicarán en el informe de auditoría, tanto las violaciones a las disposiciones legales y reglamentarias, comprendiendo en ellas ejemplos de no cumplimiento, como los cambios importantes en las políticas y procedimientos de contabilidad y sus efectos en los informes financieros.

## II. AMBITO, PROGRAMA, PAPELES DE TRABAJO E INFORMES DE AUDITORÍA

### ÁMBITO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

#### *Contabilidad gubernamental*

*Régimen legal.* En materia de contabilidad, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público del 29 de diciembre de 1976 dispone:

La contabilidad de las entidades se llevará con base acumulativa para determinar costos y facilitar la formulación, ejercicio y evaluación de los presupuestos y sus programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución.

Los sistemas de contabilidad deben diseñarse y operarse en forma que faciliten la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos, avances en la ejecución de programas y en general de manera que permitan medir la eficacia y eficiencia del gasto público federal. (Art. 40.)

Cada entidad llevará su propia contabilidad...

Los catálogos de cuentas... serán autorizados expresamente por dicha Secretaría [de Programación y Presupuesto]. (Art. 39.)

Las entidades suministrarán a la Secretaría de Programación y Presupuesto, con la periodicidad que ésta lo determine, la información presupuestal, contable, financiera y de otra índole que requiera... (Art. 41.)

La Secretaría de Programación y Presupuesto girará las instrucciones sobre la forma y términos en que las entidades deban llevar sus registros auxiliares y contabilidad y, en su caso, rendirle sus informes y cuentas para fines de contabilización y consolidación... (Art. 42.)

En las dependencias del Ejecutivo y en el Departamento del Distrito Federal se establecerán órganos de auditoría interna, que cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto. (Art. 44.)

Bien que estos preceptos se refieren a las entidades que señala expresamente el Artículo 29 de la Ley citada —poderes Legislativo y Judicial, Presidencia de la República, Procuraduría General de la República, secretarías de Estado y departamentos administrativos, Departamento del Distrito Federal, organismos

descentralizados y empresas de participación estatal, y fideicomisos en que sea fideicomitente alguna de las entidades anteriores—, su cumplimiento requiere que las unidades administrativas que componen la estructura de dichas entidades implanten sistemas de contabilidad que les proporcionen la información que atañe a los programas, proyectos y funciones que tienen a su cargo, con el detalle que piden las disposiciones transcritas.

*Marco presupuestario.* El marco presupuestario es el instrumento de verificación del rumbo y del ritmo de las actividades de toda organización del sector público. Lo integran los estados analíticos e informes descriptivos de los programas, proyectos y funciones previstos en el presupuesto, y los que especifiquen los recursos asignados a la consecución de los objetivos. Con ellos conviene formular estados financieros pro-forma de posición y de operación, que permitan apreciar mejor el significado de los compromisos asumidos en el presupuesto.

Para alcanzar su máxima utilidad como indicador, el marco presupuestario debe: a) Formularse en la fecha más próxima al inicio del ejercicio que sea posible; b) Definir explícitamente los objetivos con sus caracteres cualitativos y expresar en términos cuantitativos su valor o magnitud; c) Precisar los criterios con que se midieron los objetivos, que serán los mismos que se apliquen a las realizaciones; d) Indicar el volumen y valor de los recursos destinados al desarrollo de las operaciones y al alcance de los objetivos; e) Señalar etapas de cumplimiento parcial de los objetivos, y f) Designar a los funcionarios o unidades responsables de su consecución.

*Sistema de contabilidad de fondos.* A grandes rasgos, el sistema de contabilidad de fondos destina el grupo de las cuentas acreedoras al registro de los recursos que se obtienen, clasificados por su naturaleza —patrimoniales, presupuestarios, de operación, financiamiento, y ministraciones para gastos— y el conjunto de las deudoras al de la aplicación de los recursos humanos, materiales y financieros, según se destinen al costo directo de cada programa, proyecto o función, al de los subsidios a organismos, al costo indirecto de operación, a las adquisiciones de instalaciones y equipamientos, a las inversiones temporales en efectivo, valores, cuentas por cobrar, e inventarios y a los pagos de pasivo.

En la práctica, el manejo del gasto del gobierno federal está fuertemente centralizado; en un primer nivel se encuentran los sueldos de todo el personal civil al servicio del Ejecutivo, incluido en la nómina, para cuyo pago la Secretaría de Programación y Presupuesto expide la totalidad de los cheques. En un segundo

responsables de la actividad pública al tanto del grado de eficacia y de eficiencia que se va logrando en el desarrollo de las operaciones.

*Características de la información.* Las características principales que debe tener la información financiera y de desempeño son: a) Veracidad, oportunidad y periodicidad. Para que la información sea útil, su primera característica es que sea veraz y oportuna: para los fines de control de gestión es también preciso que la frecuencia con que se formule permita controlar el desarrollo de la operación. b) Información comparativa. La información del origen de los recursos, de su aplicación a las actividades y de las realizaciones logradas con ellos es esencial en cualquier análisis, pero no revela si la tendencia del gasto es razonable, si su ritmo es conveniente, si las actividades se desarrollan en el rumbo previsto y si la operación satisface los requerimientos de eficacia y eficiencia esperados. Para ello es necesario comparar sus datos, y los índices que se establezcan entre ellos, con las previsiones presupuestarias y con los relativos a períodos anteriores, analizar las variaciones que se adviertan y estudiar sus causas y los resultados que pueden producir. Las diversas relaciones entre los recursos, los objetivos y las realizaciones aportan elementos de juicio valiosos para la gestión y para la información del desempeño.

#### PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA

##### *Consideraciones preliminares*

*Índole de la auditoría de eficiencia y productividad.* La índole de la auditoría de eficiencia y productividad se comprende mejor si se tienen presentes algunas de sus características: a) Tales auditorías se practican con el propósito de hacer constar la habilidad con que se manejan los recursos destinados al alcance de los objetivos. Consecuentemente, la atención se centra en las realizaciones que se logran con el gasto público; las consideraciones de su eficacia y eficiencia giran alrededor de ellas; la de su efectividad es el supuesto de fundamento. b) Dado que la opinión del auditor es la de un experto en el campo financiero independiente de los responsables del programa o de la función auditados, cuando la determinación cuantitativa y cualitativa del avance hacia los objetivos que sirve de base para la evaluación de la eficacia y eficiencia requiera conocimientos técnicos ajenos a

la competencia del contador público, éste debe basarse en la opinión pericial de terceros, de preferencia también independientes de la administración del programa o función auditados. c) La auditoría es un procedimiento confirmatorio de la confiabilidad de la información a que se refiere; por consiguiente, sus resultados importan a quienes interesa la información como mecanismo de rendición de cuentas o instrumento de gestión.

*Contenido del compromiso de práctica de la auditoría.* Solicitada de la auditoría. Al ser requerida una auditoría, debe precisarse con la autoridad solicitante a qué intereses debe dar respuesta, qué aspectos se desea considerar, cuáles son los objetivos concretos, el tipo y el alcance de la revisión y si no hay impedimentos para practicarla.

Los comentarios que siguen se refieren a esos puntos: a) Los intereses que debe satisfacer se desprenden de la finalidad que persigue la información financiera y de desempeño; cuando rinde cuenta del logro de los objetivos y de las actividades desarrolladas en su consecución, se atienden los intereses de la administración del programa, los generales del gobierno y los de la opinión pública; si es de control de gestión, se profundiza más en los campos en que se adviertan deficiencias y en aquellos en que pueden sugerirse medidas para elevar la productividad; b) Los aspectos que deben considerarse pueden referirse al total de las operaciones, a sólo una rama, como pudiera ser uno de los recursos, o a una actividad, por ejemplo compras; c) La administración señalará los objetivos concretos de verificación de efectividad, eficacia y eficiencia de los programas y funciones que deba cubrir la revisión; d) En congruencia con los puntos anteriores, se definirá el tipo de auditoría y la intensidad con que debe practicarse para satisfacer los requerimientos de la autoridad solicitante y, finalmente, e) Los principales obstáculos formales para la práctica de la auditoría de eficiencia son, por una parte, la inexistencia de registros de contabilidad específicos de la organización auditada, la insuficiencia de los datos que proporcionan los libros generales de contabilidad y la no disponibilidad de documentación probatoria; por la otra, la ausencia de criterios de medición de los objetivos y realizaciones.

El primer obstáculo aún se encuentra a menudo porque las unidades de operación del gobierno no solían llevar su contabilidad y porque la documentación probatoria se concentra en las que efectúan el pago o llevan la contabilidad general. Este impedimento se removerá a medida que las unidades se acostumbren a registrar sus operaciones y a producir su propia información.

El segundo obstáculo, también frecuente en la actualidad, se debe a que no se distinguen con precisión los indicadores de esfuerzo de los de resultados. Mientras no existan criterios idóneos para medir las realizaciones no podrán expresarse cuantitativamente la eficacia ni la eficiencia de las actividades.

Carta-compromiso de la auditoría. Una vez definidos los puntos anteriores se formula la carta-compromiso que puntualiza la finalidad de la auditoría, su campo específico de aplicación, sus objetivos concretos, su tipo e intensidad y el tiempo estimado del trabajo.

#### *Información previa*

Antes de formular el programa de auditoría, conviene obtener la siguiente información:

*Visita a las instalaciones de la organización y entrevista con sus funcionarios.* La visita a las oficinas e instalaciones de la organización tiene por objeto observar las situaciones y condiciones en que se desarrollan las operaciones; la entrevista con los funcionarios da una idea general de las actividades a su cuidado y un conocimiento específico de las características de los programas a su cargo. Permite también ahondar en el estudio de la idoneidad de los indicadores.

*Disposiciones normativas.* Se obtendrán de los funcionarios de la organización copias de las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas y otras que está obligada a cumplir, así como de las políticas y procedimientos en vigor y de los manuales que los compilen.

*Síntesis del presupuesto.* Sean cuales fueren el propósito y el tipo de la auditoría, se solicitarán estados sintéticos del presupuesto agrupados por programa y por capítulo de gasto, que muestren por separado el gasto corriente y el de capital, así como la información adicional relativa a los términos de cumplimiento y a los periodos de control del avance hacia los objetivos.

*Detalle de los gastos del ejercicio.* Se obtendrá el detalle de los gastos habidos en el ejercicio, hasta la última fecha disponible, con el objeto de apreciar la importancia relativa de las funciones o programas sujetos a auditoría.

*Estados comparativos.* Se obtendrán copias de los estados comparativos de los resultados del ejercicio con el presupuesto y con los correspondientes a años anteriores, así como de los estudios de sus índices y tendencias.

*Información de auditorías anteriores.* Si se han efectuado anteriormente auditorías a la organización visitada se revisarán los

informes y el expediente de archivo permanente. Si las revisiones anteriores las han practicado otros profesionales, se solicitarán los informes de auditoría y, de ser posible, los papeles de trabajo para tomar nota de los aspectos que requieren mayor examen.

#### *Programa de auditoría*

*Antecedentes y contenido del programa de auditoría.* Las nociones generales obtenidas en el desahogo de las consideraciones preliminares y de la información previa, dan una idea suficiente del carácter de las operaciones de la organización examinada, de los objetivos de los programas y funciones que tiene a su cargo, de la importancia relativa de los aspectos de operación, de los propósitos de la auditoría y de las circunstancias en que va a desenvolverse. Con esos antecedentes se formula el programa de auditoría, para concentrar el esfuerzo en los asuntos relevantes para los fines de la revisión.

El programa de auditoría toma en cuenta las necesidades de la administración, los objetivos de la auditoría y la información que debe proporcionarse a los interesados, e indica los procedimientos que han de seguirse para examinar cada uno de los programas de operación y funciones específicos, las pruebas confirmatorias que deben respaldar el registro de las transacciones, los estudios de los procedimientos de control interno, los criterios de medición que deben aplicarse a las realizaciones y los métodos de evaluación de la eficiencia.

*Selección del grupo de auditoría.* Cuando para juzgar acerca de la eficacia y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos, las peculiaridades técnicas de los programas y funciones sujetos a examen demandan conocimientos profesionales ajenos a los del contador público, éste puede optar por manifestar expresamente en su informe la limitación que el hecho impone a su trabajo, o bien incluir en el grupo de auditoría profesionales independientes con conocimientos en el campo de que se trate.

#### PAPELES DE TRABAJO

##### *Naturaleza*

Los datos e informaciones obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en muchos casos, la descripción de las mismas pruebas, se registran en un conjunto de cédulas

y documentos que reciben la designación genérica de papeles de trabajo.

Estos papeles de trabajo son el resumen de la labor realizada; sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir; pueden ser, posteriormente, fuente de aclaraciones o extensiones de información y constituyen la única prueba que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo.

Por la importancia que los papeles de trabajo tienen como base para la opinión del auditor y por la importancia que pueden llegar a tener posteriormente para su propia responsabilidad profesional, es absolutamente indispensable dejar sentado que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo es del propio autor que ha realizado el examen, sujeta solamente, en el uso de dichos papeles de trabajo y de la información en ellos contenida, a las exigencias ineludibles del deber genérico de secreto profesional que todo auditor tiene.<sup>26</sup>

### Clasificación

Las cédulas y documentos que integran los papeles de trabajo se clasifican como sigue:

*Cédulas matrices.* Las cédulas matrices son los estados que muestran la información sujeta a revisión, y que sirven para referenciar las cédulas sumarias y directamente algunas de las cédulas analíticas.

Cuando la auditoría se practica para verificar la información que produce la administración de las organizaciones, se toman como cédulas matrices los estados financieros y de realización que integran dicha información. Estos son, generalmente:

- Síntesis del presupuesto.
- Estados financieros de operación.
- Estados que muestran el avance hacia los objetivos.
- Balanza de comprobación.

Cuando no existen ni pueden formularse los tres últimos estados, se toma la síntesis del presupuesto como única cédula matriz.

*Cédulas sumarias.* Por cada uno de los renglones de la cédula matriz que se refieren a diversos rubros o cuentas, se preparan

<sup>26</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Boletín de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría* (núm. 2). México, D. F., junio de 1977, página 9.

cédulas sumarias agrupando los distintos conceptos y renglones que integren los saldos que se muestran en la cédula matriz. Las cédulas sumarias se emplean para referenciar las analíticas de los renglones que contienen.

*Cédulas analíticas.* Los conceptos importantes de las cédulas sumarias se estudian en cédulas analíticas, las cuales detallan el movimiento contable de la cuenta o subcuenta examinadas en el lapso elegido para la práctica de la auditoría, y describen específicamente las pruebas efectuadas.

*Documentos probatorios y accesorios.* La importancia de los hechos y situaciones que ameritan observación o comentario especial en el informe, puede aconsejar que no sólo se describa la prueba en los papeles de trabajo, sino que se anexasen al legajo copias o certificaciones de los documentos de prueba.

Entre estas certificaciones resaltan las que los funcionarios de la organización examinada dirigen al auditor en relación con la revisión practicada, y que se refieren: a) A hechos o situaciones no susceptibles de verificación por procedimientos normales de auditoría, tales como las certificaciones de que no se han celebrado operaciones que no hayan sido registradas en libros, de que no existen juicios promovidos por terceros en contra de la organización que pudieran afectar la propiedad de sus activos o constituir responsabilidades que no estén registradas, que las existencias de fondos, valores y bienes no incluyen partidas propiedad de terceros y otros asuntos semejantes; b) A opiniones acerca de situaciones y hechos relevantes que ameriten comentario en el informe.

### Contenido

*Análisis.* Las cédulas matrices y las sumarias presentan información condensada de las cédulas analíticas que las soportan o de los libros y registros de donde se tomaron los datos. Al pie de ellas se consignan normalmente la fuente de datos, la confrontación de las cifras con la de los libros respectivos, la verificación de los cálculos y las observaciones principales que se desprendan de las cédulas analíticas.

Las cédulas analíticas describen las normas y procedimientos seguidos para la comprobación de las cuentas o de las partidas a que se refieren, la naturaleza y características de las pruebas, las bases de su selección, los criterios seguidos cuando no se apliquen los procedimientos habituales de comprobación, así como las pruebas supletorias a que tenga que acudir cuando no se dispone de las pruebas normales de las operaciones a que se re-

fieren. Al pie de las cédulas se indican habitualmente la fuente de los datos, la confrontación y la verificación de los cálculos.

#### *Normas y procedimientos de auditoría.*

El Boletín núm. 2 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría llama "técnicas de auditoría a los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y para comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo ha obtenido", y "procedimientos de auditoría al conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros examinados, y mediante las cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a su examen."<sup>27</sup>

*Objetivo y clasificación de las pruebas de auditoría.* Objetivo: Las pruebas de auditoría tienden a cerciorarse de la efectividad e integridad del ingreso, de la efectividad, eficacia y eficiencia del gasto, y del correcto funcionamiento del sistema de control interno. Es decir, se realizan para comprobar si se registraron todos los ingresos percibidos, y si éstos corresponden a la totalidad de los que hubieran debido obtenerse; si el costo de los recursos empleados refleja el de los usados en la operación, si se pagó por ellos el mejor precio posible en las circunstancias, si la calidad de los recursos se justifica por el empleo que se les da, si cumplieron con su objetivo y lo hicieron con eficiencia.

Clasificación: Al referirse a las técnicas de auditoría, el Boletín núm. 2 señala las pruebas más usuales; la descripción que de ellas hace se sintetiza como sigue: "Estudio general", que se refiere a la apreciación general de la organización examinada, de su información financiera y de sus aspectos importantes.

"Análisis", de saldos de las cuentas que registran asientos compensatorios unos de otros, y de movimiento de las cuentas que registran acumulación de partidas.

"Inspección... examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo... o de una operación..."

"Confirmación, [que] consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante el dicho, generalmente por escrito, de una persona independiente... [que se encuentra en condiciones de] informar de una manera válida sobre ella [la operación]."

<sup>27</sup> *Idem* núm. 2... Conclusiones 2 y 3, p. 12.

"Investigación... que consiste en la obtención de información de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa..."

"Declaraciones o certificaciones... [que consiste en] poner por escrito y autenticar con la firma de los interesados el resultado de las investigaciones..."

"Observación... por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias... dándose cuenta personalmente de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones..."

"Cálculo, que consiste en verificar la corrección numérica de las operaciones con que se obtienen los datos de los libros y registros de contabilidad, de la documentación que respalda las transacciones y de su anotación en la información financiera."<sup>28</sup>

*Característica de las pruebas de auditoría.* Las pruebas de auditoría, que son el fundamento de la opinión del auditor, deben estar cabalmente descritas en los papeles de trabajo y constituir evidencia suficiente para persuadir a los interesados de la solidez de los juicios y conclusiones del auditor.

Salvo los casos excepcionales en que el volumen de operaciones lo recomiende o lo requiera la índole del trabajo, no se practican auditorías de detalle; lo normal es que los procedimientos de verificación se apliquen por pruebas selectivas cuya intensidad depende de la suficiencia del control interno; la naturaleza de las pruebas, a su vez, obedece a la índole de las cuentas y de las operaciones específicas a que se refieren.

El carácter necesariamente parcial de los procedimientos de auditoría generalmente aceptados que se aplican a operaciones o saldos específicos, hace necesario que se practiquen pruebas complementarias o confirmatorias refiriéndolas al conjunto de las operaciones o de los saldos estudiados. Además, cuando no puedan seguirse los procedimientos que correspondan a la naturaleza de las cuentas y operaciones, y cuando se descubran indicios que arrojen dudas sobre la veracidad de lo asentado en libros, deben practicarse las pruebas supletorias que conduzcan a una evidencia.

La documentación que apoye a las operaciones financieras, además de concernir al asunto y al programa, proyecto, función o unidad en cuestión, debe estar constituida bien sea por comprobantes originales, expedidos por terceros que den plena constancia de la efectividad de la transacción o avalen sus condiciones y valor, o bien por copias de formas emitidas por la organiza-

<sup>28</sup> *Boletín* núm. 2... pp. 2-6.

ción, que amparen actos o hechos cuya prueba plena la aporta la realización de otros actos o hechos. Los criterios de control recomiendan que cuando estas últimas formas acrediten actos repetitivos, se desprendan de cuadernos numerados consecutivamente por la imprenta, y que sólo se acepten copias simples de los comprobantes expedidos por terceros cuando exista la certeza de la pérdida de los originales y pueda comprobarse, por otros medios, que la transacción a que se refieren se realizó.

#### INFORMES DE AUDITORÍA

##### *Finalidad de los informes de auditoría*

**Objetivo.** Los informes de auditoría se preparan con el objeto de dar una opinión profesional acerca de la veracidad de los datos que revela la información emitida por la organización examinada, en cuanto atañen a campos de la competencia del grupo profesional que practicó la auditoría. Los que se refieren a entidades del sector público tienen el propósito de mostrar el resultado de la gestión de los funcionarios, en términos de efectividad, eficacia y eficiencia del manejo de los fondos públicos confiados a su cuidado, en relación con los objetivos y dentro de los límites señalados en el presupuesto. En principio, al auditor no le incumbe apreciar la pertinencia de los programas, la calidad y conveniencia de sus objetivos ni la eficiencia global de las operaciones; se concreta a expresar juicios acerca de hechos y situaciones concretos. Sin embargo, cuando los resultados de su revisión le susciten cuestionamientos graves en estas materias, debe incluir en su informe los comentarios pertinentes.

**Independencia del auditor.** La independencia, imparcialidad y competencia que el público le reconoce al auditor, confieren a sus juicios y dictámenes la calidad de fuentes predilectas de información. De ahí la responsabilidad que tiene de ser explícito al dar cuenta de lo que hizo y de lo que no hizo o no pudo hacer, del grado de certidumbre a que llegó en los aspectos probados y de las constancias en que se apoya su juicio, de los aspectos importantes en que llegó a una presunción y los indicios en que se basa.

##### *Contenido de los informes de auditoría*

Para lograr su cometido, los informes de auditoría deben referirse a los siguientes temas, entre otros:

**Bases.** a) Información sujeta a revisión; b) Naturaleza, finalidad, campo específico e intensidad del examen practicado; c) Principios de contabilidad y procedimientos de auditoría en que se apoya ésta; d) Suficiencia del control interno y su efecto en la confiabilidad de la información contable; e) Efectividad del control presupuestario; f) Grado de precisión de los objetivos de programas y funciones y criterios para evaluarlos, y g) En su caso, limitaciones al trabajo de auditoría y sus causas.

**Evaluación.** a) Opinión acerca de las políticas y criterios que normaron las decisiones de gestión y su pertinencia para conseguir los objetivos programáticos y funcionales; b) Comentarios acerca de los índices de eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos, en el empleo de recursos y en la gestión financiera, y tendencias que muestran respecto de años anteriores; c) Avances logrados en virtud de programas de reducción de costos, y d) Viabilidad del alcance de los objetivos.

**Observaciones.** a) Hechos y situaciones que influyeron de manera relevante en el logro de los objetivos, en la eficiencia del empleo de los recursos y en la regularidad de las operaciones, o que los obstaculizaron, explicando su importancia, su causa y la estimación cuantitativa de su efecto; b) Deficiencias advertidas en los procedimientos de protección, custodia y disposición de los recursos; c) Descripción de las pruebas en que se fundamentan las observaciones; d) Incumplimiento de mandatos legales y administrativos; e) Causas y monto de las desviaciones presupuestarias, y f) Opinión acerca de la aptitud de los criterios de medición de los objetivos y realizaciones.

**Conclusiones.** Las conclusiones se orientarán a dar respuesta a los intereses que tiende a satisfacer la información financiera y de desempeño, y fundamentarán los juicios del auditor acerca de los fines de la auditoría. En las de eficiencia y productividad se referirán a la consecución de los objetivos, al manejo de los recursos y a la gestión financiera. Debe delimitarse con precisión la responsabilidad del auditor.

**Recomendaciones.** Las recomendaciones propondrán medidas para mejorar la operación y el control interno, y en general para lograr los objetivos con mayor eficiencia; es fundamental que establezcan las relaciones causa-efecto sobre los hechos y situaciones observados y que tomen en cuenta el costo de las medidas correctivas propuestas y el de las deficiencias advertidas.

El informe se propone convencer al destinatario de la validez de los criterios del auditor. Consecuentemente, debe ser lo suficientemente conciso para captar la atención, incluir sólo asuntos

importantes, ser objetivo, describir sucinta pero cabalmente las situaciones y hechos observados y las pruebas que los acreditan y, a menos de que se trate de investigaciones que atañen a la honestidad de los funcionarios responsables, expresar los puntos de vista de éstos para ilustrar mejor el significado y el alcance de las observaciones y de las recomendaciones. Esto último explica la conveniencia de leer y comentar el proyecto de informe con los funcionarios interesados.

SEGUNDA PARTE  
AUDITORÍAS DE LA ORGANIZACIÓN,  
DE LOS RECURSOS  
Y DE LA EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

### III. ORGANIZACIÓN GENERAL

#### SECCIÓN 1

#### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

##### ESTRUCTURA DE LA ORGANIZACIÓN

ENTRE los principales factores determinantes de la estructura adecuada de una organización se encuentran su magnitud, la extensión del territorio que sirve y la naturaleza, complejidad y volumen de sus operaciones. Los extremos que puede adoptar en el aspecto funcional son la centralización absoluta y la especialización excesiva; en el de delegación de autoridad, la concentración del mando y su dilución hasta niveles mínimos de funcionamiento. En los límites de la centralización y de la concentración se entorpece el flujo de las operaciones, en los de especialización y dilución se pierden la coherencia y el control de las actividades, lo cual debe tenerse presente al diseñar la fórmula de organización que permita operar en condiciones óptimas de dirección, de fluidez y de control.

1. Descríbanse sucintamente el objeto de la organización y las metas que se ha trazado (véase OGP, 1-a).
2. Listense los órganos de gobierno, de administración, de dirección y de vigilancia e indíquense brevemente sus principales responsabilidades y facultades. (Véase núm. 12 y OGP, 1-b.)
3. ¿Ha adoptado la organización una ramificación racional de sus distintas actividades, integrándolas en divisiones verticales cuyo número no se ha exagerado hasta el punto de que entorpezca la fluidez de las operaciones? (Véase OGP, 1-c.)
4. ¿Están claramente definidas las franjas horizontales de responsabilidad en una estructura jerárquica dentro de las distintas divisiones verticales? (Véase OGP, 1-d.)
5. Agréguese al archivo permanente de auditoría la gráfica de la organización en vigor que indique la ramificación vertical, las franjas horizontales de responsabilidad y, en su caso, la estructura descentralizada. Inclúyanse también extractos o copias de las disposiciones legales o administrativas que definan y delimiten el régimen y la estructura jurídica de la organización y su objeto. (Véase OGP, 1 y 3.)

6. Estúdiense los objetivos generales de las distintas unidades de la organización, con la mira de descubrir aquellas que pudieran fusionarse con otras cuyos fines sean semejantes, o eliminarse porque éstos hayan dejado de tener interés.

7. ¿Se han establecido mecanismos de coordinación de funciones de las unidades cuyos objetivos sean concurrentes o complementarios? (Véase OGP, 1-e.)

8. Indíquese si se celebran reuniones de alta dirección cuando menos una vez al año, que tengan como propósito revisar las actividades que imponen los objetivos de la organización, asumir nuevas responsabilidades y tomar las medidas que resulten aconsejables para adaptarse a los cambios de las condiciones circundantes.

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

El conjunto de disposiciones normativas que regulan las operaciones de la organización y constituyen el marco general y los grandes lineamientos de sus actividades, deben establecerse con precisión y darse a conocer al personal de la misma, así como, en los aspectos que lo ameriten, a la colectividad de la que forma parte. Por lo tanto, es recomendable que consten por escrito las políticas, los reglamentos y los procedimientos.

9. ¿Constan por escrito los principios básicos de las actividades destinadas a satisfacer los requerimientos del servicio que presta la organización? ¿Se dan a conocer al personal de la misma? ¿Son del conocimiento público? (Véase RHA, 12, 27 y 41.)

10. Dígase si se han editado las políticas, los reglamentos y los procedimientos, e indíquese en cada caso la naturaleza del documento expedido en materia de (véase OGP, 4): a) Acciones orientadas al cumplimiento de los objetivos; b) Planeación de operaciones, planeación financiera y presupuesto; c) Métodos para el cómputo de la eficiencia; d) Descentralización de la toma de decisiones, grado y forma en que participan en ellas los supervisores y desconcentración de las funciones, y e) Descripción de puestos, desarrollo del personal, calificación de méritos y promoción. (Véase RHA, 16 y 36.)

11. Agréguese al archivo permanente de auditoría los manuales que se hubieren editado o los documentos en que consten las disposiciones a que aluden los dos puntos anteriores. (Véase OGP,

#### DIRECCIÓN, DELEGACIÓN DE FACULTADES Y DESCENTRALIZACIÓN

La misión de la dirección consiste en diseñar las estrategias para el alcance de las finalidades, en lograr una coherencia lógica entre los planes, los objetivos, los programas y los medios de que dispone, y en coordinar y controlar las acciones que persiguen el cumplimiento de los objetivos.

Opera, frecuentemente, a través de un sistema de asignación de responsabilidades y de delegación de la autoridad congruente con ellas, y coordina la acción mediante mecanismos de comunicación entre las unidades descentralizadas y de control y evaluación de las actividades. Para dar luz a sus decisiones necesita apoyarse en información pertinente acerca de las condiciones internas y de las circunstancias del entorno, así como en las opiniones de los directivos y funcionarios de la organización.

12. Indíquese si la dirección tiene programas formales para las siguientes funciones: a) Dictar los reglamentos y procedimientos generales; b) Definir los criterios funcionales o regionales para asignar responsabilidades de operación y delegar la autoridad concordante; c) Seleccionar a los principales ejecutivos, evaluar su desempeño y fijar sus emolumentos; d) Coordinar todas las actividades de la organización, tomando en cuenta la estructura de delegación de autoridad; e) Evaluar los resultados de las distintas unidades; f) Informar a los órganos de gobierno y de administración acerca de las operaciones, sus resultados y la posición financiera de la organización; g) Proponer a los órganos de gobierno el abandono de determinadas actividades o la adopción de nuevas (véase OGP, 5); h) Ejecutar los acuerdos tomados por los órganos de gobierno y de administración; i) Cerciorarse de que se sigan los lineamientos de los planes y presupuestos, y j) Autorizar las decisiones de gasto cuya naturaleza o cuantía justifiquen su intervención.

13. ¿Se toman las decisiones después de evaluar la información general y la financiera con que se cuenta, y de escuchar las opiniones de los directivos y funcionarios acerca de los asuntos importantes para la organización? (Véase núm. 25.)

14. ¿Se han dictado normas que limiten el número de personas que dependen de cada ejecutivo, con el objeto de mantener el volumen de trabajo en las mejores condiciones posibles de coordinación y de control?

15. ¿Se estimulan la participación del personal en las decisiones de operación y el trabajo en equipo?

16. Estúdiense la política y la operación de la descentralización de decisiones, e indíquese (véase RHA, 19): a) Si se guía por un criterio regional o funcional; b) Si se delega la autoridad en el nivel en que se ha asignado la responsabilidad de la ejecución y control de las operaciones; c) Si la autoridad delegada es congruente con la responsabilidad atribuida a los distintos niveles de dirección y supervisión; d) Hasta qué grado se han delegado las facultades de decisión operativa; e) Qué normas se han adoptado para delimitar el campo de las decisiones de estrategia, coordinación y control general que se reservan a la resolución de la dirección, y f) En qué grados se ha reflejado la descentralización en mejor servicio y en abatimiento del costo de operación.

17. ¿Existe la comunicación necesaria entre las unidades descentralizadas para lograr la coherencia de las acciones de la organización?

#### DESCRIPCIÓN DE PUESTOS Y DESARROLLO DEL PERSONAL

(Véase RHA, pp. 88 y 90.) La fijación de objetivos concretos y normas de desempeño para cada puesto, en términos de cantidad, calidad y oportunidad, se facilita si se adopta un sistema de descripción de puestos que detalle las funciones, competencias y responsabilidades de cada uno —o de cada tipo, en caso de ser numerosos—, así como los requisitos que deben satisfacer y las aptitudes que deben tener los candidatos que pretenden ocuparlos. La descripción de puestos debe ser lo suficientemente flexible para que pueda abarcar funciones no previstas cuando sea necesario.

18. ¿Se ha adoptado un sistema de descripción de puestos genérico para puestos semejantes y específico para cargos de supervisión y de dirección, que precise los campos de responsabilidad y de autoridad? (Véase OGP, 6 y RHA, 17.)

19. ¿Se revisan periódicamente las actividades, y se modifican en lo conducente las descripciones de los puestos?

20. ¿Se evalúa cuando menos una vez al año el desempeño del personal, con base en la descripción del puesto que ocupa, y se califica el mérito con base en su rendimiento? (Véase OGP, 6.)

21. La calificación de méritos, ¿se toma como base de promociones del personal?

22. ¿Se han establecido formalmente programas de desarrollo de personal y de ejecutivos que aseguren la continuidad de la organización? (Véase OGP, 7.)

23. ¿Se han diseñado métodos formales de cálculo que permitan asignar cargas de trabajo razonables en atención a la duración de las jornadas de labores? (Véase RHA, 2 y RHO, 13-a.)

24. ¿Se cuida que el número de personal de las unidades esté proporcionado al volumen de sus operaciones, de manera que no se den habitualmente casos de cargas de trabajo insuficientes o excesivas? (Véase RHA, 2.)

#### INFORMACIÓN PARA DECISIONES

Los campos en que se resiente la acción derivada de las determinaciones tomadas son tanto más numerosos cuanto mayores sean la profundidad de sus efectos y la complejidad de las condiciones del entorno. La variedad de las consecuencias posibles realza la necesidad de información oportuna, pertinente, suficiente y objetiva, en que se fundamente el razonamiento. En la práctica no se da el caso de que para formular los juicios puedan reunirse datos que abarquen todos los ámbitos de influencia, se estudien con detalle y se establezcan entre ellos todas las interacciones factibles. La intuición está presente en gran medida en todo proceso decisorio. Para dar más luz y cimientos más sólidos al razonamiento y hacerlo cada vez menos intuitivo, se hace acopio de información concerniente a las diversas fases del asunto, seleccionando sus aspectos sobresalientes. No todos éstos pueden expresarse en términos cuantitativos, pero hasta donde es posible hacerlo, dan dimensiones objetivas que facilitan la evaluación de los riesgos que entraña cualquier resolución.

Son diversas las fuentes de información: medios de comunicación masiva o especializada, encuestas, entrevistas, investigaciones y demás. Una de las formas que produce mayores beneficios en las organizaciones, tanto para obtener como para transmitir información, es la de las reuniones de trabajo. Entre la información interna destaca, por su importancia y por la frecuencia y universalidad de su uso, la información financiera.

#### Información general

25. ¿Se fundamenta la toma de decisiones en informaciones objetivas, teniendo presentes las finalidades y los principios básicos de operación de la organización? (Véase núm. 13.)

26. Los distintos niveles de responsabilidad, ¿tienen acceso a la información que necesitan?

27. ¿Se revisa periódicamente con los destinatarios, la utilidad

de la información que se les proporciona, con objeto de ampliarla o reducirla en lo conducente?

28. ¿Qué control se tiene de la información confidencial?

29. ¿Cuenta la organización con una biblioteca general o con varias divisionales de obras técnicas y revistas que puedan ser consultadas por los directivos, supervisores y personal en general?

#### *Información financiera*

30. ¿Con qué frecuencia se preparan estados financieros para los niveles directivos?

31. Dígase si los estados financieros aportan la siguiente información (véase OGP, 8): a) Posición financiera y resultados de operación de la organización; b) Estados de origen y aplicación de recursos; c) Estados de flujo de efectivo; d) Estados que muestren el costo de lo producido y de lo vendido; e) Estados especiales de las principales actividades; f) Estados pro-forma de los planes, presupuestos y programas; g) Información estadística periódica del grado de avance hacia los objetivos, y h) Estados comparativos, y determinación de índices de: i) los recursos presupuestados con los consumidos; ii) los resultados previstos con los obtenidos; iii) las realizaciones con los objetivos; iv) los rendimientos de la inversión o del activo fijo, y v) otros índices de eficacia y eficiencia.

32. ¿Se incluye la información financiera entre la que se somete a las reuniones de dirección para evaluar el comportamiento, los resultados y la eficiencia de la organización?

#### *Reuniones de trabajo*

33. ¿Se sigue la práctica de celebrar reuniones de trabajo a distintos niveles en las que se intercambie y discuta la información acerca del flujo y de la eficiencia de las operaciones, de las circunstancias del entorno, del grado de avance hacia los objetivos y de la validez de éstos, con el objeto de tomar las medidas procedentes?

34. Indíquese la periodicidad con que se celebran las reuniones de trabajo, anotando las distintas divisiones y los distintos niveles que las realizan.

35. Dígase si, para que esas reuniones sean más productivas, se entrega previamente a los participantes un orden del día que liste los temas que se van a tratar, y si después de celebrada se le a y distribuye un acta que indique las resoluciones que

se tomaron, quién es el responsable de su ejecución y cuál el término para su cumplimiento.

#### **METAS Y OBJETIVOS. PLANEACIÓN, PRESUPUESTO, PROGRAMACIÓN Y CONTROL**

Un modo eficaz de organizar los esfuerzos para la consecución de las metas consiste en incorporarlas en un sistema de planeación que jerarquice y compagine las finalidades que buscan, tomando en cuenta los recursos disponibles, y en trazar etapas de cumplimiento a plazos mediano y corto, de las cuales se desprendan los objetivos secuenciales. La planeación debe ser un proceso permanente que se vaya ajustando a las condiciones circundantes, a los cambios en las metas y en los objetivos y a los progresos logrados. En las actividades de gobierno es usual que cada nueva administración se fije metas precisas, y con base en ellas se proponga objetivos concretos para cada año.

El vínculo entre los objetivos y los recursos destinados a su alcance en el agregado que integra el sistema presupuestario, determina la acción por acometer en el corto plazo. Para que sea posible el control de su avance y de la eficiencia de las actividades es necesario que los objetivos y los recursos se expresen en términos numéricos.

El adelanto en el diseño de métodos de evaluación y de indicadores cuantitativos para medir las realizaciones, condujo al presupuesto por programas, que es la mejor herramienta conocida hasta ahora para racionalizar las decisiones de operación dentro del esquema de los objetivos propuestos.

36. ¿Se ha adoptado la planeación a plazos mediano y corto como una actividad permanente que sirva de base para la formulación de los presupuestos? (Véase OGP, 12-b.)

37. Dígase si la organización tiene definidos claramente sus objetivos a plazos mediano y corto, si son congruentes con las metas a largo plazo, si se comunican con claridad a las personas encargadas de su ejecución y si se indica con precisión el término de su cumplimiento. (Véase OGP, 12-a.)

38. Antes de aprobar un plan, presupuesto o programa, ¿se analiza la justificación de los objetivos parciales, se hace una evaluación formal de alternativas para satisfacerlos y se conservan estos documentos para apoyar las decisiones?

39. Los planes de mediano y corto plazos, ¿se tienen en eta-

pas, y se señalan para cada una los resultados que deben alcanzarse, los responsables de su logro, las fechas en que deben hacerlo y los recursos destinados al efecto? (Véase OGP, 12-d.)

40. La alta dirección, ¿revisa periódicamente durante el año los objetivos de los planes, presupuestos y programas para adaptarlos a la realidad? (Véase núm. 49.)

41. Dígase si los planes, presupuestos y programas indican claramente las estrategias alternativas que pueden adoptarse para su cumplimiento.

42. ¿Participan los niveles de dirección y los de supervisión involucrados, en la fijación de objetivos y en la formulación de planes, presupuestos y programas?

43. Antes de incluirlos en el presupuesto, ¿se discuten el contenido, alcance y término de los objetivos con los funcionarios encargados de su logro?

44. Los programas, ¿especifican con claridad los criterios que deben adoptarse para expresar su avance en términos numéricos? (Véase OGP, 12-e.)

45. ¿Qué órganos de gobierno y de administración tienen a su cargo el señalamiento de prioridades y la coordinación y aprobación de los planes, presupuestos y programas?

46. Si los objetivos generales de la organización se dividen en varios sub-objetivos confiados a diversas unidades, ¿conserva la alta dirección la coordinación y el control de las distintas unidades?

47. Dígase si los presupuestos se dividen en programas que especifiquen con mayor detalle las actividades, las fechas en que deben alcanzarse las realizaciones parciales y los recursos asignados para ese fin. (Véase OGP, 12-c y d.)

48. ¿Se formulan estados pro-forma de los planes, presupuestos y programas que faciliten su evaluación? (Véase OGP, 13.)

49. La alta dirección, ¿revisa periódicamente durante el año el desarrollo de los programas, y se elaboran informes que comparen lo realizado con lo previsto en cada una de las etapas? (Véase núm. 40.)

50. ¿Qué dependencias de la alta dirección están encargadas de aprobar los subsidios que se otorgan a organismos independientes y de controlar la eficiencia de su operación? (Véase EPA, 62.)

51. ¿Se revisa periódicamente si el volumen de recursos previstos en el presupuesto excede del necesario para atender las necesidades normales, y en ese caso, se ajusta el presupuesto?

52. ¿Se reduce la asignación presupuestaria disponible cuando

pueden conseguirse bienes y servicios a precios inferiores a los previstos, o productos sustitutivos menos costosos que satisfagan los requerimientos normales?

53. Antes de autorizar una transferencia de partidas, ¿se exige un estudio razonado que demuestre la prelación del nuevo objetivo frente al anterior, y asegure que la asignación presupuestaria disponible ya no será utilizada para el fin al que se destinaba?

54. ¿Se sigue la política de agotar las asignaciones presupuestarias mediante afectaciones para gasto o transferencias no indispensables, con el solo propósito de garantizar que el siguiente presupuesto vuelva a destinar la misma asignación?

55. ¿Se llevan índices comparativos para vigilar la eficiencia del desempeño y se toman en cuenta para las decisiones?

#### SISTEMA DE LIBROS Y REGISTROS

El sistema de libros y registros debe permitir que se disponga en todo tiempo de información completa acerca de la estructura y forma de operación de las organizaciones, de las transacciones que efectúen y su relación con el presupuesto, de sus activos, obligaciones y resultados, de su personal, de las estadísticas de las condiciones circundantes que influyen en su acción, así como de las decisiones de política y de las estrategias de operación.

56. Describase el sistema de libros y registros, y agréguese al archivo permanente de auditoría los siguientes documentos (ver OGP, 14): a) Extractos de las actas de asambleas de los órganos de gobierno; b) Extractos de las actas de sesiones de los órganos de administración y de dirección; c) Extractos de los principales contratos de financiamiento, fideicomiso, arrendamiento, hipoteca y otros importantes; d) Extracto del contrato colectivo de trabajo; e) Extractos de los poderes conferidos a funcionarios; f) Catálogo de cuentas, instructivos y manuales de contabilidad y formas en uso; g) Relación descriptiva de los libros, registros y auxiliares de contabilidad; h) Descripciones y gráficas de los sistemas de contabilidad y de costos, e i) Diagramas de flujo de las operaciones.

#### INSTALACIONES

Las condiciones de espacio, ventilación, iluminación, aislamiento del ruido, facilidad de acceso entre las distintas unidades, protección y conservación adecuadas de los documentos en trámite

y guarda de los ya tramitados, son básicos para un buen funcionamiento y control de las actividades.

57. Agréguese al archivo permanente un diagrama de las instalaciones y dígase si éstas y los equipos de que se dispone permiten el funcionamiento eficiente de la organización. (Véase OGP, 15; RHA, 50 y RFA, 59.)

#### ASESORAMIENTO

Los servicios de asesoramiento, que se solicitan habitualmente de profesionales independientes, son de distintos tipos: de consejo técnico, de coordinación y de cumplimiento de actividades o programas específicos.

58. Dígase con qué servicios de asesoría técnica cuenta la organización; en particular, si existen servicios de (véase OGP, 16): a) Auditoría externa; b) Asesoramiento legal; c) Asesoramiento de sistemas, y d) Otros.

Describanse brevemente las funciones que desempeñan.

59. Los asesores técnicos o de coordinación, ¿son solamente consejeros o también tienen facultades de operación? En este caso indíquese en qué consisten.

#### CONCLUSIÓN

60. Teniendo presentes los objetivos que persigue la organización auditada y con base en los papeles de trabajo de la auditoría, prepárese una cédula que resuma las observaciones, razonando claramente los juicios, y léase a los funcionarios responsables de la organización antes de preparar el informe de auditoría. Esta cédula contendrá, entre otros, los siguientes puntos: a) Descripción de la situación o del hecho observados; b) Criterios expuestos sobre el particular por los funcionarios competentes; c) Razonamiento de posibles consecuencias, y d) Recomendación de medidas que pudieran mejorar la administración y el control.

61. En opinión del auditor, basada en el trabajo desarrollado, dígase si la organización general es adecuada para las finalidades que tiene encomendadas y permite una operación eficiente y un buen control.

#### REVISIÓN

62. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias que se han hecho para mejorar las situaciones observadas en auditorías anteriores, tanto por lo que respecta a esta guía como a las guías de auditoría administrativa de recursos humanos, materiales y financieros y a las de eficiencia y productividad. Expónganse las razones por las que no se hubieren adoptado algunas sugerencias. Inclúyase en el archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas.

63. Anótese la ocasión y la fecha en que se revise y ponga al día la presente guía, consignando los datos que siguen: fecha de la revisión; tipo de auditoría practicada, y nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 2

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### ESTRUCTURA DE LA ORGANIZACIÓN

1. Obténgase o prepárese una gráfica de la estructura de la organización (véase OGA, 5), y acompáñese una nota descriptiva de: a) El objeto de la organización y las metas que persigue (véase OGA, 1); b) Los órganos de gobierno, de administración, de dirección y de vigilancia (véase OGA, 2); c) La ramificación de sus actividades en divisiones verticales (véase OGA, 3); d) Las franjas horizontales de responsabilidad dentro de las distintas divisiones verticales, y (véase OGA, 4) e) Los principales mecanismos de coordinación que existan. (Véase OGA, 7.)

2. Describanse las funciones de los principales cargos ejecutivos, y prepárese o póngase al día la lista de los funcionarios que los ocupan, así como la de quienes integran los órganos de gobierno.

3. Obténganse o fórmulense extractos de los siguientes documentos: a) Disposiciones legales o administrativas que definan la estructura y el régimen jurídicos, así como el objeto de la organización, y (véase OGA, 5) b) Decreto, acta o escritura constitutiva y sus reformas.

## POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

4. Obténganse o pónganse al día los extractos de las políticas, reglamentos, procedimientos e instructivos en vigor. Si se han editado manuales, pónganse al corriente y agréguese por separado al archivo permanente. (Véase OGA, 10 y 11.)

## DIRECCIÓN, DELEGACIÓN DE FACULTADES Y DESCENTRALIZACIÓN

5. Resúmanse las propuestas de la dirección a los órganos de gobierno respecto del abandono de determinadas actividades o la adopción de nuevas. (Véase OGA, 12-g.)

## DESCRIPCIÓN DE PUESTOS Y DESARROLLO DEL PERSONAL

6. Agréguese los lineamientos generales del sistema de descripción de puestos y calificación de méritos. (Véase OGA, 18 y 20.)

7. Inclúyanse los lineamientos de los programas de desarrollo de personal y de ejecutivos. (Véase OGA, 22.)

## INFORMACIÓN PARA DECISIONES

8. Hágase una relación descriptiva de la información financiera que se prepara, indicando su periodicidad. (Véase OGA, 31.)

9. Prepárese una cédula por cada uno de los estados financieros principales, destinando una columna a cada año, y extráctense en miles de pesos sus renglones relevantes.

10. Acompáñense copias de los últimos estados financieros de la organización.

11. En cuaderno por separado compílese los principales estados financieros de los últimos años.

## METAS Y OBJETIVOS. PLANEACIÓN, PRESUPUESTO, PROGRAMACIÓN Y CONTROL

12. Descríbanse los lineamientos del sistema de planeación, presupuesto y programación, señalando entre otros los siguientes puntos: a) Sistemas de enlace entre la planeación a largo, mediano y corto plazos (véase OGA, 37); b) Sistema de enlace entre

el presupuesto y el plan a corto plazo (véase OGA, 36); c) Sistema de enlace entre los programas y los presupuestos (véase OGA, 47); d) Congruencia entre los objetivos de los planes y presupuestos y los medios destinados a su logro, y (véanse OGA, 39 y 47) e) Criterios adoptados para la medición del avance. (Véase OGA, 44.)

13. Acompáñense estados pro-forma de planes, presupuestos y programas. (Véase OGA, 48.)

## SISTEMA DE LIBROS Y REGISTROS

14. Obténganse o formúlense extractos de los siguientes documentos (véase OGA, 56): a) Asambleas de los órganos de gobierno; b) Sesiones de los órganos de administración; c) Principales contratos de: financiamiento; hipoteca; fideicomiso; arrendamiento, y otros; d) Contrato colectivo de trabajo; e) Poderes conferidos a los funcionarios; f) Lista de las instituciones de crédito, seguros y fianzas con las que se opere; g) Catálogo de cuentas, instructivos y manuales de contabilidad y formas en uso; h) Libros, registros y auxiliares de contabilidad; i) Descripciones y gráficas de los sistemas de contabilidad general y de costos, y j) Diagramas del flujo de operaciones.

## INSTALACIONES

15. Obténgase un diagrama de las instalaciones. (Véase OGA, 57.)

## ASESORAMIENTO

16. Obténgase o fórmese una lista de los servicios de asesoramiento con que cuenta la organización, describiendo la naturaleza y objeto de cada uno. (Véase OGA, 58.)

## SUGERENCIAS

17. Hágase una síntesis de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías administrativas, de operaciones y financieras y de evaluación de programas practicadas con anterioridad, así como de las razones invocadas por los funcionarios de la organización para no implantar otras.

## IV. RECURSOS HUMANOS

### SECCIÓN I

#### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

##### ESTRUCTURA DE LA OFICINA DE PERSONAL

ENTRE las medidas que contribuyen a aumentar la eficiencia del trabajo de los empleados se encuentran las siguientes: que sus responsabilidades y sus facultades se asignen de manera clara y precisa; que las labores especializadas se integren en un conjunto ordenado al logro de la finalidad general, y que se tomen providencias para el mejoramiento profesional del personal.

Por la importancia prioritaria que tiene la administración de los recursos humanos, es frecuente que se destine para atenderla una oficina específica, la cual depende generalmente de la alta dirección.

##### *Personal de la organización*

1. Dígase si la organización define con precisión las responsabilidades y autoridad del personal, y si tal definición: *a)* Es genérica para puestos semejantes y se formula tomando en cuenta el tipo de actividades que están destinados a realizar, y *b)* Es específica para cargos de supervisión y dirección, y se establece a la luz de los objetivos globales de la organización. (Véanse OGA, 78 y núm. 18.)

2. El número de empleados, ¿está proporcionado al volumen de operaciones de la organización? (Véanse OGA, 23 y 24, y EPA, 57-a.)

3. ¿Está en vigor un programa de desarrollo del personal que especifique los objetivos y los medios destinados a su alcance? ¿Quién es responsable de su ejecución?

4. ¿Con qué sindicato se tiene firmado el contrato colectivo de trabajo?

5. ¿En qué clase y grado de riesgo se encuentra la organización para los efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social?

6. ¿Quiénes integran la comisión permanente de seguridad y con qué periodicidad se reúne?

##### *Oficina de personal*

7. Hágase una breve descripción de la oficina de personal que indique su jerarquía, nombre y ubicación dentro de la organización, el nombre y cargo de los principales funcionarios y las secciones que comprende.

8. Indíquese si la oficina de personal cuenta con secciones especializadas para atender los siguientes asuntos, entre otros: *a)* Diseñar políticas de personal, de sueldos y prestaciones y vigilar su cumplimiento; *b)* Mantener condiciones físicas de trabajo adecuadas y adoptar medidas preventivas para la salud del personal; *c)* Entrevistar a los solicitantes de empleo e instruirlos respecto de las facultades y responsabilidades de los puestos en que se interesan; *d)* Determinar las necesidades de adiestramiento en coordinación con los supervisores de operación, y *e)* Vigilar el acatamiento de las disposiciones legales sobre la materia.

9. Obténgase o prepárese un organigrama de la oficina de personal y agréguese al archivo permanente de auditoría. (Véase RHP, 1.)

10. Dígase si se requiere la participación de la oficina de personal para la atención de asuntos o cuestiones de administración y manejo del personal de las demás unidades de la organización.

##### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

La auditoría de recursos humanos debe verificar que las normas de actuación y las políticas de la organización respecto a su personal consten por escrito, se den a conocer a los interesados y que los reglamentos y procedimientos vigentes formen parte de los manuales en uso.

11. ¿Existe un reglamento interior de trabajo? Agréguese una copia al archivo permanente de auditoría. (Véanse RHP, 2 y 6-c.)

12. Dígase si se editan y se dan a conocer a los empleados y, en su caso, agréguese al archivo permanente de auditoría, las políticas y reglamentos acerca de los siguientes asuntos (véanse núms. 27 y 41; RHP, 2 y OGA, 9): *a)* Normas generales de operación; *b)* Derechos y obligaciones del personal; *c)* Sueldos y prestaciones; *d)* Medidas de seguridad, higiene y profilaxis; *e)* Políticas de promoción; *f)* Políticas de disciplina, y *g)* Otros.

13. ¿Participan los directivos y supervisores en la definición y en los cambios de las políticas y reglamentos a que se refiere el punto anterior?

14. ¿Se señalan objetivos concretos y estándares de desempeño del personal y de los supervisores en términos de cantidad, calidad y oportunidad?

15. ¿Está afianzado el personal que prepara la nómina y el que maneja fondos, bienes y valores? (Véase RHP, 5.)

#### DESCRIPCIÓN DE PUESTOS

(Véase p. 78 en OGA.) Un sistema de descripción de puestos consiste en especificar las facultades y responsabilidades de cada empleo, así como las capacidades que deben reunirse para su buen desempeño. Permite que se asigne a la persona apta para cada cargo —evitando la tendencia de adaptar los puestos a las capacidades del individuo—, y que se establezca un sistema coherente de dirección y control que facilite el alcance de los objetivos. Para que las descripciones de puestos sean adecuadas, es necesario que los ejecutivos y los supervisores responsables del cumplimiento de los fines a que están destinados los puestos participen en ellas, y que éstas se mantengan al día mediante revisiones periódicas. Cuando las revisiones periódicas se practican cuestionando la utilidad de los puestos son un medio eficaz de aumentar la eficiencia general. Al acometer los temas que considera este apartado, el auditor se cerciorará de que las descripciones de puestos sean congruentes con las políticas, reglamentos y procedimientos vigentes y de que las labores se realicen del modo indicado en ellas.

16. ¿Está en vigor un sistema de descripción de puestos para las distintas unidades administrativas y de operación, que señale las funciones y responsabilidades de cada puesto, así como los requisitos y aptitudes que deban llenar los candidatos a desempeñarlo? (Véase OGA, 10-e.)

17. Las descripciones de puestos de supervisión y directivos, ¿incluyen los requerimientos de educación, especialización y experiencia necesarios para desempeñarlo? (Véase OGA, 18.)

18. ¿Participan los ejecutivos y supervisores en la descripción de puestos de las unidades a su cuidado?

19. ¿Se definen los puestos requeridos tomando en consideración las necesidades de una delegación de funciones adecuada?

20. ¿Se analizan periódicamente los puestos para determinar si el trabajo para que se realiza es útil y no duplica el que se efectúa en otra unidad?

21. El análisis a que se refiere el punto anterior, ¿se practica invariablemente antes de cubrir una vacante?

#### RECLUTAMIENTO Y SELECCIÓN

Los sistemas de reclutamiento persiguen los propósitos de asegurar que la organización cuente en todo momento con el número y calidad del personal que necesita y de evitar la contratación precipitada y los nombramientos improvisados. Una buena política de reclutamiento otorgará la prioridad justa al personal que ya presta sus servicios.

El proceso de reclutamiento presupone la existencia de una definición clara de los puestos, y de registros que permitan conocer las aptitudes, capacidades, experiencias y actitudes del personal.

Cuando las dependencias y las entidades del sector público confrontan situaciones que requieren el refuerzo de la planta de personal de unidades administrativas y de operación existentes, o la creación de nuevas, es frecuente que se transfiera personal especializado de otras dependencias o unidades sin transferir también el costo de sus emolumentos. Al prolongarse esta situación, si el personal transferido permanece en las nuevas unidades, la aplicación de sus percepciones no corresponde al lugar en que presta sus servicios, provocando distorsiones en la asignación de costos, que deben evitarse para que la evaluación sea factible. (Véase RHO, 2.)

22. Si se tiene formalmente establecido un programa de reclutamiento y selección de personal, descríbase sucintamente.

23. ¿Se realizan entrevistas de los candidatos con los funcionarios de la oficina de personal y con los ejecutivos y supervisores de operación?

24. ¿Llenan los aspirantes una solicitud de empleo que consigne sus datos personales, y los relativos a la escolaridad, especialización, experiencia y referencias de trabajo? Agréguese esta forma al archivo permanente de auditoría.

25. Dígase si antes de contratar a un nuevo empleado: a) Se verifican los datos de la solicitud y las referencias de empleos anteriores; b) Se practica examen médico; c) Se hacen pruebas psicométricas, y d) Los supervisores hacen pruebas prácticas.

26. Dígase qué funcionarios están facultados para (véanse núm. 54; RHC, 1 y 2): a) Contratar nuevos empleados y asignarles su

suelo; *b*) Aumentar el sueldo del personal, y *c*) Autorizar labores en tiempo extraordinario.

27. ¿Se instruye al personal de nuevo ingreso acerca de las funciones y objetivos generales de la organización, así como de sus obligaciones y responsabilidades particulares, de su sueldo y condiciones de trabajo? (Véanse núms. 12 y 41, y OGA, 9.)

28. Dígase si está prestando servicios personal comisionado de otras dependencias o unidades cuyos emolumentos queden a cargo de ellas, o bien si se ha transferido a otras dependencias o unidades personal cuyas percepciones formen parte del costo de operación de la organización auditada. (Véanse RHO, 2 y 12.)

29. ¿Qué medidas se han tomado para evitar la situación a que se refiere el punto anterior?

#### ADIESTRAMIENTO Y DESARROLLO

Para elevar el nivel de eficiencia, además de que exista un buen procedimiento de reclutamiento y selección, deben tenerse programas formales de capacitación y desarrollo que busquen la superación académica, cultural y práctica de los empleados. Las políticas y procedimientos darán una orientación básica al personal, pero conviene que además se implanten mecanismos de adiestramiento y educación permanente. El adiestramiento sistemático general es más efectivo que la capacitación ocasional individual.

30. Indicar si están establecidos algunos de los siguientes programas de capacitación y perfeccionamiento: *a*) Cursos, seminarios, conferencias y prácticas internos, o impartidos por instituciones especializadas; *b*) Cursos sobre medidas de higiene y seguridad; *c*) Enseñanza extraescolar académica y cultural útil para el desempeño de las funciones y para la superación del personal; *d*) Adiestramiento práctico en las instalaciones de la organización, y *e*) Cursos impartidos por los proveedores de equipo y material de producción o de oficina destinados al personal que deba utilizarlos.

31. Dígase si se tienen programas continuos de entrenamiento para los siguientes niveles: *a*) Principiantes; *b*) Personal en general; *c*) Supervisores, y *d*) Ejecutivos.

32. ¿Se dan cursos de entrenamiento específico a los empleados susceptibles de ocupar un puesto de mayor nivel cuando éste vaya a vacarse o a desocuparse?

#### EVALUACIÓN Y PROMOCIÓN

Un sistema efectivo de evaluación del personal es complemento indispensable de uno de adiestramiento y desarrollo. La evaluación es función natural de los supervisores y ejecutivos respecto de su personal, pero aumenta su eficacia si se integra en un conjunto formalizado. Para que rinda frutos óptimos, el interesado debe conocer el resultado de la evaluación. El auditor investigará si se evalúa periódica y objetivamente el desempeño del personal, y si esa evaluación se toma en cuenta para las promociones.

33. Los empleados, ¿conocen los objetivos que deben lograr y éstos se expresan en términos cuantitativos de manera que hagan posible la evaluación de su desempeño?

34. ¿Se tienen programas formales para evaluar el desempeño del personal, de los supervisores y de los ejecutivos, que comparen sus realizaciones con la descripción de sus puestos y con parámetros objetivos?

35. En relación con las evaluaciones a que alude el punto anterior dígase: *a*) Si las comparaciones se hacen en términos de logros más bien que de esfuerzos; *b*) Con qué periodicidad se realizan; *c*) Cómo se consignan sus resultados, y *d*) Si se discuten con los interesados los resultados de las evaluaciones a efecto de ayudarlos a mejorar su trabajo.

36. ¿Existe un plan formal de calificación de méritos que se base en las evaluaciones de desempeño y en las aportaciones que haya hecho el personal para simplificar o mejorar el trabajo? (Véase OGA, 10-e.)

37. ¿Se otorgan premios e incentivos por aumentos de productividad debidos al desempeño o sugerencias del personal? (Véase núm. 43.)

38. ¿Se toman en cuenta los resultados de la evaluación del desempeño y las aportaciones del personal, para hacer las promociones?

39. Cuando está vacante un puesto, ¿se comparan las aptitudes, educación, actitudes y antigüedad en el servicio de distintos candidatos para efectos de promoción? ¿Se celebran concursos?

40. Para ocupar plazas de supervisión y en condiciones semejantes de aptitud, ¿se prefiere a empleados de la organización sobre personas ajenas a ella?

## RELACIONES HUMANAS

En toda administración es indispensable procurar que el clima de trabajo propicie un desenvolvimiento sano del personal; que se establezca una comunicación fluida entre los empleados, independientemente de su jerarquía, y que se adopten los procedimientos que integren a cada individuo en la organización y le permitan considerarla como cosa suya. Al ocuparse de los puntos que contiene este apartado el auditor juzgará si el personal de la organización labora con espíritu de equipo y dedicación profesional al trabajo.

41. ¿Se informa regularmente a los empleados acerca de la situación, de las necesidades y del desarrollo de la organización; acerca de la comunidad de intereses entre la colectividad, la organización y su personal; acerca de los objetivos, las políticas, reglas de operación y de disciplina, así como de las prestaciones vigentes en la organización? (Véanse núms. 12 y 27 y OGA, 9.)

42. ¿Con qué periodicidad se realizan reuniones formales de los ejecutivos con los supervisores para propiciar una comunicación efectiva y darles información pertinente?

43. ¿Se fomentan y estudian las sugerencias del personal para mejorar las operaciones, informando al autor de la sugerencia cuál fue la decisión tomada? (Véase núm. 37.)

44. Cuando se piensa modificar algún procedimiento, ¿se pide la opinión de los empleados a los que afecta el cambio?

45. ¿Se tiene un programa formal de entrevistas, reuniones, evaluaciones y pruebas que permitan conocer las capacidades, inclinaciones, aspiraciones y especializaciones del personal?

46. ¿Se realizan actividades sociales o deportivas del personal con participación de ejecutivos y supervisores?

47. ¿Se edita una publicación interna destinada al personal, en la que se le informe acerca de las operaciones de la organización, eventos sociales del personal, y actuaciones sobresalientes de algún empleado, sin hacer hincapié en la importancia de las actividades ejecutivas?

48. ¿Se recuerdan de alguna manera las fechas de aniversario y el de tiempo de servicio del personal?

49. ¿Se han tomado medidas tendientes a reducir la rotación y el ausentismo del personal?

50. ¿Son adecuadas las instalaciones de servicios para el personal, así como la iluminación, ventilación y equipos e instrumentos y condiciones generales de trabajo? (Véase OGA, 57.)

## PREPARACIÓN DE NÓMINAS Y PAGO DE SUELDOS

La correcta determinación de los emolumentos del personal, su control y aplicación al costo de las actividades a que corresponden, son fundamentales para la buena marcha de las instituciones y para la evaluación de su eficiencia.

51. Dígase si para determinar el pago del sueldo se controla el tiempo de asistencia del personal mediante relojes marcadores o registros. (Véanse núm. 52-e, y RHC, 3.)

52. Dígase si el personal que prepara las nóminas (véase RHC, 5): a) Es independiente de quien paga los sueldos (véase RHC, 8); b) Es independiente de quien controla el tiempo de asistencia (véase RHC, 4); c) Es independiente de quien lleva los registros del personal (véase RHC, 5-d); d) Es independiente de quien contrata al personal, le asigna sueldo o le autoriza compensaciones adicionales (véanse RHC, 5-a y b), y e) Se basa en los registros de asistencia (véanse núm. 51 y RHC, 3 y 5-c).

53. Dígase si las cuotas, cálculos, deducciones y demás elementos determinantes del pago están sujetos a revisión por parte de funcionarios o empleados ajenos al personal que prepara la nómina, determina sus bases o la paga, y si esa revisión se realiza (véase RHC, 6): a) Antes de autorizar el pago de la nómina, y b) Por pruebas selectivas, después de su pago, como función normal de auditoría interna.

54. Para aumentar los sueldos, autorizar tiempo extra, conceder permisos y pagar la nómina ¿se exige la autorización de un funcionario responsable? (Véanse núm. 25 y RHC, 2.)

## CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

La contabilidad de los recursos humanos debe asentar la naturaleza, el volumen y el costo de los servicios personales previstos y de los prestados en el desarrollo de las operaciones, con el detalle necesario para aplicarlos precisamente a las actividades a que correspondan y dar elementos para el control de su volumen y costo, y para juzgar la eficiencia de su uso.

55. Para los efectos del cómputo de eficiencia, ¿se han implantado procedimientos de registro que permitan asignar el importe de los sueldos y prestaciones precisamente a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se presten los servicios que se retribuyen? (Véase RHO, 10.)

56. ¿Se lleva registro de las horas/hombre presupuestadas y de las empleadas en cada programa, proyecto o función, clasificándolas según el tipo de ocupación del personal?

57. Se practican periódicamente auditorías de personal que comprendan la justificación del pago de sueldos, la evaluación del trabajo y la aplicación del costo al programa, proyecto o función a que correspondan los servicios prestados por los empleados? (Véanse RHC, 16 y 17.)

58. ¿Con qué frecuencia se elaboran informes comparativos de los volúmenes y costos reales con los previstos en el presupuesto, analizándolos por programas, proyectos o funciones?

#### LIBROS Y REGISTROS

Es de singular importancia conocer en todo momento cuáles son las aptitudes, comportamiento y aspiraciones del personal. Para lograrlo se procurará confiar a registros escritos la información que se utiliza, o que se debe utilizar, para la administración de recursos humanos.

59. Dígase si los expedientes del personal contienen la siguiente información por empleado (véase RHO, 18): a) Solicitud de empleo, indicando antecedentes académicos, de experiencia y otros; b) Examen médico; c) Prueba de aptitud (examen técnico); d) Aviso de alta, de baja y de cambio de sueldo al IMSS o al ISSSTE; e) Inscripción en el Registro Federal de Causantes; f) Acumulación de la percepción mensual, para los efectos de la declaración anual del impuesto; g) Filiación; h) Copia o copias de las constancias de nombramiento; i) Copia de compatibilidad de empleo, en su caso; j) Hoja de datos personales con cargo que desempeña, lugar de trabajo y horario; k) Resultados de las entrevistas y otros procedimientos de evaluación formal del desempeño; l) Sueldos y prestaciones; m) Retrasos, ausencias y permisos; n) Premios y sanciones; ñ) Incidencias presupuestarias, y o) Causas de su retiro en los casos de separación voluntaria.

60. Indíquese si se llevan registros o expedientes que contengan estudios sobre los siguientes aspectos generales del personal: a) Actitud, mediante encuestas de opinión, entrevistas, sesiones de evaluación u otros medios; b) Ausentismo y rotación de personal; c) Número de accidentes, y d) Costo promedio del ausentismo, de la rotación y de los accidentes.

61. ¿Es oportuno el aviso a la oficina de personal y a los pagos, de las bajas en nóminas por separaciones y traslados?

#### CONCLUSIÓN

62. Teniendo presentes los objetivos que persigue la organización auditada, los del programa de auditoría y los de esta guía, con base en los papeles de trabajo de la auditoría practicada, prepárese una cédula que resuma las observaciones razonando claramente los juicios, y léase a los funcionarios de la organización.

Esta cédula contendrá, entre otros, los siguientes puntos: a) Descripción de la situación o del hecho observados; b) Razo- namiento de las consecuencias que puede tener; c) Recomen- dación de las medidas que pudieran adoptarse para mejorar la administración y el control, y d) Puntos de vista de los funcio- narios responsables de la organización acerca de la situación o hecho observados.

63. Con base en el trabajo desarrollado, dígame si la adminis- tración de recursos humanos de la organización es adecuada para las finalidades que persigue, y permite una operación eficiente y un buen control.

#### REVISIÓN

64. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias que se hayan hecho para me- jorar las situaciones observadas en auditorías anteriores, y en su caso, indíquense las razones que se hayan tenido para no adop- tar otras. Agréguese al archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas. (Véase RHP, 11.)

65. Anótense la ocasión y la fecha en que se revise y ponga al día la presente guía, consignando los datos que siguen: a) Fe- cha de la revisión; b) Tipo de auditoría practicada, y c) Nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 2

### GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES

El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos,

el plan, el período sujeto a revisión, el alcance y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que deba modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa el programa indicará los puntos de ella que deban cubrirse.

#### GENERAL

1. Revisense los informes y cartas de sugerencia de las auditorías administrativas de la organización general y de recursos humanos, así como los de auditoría de operaciones efectuadas con anterioridad y tómese nota de las situaciones y observaciones que puedan tener efecto en la auditoría que se va a practicar. Véase que se haya dado cumplimiento a las resoluciones de los órganos de gobierno y de administración que afecten a los recursos humanos.

2. Obténganse o prepárense relaciones del personal comisionado como sigue (véanse núm. 12 y RHA, p. 91 y núm. 28): a) Del adscrito a la organización auditada y comisionado en otra; b) Del adscrito a otra organización y comisionado en la auditada, y c) Del comisionado internamente entre distintas unidades de la organización auditada.

Compruébese la existencia de los oficios de comisión y prepárese una cédula de reclasificación de las remuneraciones que permita acumularlas a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se prestan los servicios, descargándolas de las de adscripción. (Véase núm. 11.)

#### NÓMINAS Y LISTAS DE RAYA

3. Verifíquese la corrección de las nóminas y listas de raya, por el período indicado en el programa de auditoría tomando en consideración los procedimientos y elementos de control para su formulación y la comprobación de su pago, como sigue: a) Verificar la exactitud de los cálculos y sumas; b) Comprobar que las nóminas y listas de raya se formulen con base en las tarjetas o registros de asistencia del personal (véase RHC, 4); c) Por pruebas selectivas compárense los sueldos con el tabulador vigente, y verifíquese la aprobación de tiempo extra, de percepciones adicionales y otras incidencias presupuestarias (véase RHC, 2); d) Ve-

rificar la corrección del cálculo de las retenciones o descuentos por conceptos de (véase RHC, 6): impuestos sobre productos del trabajo; cuotas del IMSS o del ISSSTE; cuotas sindicales, y préstamos, anticipos de sueldos, gastos de viaje, y otros; e) Verificar que las nóminas y listas de raya hayan sido firmadas por quien las elaboró y por el funcionario autorizado para aprobarlas (véase RHC, 7); f) Hacer pruebas de la acumulación al sueldo de percepciones, compensaciones y gastos no comprobados sujetos al impuesto sobre productos del trabajo, y g) Verificar que conste el recibo del sueldo en la propia nómina, en la lista de raya o en recibos anexos. Por pruebas selectivas compárense las firmas con las de los registros del personal. (Véase RHC, 14.)

4. Por pruebas selectivas cerciórese de la correcta retención y entero del impuesto sobre productos del trabajo como sigue: a) Concúliense las percepciones y descuentos en nóminas con la liquidación y entero del mes correspondiente; b) Asegúrese que se incluyan en la base de cómputo del impuesto los cargos directos a cuentas de costos y gastos por pagos fuera de nóminas, tales como gastos de representación y de viaje no deducibles para efectos fiscales, bonificaciones para gastos familiares y otros, y c) Compruébese el pago del impuesto del 1 % por remuneraciones al personal.

5. Selecciónese una liquidación de pagos al instituto de seguridad social y compruébese: a) Que todos los sueldos que aparecen en las nóminas estén en la liquidación; b) Los cálculos de las cuotas a cargo de la organización; c) La correcta liquidación del riesgo profesional, y los pagos del 5 % para el fondo para la vivienda (INFONAVIT o FOVISSSTE).

#### PAGO DE LAS REMUNERACIONES

6. Cotéjese el importe total del efectivo recibido para el pago con el importe neto de la nómina y cerciórese de que todo el efectivo recibido haya sido ensobrado por el personal de la organización responsable de su control. (Véase RHC, 12.)

7. Cuando lo indique el programa de auditoría, acompáñese a los pagadores a distribuir los sobres o cheques y recábase su firma en las nóminas, en las listas de raya o en los recibos.

8. Relaciónense todos los sobres o cheques no reclamados, cerciórese de que los beneficiarios de los mismos realmente estén al servicio de la entidad, y contrólense la devolución oportuna a la oficina que proceda.

9. Cotéjense los nombres de los empleados que aparezcan en una nómina o lista de raya anterior y compruébese que los cambios de una a otra por altas o bajas de personal estén debidamente documentados y autorizados.

#### CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

10. Mediante el examen de la documentación correspondiente y de entrevistas a los supervisores, cerciórese de que el importe de las nóminas y listas de raya, así como de cualquier otra remuneración que se pague fuera de nómina, se aplique precisamente a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se presten los servicios relativos. (Véase RHA, 55.)

11. Concíliense las unidades y cantidades totales pagadas según las nóminas y listas de raya, con su distribución a los programas, proyectos, funciones o unidades que correspondan.

12. Si se encuentra personal comisionado, hágase una cédula que muestre los ajustes necesarios para determinar el costo real de servicios personales por programa, proyecto, función o unidad. (Véanse núm. 2 y RHA, 28.)

13. Estúdiense y discútase con los funcionarios competentes la idoneidad de los indicadores cuantitativos adoptados para medir las realizaciones, y con ellos verifíquese el avance hacia los objetivos en el período contado del inicio del ejercicio a la fecha de la auditoría, cubriendo los siguientes aspectos, entre otros (véase RHC, 16): a) Evaluación del número de personal respecto a la carga de trabajo (véase OGA, 23); b) Regularidad de la asistencia del personal; c) Evaluación de la productividad del personal en casos de jornadas muy cortas. Opíñese acerca de su conveniencia, y d) Verificación de que las prestaciones del personal satisfacen los supuestos que les dan origen.

14. Prepárese una cédula sumaria que compare el número de horas/hombre y el costo real de servicios personales con las cifras equivalentes del presupuesto detalladas por programa, proyecto, función o unidad y analícense y explíquense las variaciones anotando las razones que expongan los supervisores y directivos competentes. (Véanse EPA, 58; EPO, 13, 20 y 24; EPF, 12 y EPP, 9-a.)

15. Dedúzcase el costo real por hora/hombre obtenido y compárese con el considerado en el presupuesto, haciendo un razonamiento de las diferencias. (Véanse EPA, 58; EPO, 13 y 24; EPF, 12 y EPP, 9-a.)

Analícense con los funcionarios competentes la viabilidad

del alcance de los objetivos y tómesese nota de las observaciones que procedan. (Véase EPO, 17.)

#### LIBROS Y REGISTROS

17. Cerciórese de que los registros en uso permitan: a) Acumular las horas o días trabajados; b) Conocer el tiempo extra trabajado; c) Hacer la aplicación contable del importe de las nóminas y listas de raya a los programas, proyectos, funciones o unidades en las que preste efectivamente sus servicios el personal, y d) Efectuar los descuentos que procedan.

18. Por pruebas selectivas verifíquese que los expedientes del personal contengan la documentación que se indica en la guía de auditoría administrativa. (Véase RHA, 59.)

#### CONCLUSIÓN

19. Antes de formular el informe de auditoría y la carta de sugerencias, hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios y procédase como sigue: a) Revisense con el auditor responsable, y b) Discútanse con los funcionarios correspondientes de la organización.

#### REVISIÓN

20. Investíguese y tómesese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias que se hayan hecho en auditorías anteriores tendientes a mejorar las situaciones observadas y, en su caso, indíquense los motivos por los que no se hayan tomado otras. Inclúyase en el archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas. (Véase RHP, 11.)

21. Revisense y pónganse al corriente: a) La guía de auditoría administrativa; b) El cuestionario de control interno, y c) El programa de trabajo de archivo permanente.

Anótense al calce de cada uno la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la efectuó.

## SECCIÓN 3

## GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

La auditoría financiera y de evaluación de programas se practicará, normalmente, a la fecha de cierre del ejercicio. El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos, el plan, el período sujeto a revisión y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando, durante la revisión, el encargado considere que debe modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa, el programa indicará los puntos de ella que deban cubrirse. Si no se hubiere efectuado auditoría de operaciones hágase por el período elegido para la financiera y de evaluación de programas, con ella quedarán cubiertos varios de los puntos que contiene esta guía.

## REVISIÓN DE TRANSACCIONES Y REGISTROS

1. Con los ejecutivos de la organización y funcionarios de la oficina de personal revísense las políticas, procedimientos, prácticas contables y controles en materia de personal y de sueldos y salarios, y explíquense los cambios importantes ocurridos desde la auditoría anterior.

2. Analícense y dense explicaciones acerca de las variaciones de los sueldos y del número de trabajadores hasta la fecha de la auditoría.

3. Háganse las pruebas necesarias para cerciorarse de que se hayan registrado en libros los pasivos destinados a cubrir: a) Sueldos y salarios pendientes de pago; b) Vacaciones acumuladas; c) Primas de vacaciones; d) Primas de antigüedad; e) Aguinaldo; f) Participación de utilidades, y g) Otros beneficios a los trabajadores por ley o por contrato.

4. Revísese la última declaración disponible del impuesto sobre productos del trabajo, para comprobar: a) Por pruebas selectivas, que se haya hecho una correcta liquidación anual del impuesto al ingreso de las personas físicas. Las pruebas incluirán, entre otros, al personal de nuevo ingreso, al que se haya separado y al que haya tenido aumentos en sus remuneraciones según el punto 2 anterior, y b) Que se haya conciliado esta li-

quidación anual con los cargos a las diferentes cuentas que soportan los costos.

## CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

5. Prepárese una cédula que compare el costo del ejercicio con el previsto en el presupuesto y con el costo incurrido en el año anterior por centro de costos, programa, proyecto, función o unidad, y explíquense las variaciones importantes de los siguientes puntos (véanse EPO, 22 y EPF, 10): a) Importe bruto de los sueldos, salarios y prestaciones pagados al personal; b) Número de trabajadores, y c) Cantidad de horas/hombre trabajadas.

6. Efectúese el cálculo global de los sueldos y salarios pagados en el año, con base en los datos de las nóminas, y conciliése su importe con los cargos a las cuentas de costos y gastos y su aplicación a los programas, proyectos, funciones o unidades. (Véanse EPO, 23 y EPF, 11.)

7. Efectúense las labores previstas en los puntos 10 a 16 de la auditoría de operaciones refiriéndolas al ejercicio que se audita. (Véase EPA, 58.)

8. Examínese el presupuesto por programas para el ejercicio auditado y determínese, por cada programa (véanse EPO, 25; EPF, 13 y EPF, 9-a): a) El factor de cumplimiento, dividiendo el valor del resultado logrado entre el previsto; b) Aplíquese el factor de cumplimiento al valor de los servicios personales previsto en el presupuesto; c) Compárese el monto proporcional de los servicios personales obtenido conforme al inciso anterior con el costo incurrido; d) Determínense e investiguense las diferencias, separando las que obedezcan a causas ajenas al control de la organización, de las que indiquen negligencia y deficiencias del personal o de los sistemas de operación, y e) El auditor responsable y el encargado de la auditoría, junto con los funcionarios de la organización y con ayuda de técnicos competentes, sugerirán las medidas que puedan adoptarse para corregir las desviaciones y para evitarlas en el futuro.

## CONCLUSIÓN

9. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios, y procédase como sigue antes de formular el informe de auditoría y la carta de sugere-

rencias: *a)* Revísense con el auditor responsable, y *b)* Discútanse con los funcionarios correspondientes de la organización.

### REVISIÓN

10. Revísense los papeles de trabajo y el informe de la auditoría de operaciones, e investigúese si se tomaron decisiones acerca de las sugerencias u observaciones efectuadas, indicando las razones por las cuales no se hubieren adoptado algunas. Inclúyase en el archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas. (Véase RHP, 11.)

11. Revísense y pónganse al día, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: *a)* La guía de auditoría administrativa; *b)* El cuestionario de control interno, y *c)* El programa de trabajo del archivo permanente de auditoría.

### SECCIÓN 4

## CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

### NÓMINAS

Revísense los informes y cartas de sugerencias de las auditorías administrativa, de operaciones y financiera y de evaluación de programas de recursos humanos y tómesese nota de las situaciones que pongan de manifiesto deficiencias de control interno.

1. El funcionario que aprueba el nivel de sueldos, el tiempo extra y otros ingresos y prestaciones del personal, ¿es independiente del que formula las nóminas? (Véase RHA, 26.)

2. ¿Constan por escrito los movimientos de sueldo y de prestaciones, el tiempo extra, los permisos y otras incidencias? ¿Qué funcionarios están facultados para autorizarlos? (Véanse RHA, 26 y 54, y RHC, 3-c.)

3. Dígase si la asistencia del personal está debidamente controlada mediante tomadores de tiempo o relojes marcadores. (Véase RHA, 51 y 52-c.)

4. El personal que prepara las nóminas para el pago de sueldo, ¿se basa en registros de asistencia? (Véase RHO, 3-b.)

5. Dígase si el personal facultado para preparar las nóminas es independiente de los funcionarios que tienen a su cargo (véase RHA, 52): *a)* La contratación del personal; *b)* La autorización de sueldos; *c)* La verificación del tiempo trabajado; *d)* Llevar los registros de personal, y *e)* Pagar los sueldos (véase núm. 8).

6. Dígase si la persona encargada de revisar los cálculos, cuotas, deducciones y otras incidencias de las nóminas, es ajena a las que tienen a su cargo su elaboración y su pago (véanse RHA, 53, y RHO, 3-d.)

7. ¿Consta por escrito la aprobación de las nóminas por un funcionario responsable? (Véanse RHA, 54, y RHO, 3-e.)

### PAGO DE SUELDOS

8. ¿Quién tiene a su cargo el pago de sueldos? (Véanse núm. 5 y RHA, 52-a.)

9. ¿Se permite que en ocasiones paguen los sueldos personas distintas de las que tienen la función a su cargo?

10. ¿Se tiene una cuenta bancaria exclusiva para el pago de sueldos?

11. ¿Quién tiene firma autorizada para girar cheques contra la cuenta de pago de sueldos?

12. Si los sueldos se pagan en efectivo, ¿es adecuado el control sobre el llenado y la custodia de los sobres? (Véase RHO, 6.)

13. Indíquese si las personas que concilian la cuenta de pago de sueldos y las que revisan la conciliación son ajenas al personal encargado de la preparación de las nóminas.

14. ¿Quién verifica que las firmas que aparecen en la nómina o en los recibos anexos coincidan con las del registro del personal? (Véase RHO, 3-g.)

### CONTROLES Y AUDITORÍA

15. ¿Con qué periodicidad se hacen auditorías de personal?

16. ¿Incluyen las auditorías de personal alguno o algunos de los puntos siguientes? (véase RHA, 57): *a)* Evaluación del número de personal respecto a la carga de trabajo (véase RHO, 13); *b)* Estimación de la productividad probable de personal en casos de jornadas muy cortas; *c)* Verificación de que la

del empleado correspondan a los supuestos que les dan origen, y d) regularidad de la asistencia del personal.

17. ¿Con qué frecuencia se efectúan pruebas de nóminas en las que se pida la identificación del personal al momento del pago? (Véase RHA, 57.)

18. ¿Cómo se controla el pago de sueldos al personal que presta sus servicios fuera de las instalaciones principales de la organización?

19. ¿Se depositan inmediatamente los sueldos no reclamados?

20. ¿Se comunica a la contraloría, auditoría interna o contaduría cuál fue el monto de los sueldos no reclamados al día siguiente del pago de sueldos?

21. ¿Qué procedimiento se sigue para el pago posterior de sueldos no reclamados y quién lo autoriza?

22. Obténganse de la organización o prepárense diagramas de flujo de los procedimientos principales del control de personal y pago de sueldos.

#### CONCLUSIÓN

23. Opíñese acerca de la eficiencia del control interno y sobre la necesidad de ampliar los procedimientos de auditoría.

#### REVISIÓN

24. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias hechas en auditorías anteriores, así como las razones por las cuales no se implantaron otras. Inclúyase en el archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas. (Véase RHP, 11.)

25. Anótense la ocasión y la fecha en que se revisa, y ponga al día este cuestionario consignando: fecha de revisión; tipo de auditoría practicada y nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 5

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### ESTRUCTURA DE LA OFICINA DE PERSONAL

1. Obténgase un organigrama de la oficina de personal. (Véase RHA, 9.)

#### POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS Y REGLAS DE OPERACIÓN

2. Lístense los reglamentos y procedimientos de operación que están en vigor y obténgase un ejemplar de los mismos o de los manuales que los compilan. (Véanse RHA, 11 y 12.)

3. Revisese la guía de auditoría administrativa de recursos humanos y hágase una descripción sintética de los siguientes aspectos, programas o procedimientos: a) Descripción de puestos; b) Reclutamiento y selección; c) Adiestramiento y desarrollo, y d) Promoción y evaluación.

4. Prepárese una lista clasificada de las formas en uso y acompañese una copia de cada una.

5. Obténgase una lista de los nombres, cargos y monto de la caución del personal afianzado. (Véase RHA, 15.)

#### CONTRATOS DE TRABAJO Y PRESTACIONES

6. Obténganse copias: a) De los contratos o documentos que acrediten la relación individual de trabajo de funcionarios; b) De los contratos colectivos de trabajo, y c) Del reglamento interior de trabajo. (Véase RHA, 11.)

7. Indíquese qué régimen de seguridad social protege al personal: ISSSTE o IMSS.

8. En caso de que existan algunos planes de prestaciones sociales adicionales, extráctense.

9. Extráctese cualquier documento o contrato que establezca regímenes especiales en materia de condiciones de trabajo.

10. Indíquense las observaciones que procedan en caso de incumplimiento de las obligaciones que imponen las leyes del impuesto sobre la renta, del ISSSTE, IMSS y otras disposiciones legales o administrativas aplicables al personal.

## SUGERENCIAS

11. Hágase una síntesis de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías administrativas, de operaciones y financieras y de evaluación de programas practicadas con anterioridad, así como de las razones invocadas por los funcionarios de la organización para no implantar otras.

12. Revísese y póngase al día este programa haciendo constar: la fecha de la revisión; el tipo de auditoría practicada y el nombre del auditor que revisó.

## V. RECURSOS MATERIALES

## SECCIÓN 1

## GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN DE MANEJO  
DE LOS RECURSOS MATERIALES

LA FUNCIÓN de manejo de los recursos materiales pone de relieve la consideración fundamental de que la creación de unidades especializadas en las distintas fases del manejo y del control de un tipo de recursos, se justifica sólo cuando lo ameriten el volumen y la complejidad de las operaciones en que interviene. En la práctica, la delimitación de responsabilidades y la de la delegación de autoridad suelen no ser congruentes y llevan a desequilibrios entre las funciones y las estructuras administrativas, que se traducen en obstáculos a la fluidez, por efecto de la concentración de autoridad, o en obstáculos al control como resultado de la dispersión de las responsabilidades. Por eso es necesario que la estructura de la función de manejo de los recursos materiales se defina con base en un estudio cuidadoso de las características que presentan el volumen, el valor, la variedad y la complejidad de las operaciones de adquisición, almacenamiento, surtido y disposición de materiales, de contratación y uso de servicios y de operación de las instalaciones y equipamientos. Las directrices fundamentales de la estructura de la función buscarán una definición clara de responsabilidades y autoridad y la disponibilidad de medios de operación.

1. Obténgase o prepárese un organigrama de las oficinas que comprende la función de manejo de recursos materiales, indicando su ubicación dentro de la organización y el cargo de los responsables de cada una. Hágase una breve descripción de sus actividades. Agréguese el organigrama y la descripción al archivo permanente de auditoría. (Véase RMP, 1-a.)

2. Las actividades de compras y de almacenamiento, ¿están encomendadas a funcionarios independientes entre sí? (Véanse RMC, 1, 1-b y 1-d.)

3. La unidad de recepción de mercancías, ¿es independiente de las de almacén y despacho? (Véanse RMC, 1-b y 1-d.)

4. En general, los ejecutivos y funcionarios encargados del manejo de recursos materiales, ¿son independientes de las funciones de contabilidad y de caja? De no serlo, dígase qué injerencia tienen en ellas. (Véanse RMC, 1-a y 1-d.)

5. ¿Qué oficina o qué personas se encargan del control de los principales servicios contratados? Agréguese la lista de los servicios al archivo permanente de auditoría. (Véase RMP, 1.)

6. ¿Existe una oficina específica que se encargue del mantenimiento preventivo de las instalaciones y equipo para evitar fallas en su funcionamiento? (Véanse núm. 14-a, y EPA, 42.)

#### *Almacenes*

7. Dígase si las instalaciones destinadas al almacenamiento de artículos y las disposiciones tomadas para ordenarlos permiten fluidez, eficiencia y control del manejo de materiales. En particular, dígase (véanse núm. 41, RMC, 5, 23-b y c y RMP, 1-b): a) Si la organización cuenta con varios almacenes, a qué criterios obedece su división, si es a las regiones de operación o bien a la naturaleza de los artículos almacenados; b) Si están ubicados cerca de las unidades de producción o de embarque; c) Si tienen suficiente amplitud e iluminación y si están protegidos contra incendio; d) Si los locales cuentan con mostradores o rejillas que impidan el acceso a cualquier persona ajena a los empleados del almacén, y (véanse núm. 23-b y e) e) Si disponen de gavetas o anaqueles cerrados para la guarda de artículos de alto valor.

#### **POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES**

La mira primordial de las políticas, reglamentos y procedimientos es que las adquisiciones de bienes y servicios se efectúen en las mejores condiciones de precio, calidad, oportunidad y servicio, y que las instalaciones, maquinaria y equipo se encuentren en condiciones óptimas de operación con el fin de que los programas se realicen con la mayor eficacia y al menor costo posibles.

#### *General*

8. Agréguese al archivo permanente de auditoría copias de las políticas, reglamentos y procedimientos que se hayan editado en

materia de adquisiciones, almacenamiento, salidas, mantenimiento de instalaciones y equipos y contratación de servicios; del manual que los contenga, o de la síntesis que se haga de sus principales disposiciones. (Véase RMP, 3.)

#### *Adquisiciones*

9. Dígase si están claramente precisados los distintos ámbitos de responsabilidad en materia de compras, considerando: a) Los artículos que deben adquirirse por conducto de la oficina de compras y los que pueden serlo directamente por las unidades de operación (véase núm. 13-b); b) La competencia de las unidades de operación para señalar las especificaciones y la de la oficina de compras para decidir la fuente de aprovisionamiento; c) La coordinación entre la oficina de compras y las unidades de operación; d) Los límites de la centralización de la función de adquisiciones y el control que debe ejercer la oficina central de compras sobre las descentralizadas, y e) La competencia de los órganos de gobierno, de administración y de dirección para autorizar adquisiciones de activo fijo.

10. Dígase si las políticas y reglamentos en vigor contienen disposiciones sobre los siguientes puntos (véase núm. 22): a) Razonar la justificación de las adquisiciones que se incluyan en el presupuesto anual de compras, y justificar y analizar la viabilidad financiera de las adquisiciones de artículos cuya naturaleza, especificaciones, volumen o precio difieran de los considerados en el presupuesto (véanse núms. 10-d; 15-a; 19, y 25) b) En relación con los artículos de consumo habitual masivo: i) estandarizarlos con el objeto de reducir su costo y de aumentar la eficiencia del servicio; ii) consolidar sus compras, con el objeto de negociar con los proveedores en función del volumen agregado; iii) contratar su adquisición con varios proveedores para asegurar la continuidad del abastecimiento; c) En relación con las compras importantes: i) efectuar análisis de costos para evaluar las cotizaciones de los proveedores, y (véanse núms. 19-b, 24, 32, y RMO, 8-b) ii) realizar concursos o evaluar cuando menos tres cotizaciones (véanse núms. 11-c, 19-b, 31, RMO, 7-e, y RMC, 9); d) Cuando se trate de compras de maquinaria (véanse núms. 10-a, y 11-c): i) investigar y evaluar la posibilidad alternativa de aprovechar la capacidad disponible de la planta instalada en el país, y ii) practicar estudios comparativos de compra/reparación o de compra/renta; e) Establecer prioridades entre los proveedores, como las siguientes: i) de fabricantes sobre distribuidores; ii) de

artículos nacionales sobre extranjeros, aceptando diferencias razonables de precio y calidad; iii) en igualdad de calidad, de precio y de servicio, los de artículos producidos por el sector público o por agrupaciones de interés social, sobre otros de fabricación nacional, y iv) de fabricantes instalados en la región en que se consuman los artículos, sobre otros productores nacionales; f) Visitar las plantas de proveedores para cerciorarse de su capacidad de servicio antes de colocar los pedidos, así como del cumplimiento que están dando a sus compromisos en los trabajos en curso (véanse núms. 27-c, y RMO, 8-c); g) Obligar al personal de compras a manifestar los casos en que pudiera encontrarse en situación de conflicto de interés respecto de algún proveedor u operación específica, y prohibirle terminantemente que reciba obsequios o atenciones especiales de los proveedores. Dar a conocer a los proveedores que los obsequios que hagan o las atenciones especiales que tengan con el personal de compras, serán motivo de rescisión de los contratos en curso e impedimento para la celebración de los que se estén negociando; h) Tomar seguro sobre la inversión en inventarios, e (véase RMO, 3) i) Practicar auditorías internas periódicas de requisiciones, cotizaciones, pedidos y entradas y salidas de almacén. (Véase RMC, 11.)

11. Investíguese si los procedimientos expedidos con apoyo en las políticas y reglamentos en vigor tratan, entre otros, los siguientes asuntos: a) Programación de compras para evitar movimientos y adquisiciones de urgencia (véanse núms. 16 y 21); b) Bases que deben tomarse para establecer los lotes-tipo de compra de cada artículo y los momentos en que deben expedirse las requisiciones (véase núm. 23); c) Métodos para solicitar cotizaciones y convocar a concursos; casos en los que debe hacerse, y mínimo y máximo de cotizaciones (véanse 10-c; 19-b; 31; RMO, 7-e, y RMC, 9); d) Forma y contenido de las requisiciones y de los pedidos, y documentos que deben servirles de base. Entre esos documentos debe figurar la justificación de los casos en que no se haya tomado la cotización más baja o en que se suspenda o cancele una operación en trámite, y (véanse núms. 29, 34 y 35) e) Sistemas para las siguientes actividades: i) verificación de que las especificaciones de los artículos solicitados sean congruentes con los usos a que se destinan (véase RMO, 15-e); ii) análisis de costos estimados para evaluar cotizaciones (véanse RMO, 8-b y EPA, 57-b); iii) estudios de costeabilidad para evaluar la adquisición de maquinaria y equipo *versus* su reparación o renta, *versus* contratos de maquila (véase núm. 10-d); iv) verifica-

ción de que los equipamientos disponibles guarden proporción con el número de usuarios (véase RMO, 11-d).

### *Servicios*

12. Descríbase el grado de descentralización de las facultades de contratación y de control de servicios, entre ellos: servicio telefónico a larga distancia; servicio de máquinas copiadoras y otras máquinas de oficina; servicio de computación y servicios de mantenimiento de maquinaria y equipo e instalaciones.

### *Mantenimiento*

13. Dígase si las políticas y reglamentos implantados en materia de mantenimiento cubren los siguientes aspectos: a) Aprobación formal por una autoridad competente de un presupuesto previo al inicio de un trabajo de mantenimiento; b) Facultad de la unidad de mantenimiento de comprar directamente las partes y refacciones y de contratar con talleres especializados, o bien hacerlo por conducto de la oficina de compras, y (véase núm. 9-a) c) Realizar periódicamente estudios comparativos del costo del mantenimiento interno respecto del contratado con talleres especializados. (Véanse núm. 61, y RMO, 13-d.)

14. Dígase si se han expedido procedimientos que incluyan los siguientes puntos (véase EPA, 42): a) Programa anual de mantenimiento preventivo adecuado a los objetivos de productividad, identificando las instalaciones y los equipamientos que lo requieran (véase núm. 6); b) Bases para la selección de fabricantes, proveedores de partes o prestadores de servicios de mantenimiento; c) Estudios de sistemas de operación que reduzcan la frecuencia y la intensidad del mantenimiento; d) Instructivos al personal de los aspectos que hay que investigar en forma rutinaria en toda operación de mantenimiento (limpieza, lubricación y otros), y e) Programas de suspensión de trabajo para efectuar el mantenimiento preventivo.

### *Activo fijo*

15. Tratándose de adquisiciones y de bajas de activo fijo, dígase: a) Si se han dictado normas precisas para justificar las adquisiciones de inmuebles y equipo para considerarlas dentro del activo fijo, tomando en consideración la naturaleza de los bienes, su vida probable y su costo (véanse núm. 10 y RMC, 33);

b) Si las adiciones y las bajas deben estar aprobadas expresamente por órganos de gobierno, de administración o de dirección. Especificúense las normas en vigor (véase RMC, 31, y RMO, 11-a); c) Si se realizan inspecciones del avance y de la calidad de la obra cuando ésta se contrata con terceros; d) Si se lleva control de los bienes sustituidos y se da aviso oportuno a las oficinas administrativas de las adiciones y de las bajas para los efectos de impuestos y de seguros que procedan, y (véase RMO, 11-c); e) Si se maneja la inversión en herramientas y equipos de desgaste rápido por el sistema de dotación fija. (Véanse núm. 47 y RMC, 40.)

#### PRESUPUESTO

La preparación del presupuesto es una tarea de sumo cuidado, que requiere adecuaciones sucesivas, cada vez más afinadas, entre los medios y los objetivos. Es de singular importancia justificar no sólo la cantidad y el precio sino también la calidad de los artículos que se utilicen en las operaciones, dados los fines que se persiguen.

16. ¿Se formulan presupuestos anuales de adquisiciones, servicios, mantenimiento y adiciones al activo fijo? (Véanse 16-a y 21.)

17. Los presupuestos, ¿se elaboran con la oportunidad necesaria para permitir una operación eficiente?

18. Dígase si los materiales de consumo habitual y de escaso valor unitario se incluyen en los presupuestos en partidas globales, estimando la asignación con base en la experiencia anterior y en el volumen de operaciones esperado. (Véase RMC, 7.)

19. Dígase si para determinar la partida presupuestaria requerida para artículos de mayor valor unitario (véanse núms. 10-a y 34): a) Se estima el volumen tomando como base: i) la tendencia del consumo en períodos anteriores; ii) la expectativa de la magnitud relativa de las operaciones previstas para el año; iii) la justificación del empleo de la cantidad y calidad de los materiales solicitados para satisfacer necesidades debidamente razonadas, y b) Se establecen precios-objetivo apoyándolos en solicitudes de cotización abiertas, concursos, estudios de costos o investigaciones en el mercado. (Véanse núms. 10-c y 11-c.)

20. Los presupuestos de adquisiciones, servicios y mantenimiento, ¿se distribuyen en los programas, proyectos, funciones o unidades a que se refieren?

#### ADQUISICIONES

Las funciones de la unidad de compras la capacitan para asesorar a las de operación respecto de asuntos tales como estos: a) Programa permanente de reducción de costos; b) Definición de las especificaciones de los artículos cuya adquisición se programe, tomando en cuenta sus características técnicas, la experiencia tenida con ellos y el uso a que se destinan; c) Análisis de la calidad, servicio y precio de artículos substitutivos; d) Mejor manera de satisfacer los requerimientos dentro de las normas y limitaciones presupuestarias; e) Posibles mercados para disponer de artículos no necesarios que se tengan en existencia, y f) Investigación de tendencias de costo.

#### *Programación y control General*

21. ¿Se formulan programas de adquisiciones y suministros para evitar compras de emergencia? (Véanse 11-a y 16; EPA, 44.)

22. ¿Incluyen los objetivos y políticas en vigor medidas para aumentar la eficiencia y reducir el costo de las operaciones? (Véanse 10 y EPA, 57-b.)

23. ¿Interviene la oficina de compras en la formulación de las especificaciones de materiales, en los estudios de estandarización y en el establecimiento de lotes-tipo de compra? (Véanse 10-c y 11-b.)

24. ¿Se hacen análisis comparativos de calidad, precios y condiciones en los casos de compras importantes? (Véase 10-c.)

25. Cuando se adquieren artículos o servicios por volúmenes mayores, a precios más elevados o diferentes de los previstos en el presupuesto ¿se justifica por escrito la decisión en atención a las características del producto, a las condiciones del mercado y a las necesidades de operación? (Véase 10-a.)

26. Para evaluar la eficiencia en compras, ¿se lleva registro de las variaciones en los precios de adquisición? (Véase RMO, 7-f.)

27. Dígase si la oficina de compras mantiene al día estadísticas de proveedores y de transportistas que proporcionen información sobre los siguientes aspectos: a) Lista de proveedores y de transportistas de artículos de uso habitual; b) Experiencia tenida con ellos respecto de calidad, precio, oportunidad y seguridad, y c) Visitas efectuadas en las instalaciones de los proveedores para determinar su capacidad de servicio. (Véase 10-f.)

*Requisiciones*

28. ¿Corresponde a las unidades de operación determinar las especificaciones de los artículos y las cantidades que se deben comprar? (Véanse 9-b y RMC, 6.)

29. ¿Contienen las requisiciones la descripción de los artículos, la fecha en que se necesitan, el lugar donde se van a utilizar, el volumen requerido, y se consigna en ellas la autorización de un funcionario competente? (Véanse 11-d y RMC, 6.)

30. Antes de iniciar las gestiones de compra, ¿se hace constar en las requisiciones si existe disponibilidad presupuestaria?

*Cotizaciones*

31. Para que los proveedores puedan hacer propuestas precisas, ¿se les entregan solicitudes de cotización que contengan una descripción suficiente de los artículos y de sus especificaciones? (Véanse 10-c y 11-c.)

32. ¿Se producen informes comparativos de las cotizaciones recibidas que indiquen (véase 10-c): a) Las características de diseño, calidad, servicio y precio propuestas por los distintos proveedores o contratistas; b) El costo adicional que signifiquen los fletes y gastos de compras, y c) El proveedor que se propone y las razones de la elección?

33. ¿Qué funcionario decide a quién se le hace la compra? (Véase núm. 35.)

*Pedidos*

34. ¿Se expiden invariablemente pedidos para compras que excedan de un mínimo determinado con base en requisiciones y estudios comparativos de cotizaciones? (Véanse 11-d y 19.)

35. ¿Indican los formularios de pedido el número de la requisición, el nombre del proveedor, el volumen y descripción del artículo, el lugar y la fecha de entrega, las condiciones de calidad y precio, y consta en ellos la aprobación de un funcionario competente? (Véanse 11-d; 33, y RMC, 8.)

36. Los formularios de pedidos, ¿se desprenden de cuadernos numerados previamente por la imprenta? (Véase RMC, 8.)

*Precios y gastos*

37. Dígase quiénes están encargados de: a) Revisar los precios, cálculos y condiciones de las facturas y de aclarar las diferen-

cias, y b) Revisar las tarifas y cálculos de los talones de flete y documentos de embarque, cerciorándose de la veracidad de tales documentos en lo que se refiere al volumen de mercancía. (Véase RMC, 2-c.)

*Pago*

38. Dígase si al efectuar el pago de las adquisiciones se verifica que esté completa la documentación probatoria; en particular: a) Que se anexen a las facturas, recibos o documentos justificativos, los comprobantes pertinentes, tales como cotizaciones, requisiciones, pedidos y notas de entrada al almacén (véase RMC, 10); b) Que conste la verificación de la concordancia de sus datos, y (véase RMC, 2-b) c) Que todos ellos se cancelen con sello fechador de PAGADO. (Véanse RMO, 6, y RMC, 3.)

39. La oficina de compras, ¿negocia bonificaciones y descuentos? (Véanse RMC, 2-d, y RMO, 8-a.)

*EXISTENCIAS*

Las providencias que se tomen para contar siempre con la cantidad de artículos que garantice la operación continua; sin que implique una inmovilización excesiva de recursos, para proteger su calidad y para controlar su existencia, producen efectos determinantes de la eficiencia global.

El cómputo del volumen adecuado de las existencias se basa en el consumo normal durante el tiempo necesario para reabastecerse de los artículos de que se trate y toma en cuenta el espacio disponible para la guarda de los bienes, el tiempo en que conservan sus cualidades y la inversión de recursos que exigen. Con esos datos se fijan los lotes-tipo de compra.

Cuando la inversión en inventarios es importante, para efectos de control conviene agrupar su registro según el valor unitario de los artículos, separando del grueso de los materiales los extremos de precio elevado y de poco valor.

La verificación de la cantidad y calidad de los bienes recibidos es una de las principales responsabilidades del manejo de materiales.

*General*

40. Dígase si para efectos de control se agrupa el registro de los inventarios en función del valor relativo de sus componentes.

41. Dígase si las instalaciones y los sistemas de manejo de

materiales permiten una operación eficiente considerando en particular (véanse 7 y 48): a) Si todas las existencias están bajo el cuidado de un almacenista (véase RMC, 23-a); b) Si los locales son adecuados y cuentan con anaqueles y equipos de manejo que faciliten la guarda ordenada de los artículos (véase RMC, 23-b); c) Si se impide el acceso al almacén a personas ajenas al mismo (véase RMC, 23-c); d) Si las existencias se manejan con el sistema de máximos y mínimos (véase RMC, 20-f); e) Si se han establecido los lotes-tipo de compra, y f) Si se han definido los tiempos de adquisición para disponer siempre de existencias suficientes.

42. ¿Se ha convenido con proveedores regulares de artículos de consumo masivo que mantengan una dotación constante a disposición de la organización?

#### *Entradas al almacén*

43. Dígase si al recibir los artículos en el almacén o en las unidades en que se vayan a usar, se expiden notas de entrada desprendidas de cuadernos foliados consecutivamente por la imprenta y se realizan las siguientes operaciones: a) Recuento físico y confrontación de su descripción y de la cantidad recibida con la que consigna el pedido (véanse RMC, 14 y 16); b) Control del material recibido en el caso de entregas parciales (véase RMC, 12); c) Verificación por muestreo de que las especificaciones y la calidad se ajustan a las del pedido (véase RMC, 17); d) Anotación, en las notas de entrada, del número del pedido, nombre del proveedor, fecha de entrada al almacén, descripción y características del artículo, firma de quien haya hecho el recuento físico y observaciones, y (véanse 44, y RMC, 15) e) Aviso al almacén y a contabilidad del material recibido y del devuelto al proveedor (véanse RMC, 13 y 19).

#### *Salidas de almacén*

44. Dígase si toda salida de almacén está amparada por una nota de salida que indique el programa, proyecto, función o unidad, y la operación en que va a consumirse el artículo; la cantidad y descripción de éste, el importe de la operación y la autorización de funcionario competente. Descríbase también el sistema que se sigue para numerarlas. (Véase RMO, 15.)

#### *Almacenamiento*

45. Dígase si se identifican y controlan periódicamente los artículos de movimiento lento, los no utilizables y los que no pertenezcan a la organización. (Véase RMC, 20-e.)

46. ¿Qué control se lleva de los desperdicios en producción y de los materiales dañados en el proceso y en el almacén? (Véase RMO, 28.)

47. ¿Están debidamente controladas las herramientas y los enseres de mantenimiento? (Véase 15-e.)

48. En los anaqueles, estantes y otros espacios para almacén, ¿se ponen tarjetas que indiquen la descripción y número de unidades en existencia de cada artículo, los máximos y mínimos, los lotes-tipo de compra y el grupo al que corresponden por su valor unitario, de manera que se faciliten la revisión y el control de los inventarios? (Véanse núms. 40 y 41, y RMC, 20-f.)

#### *Inventarios físicos*

49. ¿Con qué frecuencia e intensidad se practican inventarios físicos? (Véase RMC, 20-a.)

50. ¿Se procura que el recuento de existencias se efectúe cuando menos una vez al año? (Véase RMC, 20-c.)

51. ¿Se dan instrucciones por escrito para la toma de inventarios? (Véanse RMO, 16-c y RMC, 20-d.)

#### **REGISTROS**

Los registros del manejo de recursos materiales deben proporcionar información respecto de la cantidad y valor de los materiales adquiridos, de las existencias, de los consumidos en la operación y de los que se mantengan en consignación o en depósito. Cuando el volumen y valor de las existencias es grande, puede ser recomendable que el personal que maneja físicamente los materiales no conozca su valor, y en cambio que el registro de valores se confíe a quienes no tienen acceso al manejo físico de las existencias.

52. Si las existencias se manejan por el sistema de inventarios perpetuos, dígase si se registran: a) Solamente en unidades en el almacén; b) Solamente en valor en contabilidad, o bien c) En unidades y valores en el almacén o en contabilidad.

53. En el caso de que en contabilidad se lleven registros en unidades y valores, y en el almacén solamente en unidades, dígame si las existencias que arrojan ambos registros se confrontan regularmente. (Véase RMC, 27.)

54. ¿Se asientan las entradas, salidas y existencias de cada artículo en tarjetas que indiquen las existencias mínimas y máximas y los lotes-tipo de compra?

55. Dígame si el registro de entradas al almacén se hace con base en notas de entrada o con base en las notas de remisión de los proveedores.

56. ¿Se lleva un registro de salidas de almacén que indique el programa, proyecto, función o unidad en que se consumen?

57. ¿Quién valora los movimientos de entrada y salida de almacén?

58. Cuando se encuentran faltantes en inventario, dígame (véase RMF, 9): a) Qué medidas se toman para atribuir las responsabilidades, y (véase RMC, 22-c) b) Quién autoriza los ajustes al inventario. (Véase RMC, 22-b.)

59. Dígame qué oficina tiene a su cargo la elaboración de estadísticas y con qué periodicidad las formula, respecto de: a) Volumen y valor de las adquisiciones: i) totales; ii) por programa, proyecto, función o unidad que las requiere; iii) por origen (nacional o extranjero); iv) por proveedor. b) Volumen y valor de los consumos: i) totales; ii) por clase o grupo de artículos; iii) por programa, proyecto, función o unidad que las consume. c) Describáse cualquier otra estadística que se lleve.

60. Si se tienen en existencia mercancías propiedad de terceros, o si se han enviado en consignación o en depósito artículos de la organización a almacenes ajenos, dígame qué registros se llevan. (Véase RMC, 25.)

61. En relación con el mantenimiento de maquinaria y equipo, indíquese si se llevan registros (véanse 13-c y RMO, 13): a) Del costo del mantenimiento de cada máquina, para efecto de evaluar la conveniencia de su reposición, y b) Comparativos del costo del mantenimiento interno con el que pueda obtenerse de talleres especializados.

#### EVALUACIÓN

62. ¿Con qué periodicidad se determinan las variaciones de costos reales de los materiales consumidos por programa, proyecto, función o unidad, con los previstos en el presupuesto, tomando en consideración el avance logrado? (Véanse RMO, 31 y EPA, 58.)

63. ¿Se analiza si las variaciones se deben a volumen o precio, y se explican las originadas por distinta calidad de los materiales empleados? (Véanse RMO, 32 y EPA, 58.)

64. ¿Se rinden a la alta dirección informes por escrito de los resultados de los análisis anteriores?

#### CONCLUSIÓN

65. Teniendo presentes los objetivos que persigue la organización auditada y los del programa de auditoría, con base en los papeles de trabajo prepárese una cédula que resuma las observaciones, razonando claramente los juicios, y léase a los funcionarios competentes de la organización. Esta cédula contendrá, entre otros, los siguientes puntos: a) Descripción de las situaciones y de los hechos observados; b) Razonamiento de sus posibles consecuencias; c) Recomendación de las medidas que pudieran adoptarse para mejorar la administración y el control, y d) Puntos de vista de los funcionarios responsables de la organización acerca de las situaciones y de los hechos observados.

#### REVISIÓN

66. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias que se hayan hecho para mejorar las situaciones observadas en auditorías anteriores y, en su caso, indíquense las razones que se hayan tenido para no adoptar otras. Incorpórense las notas en la síntesis relativa que se lleve en el archivo permanente de auditoría. (Véase RMP, 12.)

67. Anótense la ocasión y la fecha en que se revise y ponga al día la presente guía, consignando los datos que siguen: fecha de la revisión; tipo de auditoría practicada, y nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 2

#### GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES

El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos,

el plan, el período sujeto a revisión, el alcance y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que deba modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa el programa indicará los puntos de ella que deban cubrirse.

#### GENERAL

1. Revisense los informes y cartas de sugerencias de auditorías anteriores y de la administrativa y tómesese nota de las disposiciones y observaciones que pueden tener efecto en la auditoría de operaciones.

2. Verifíquese que se haya dado cumplimiento a las resoluciones de los órganos de responsabilidad.

3. Hágase una cédula sumaria de los seguros que amparan la inversión en valores, inventarios y activos fijos, que consigne (véanse RMA, 10-h y RMF, 17): a) El valor actual de los activos y su base de valoración (véase RMC, 36); b) El monto de la cobertura y el período de vigencia de las pólizas, y (véase RMC, 35) c) El monto de las primas y la aplicación de su costo a las cuentas que deban soportarlo.

4. Durante el desarrollo de la revisión tómesese nota de los casos en que habitual u ocasionalmente no se acaten las políticas, reglamentos y procedimientos en vigor, e indíquense las razones esgrimidas para ello. Estúdiense la conveniencia de insistir en su cumplimiento o de recomendar su abolición.

#### ADQUISICIONES

5. Cerciórese de que los registros de compras de materias primas, materiales y otros activos, identifiquen claramente los artículos y sus costos con el fin de valorar los inventarios y de aplicar las salidas de almacén a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se utilicen. (Véase núm. 27.)

6. Con los documentos originales, compruébense todos los asientos del libro de compras durante el período que indique el programa de auditoría y cerciórese de que los comprobantes que se anexan a las facturas se cancelen con sello fechador de PAGADO. (Véanse 7; RMA, 38-c, y RMC, 2-b, 3 y 10.)

7. Con la intensidad que determine el auditor responsable,

háganse pruebas selectivas de las facturas pagadas en el período sujeto a revisión y de otras importantes que aparezcan en el registro de compras, como sigue (véase RMF, 4): a) Compruébese que los documentos originales que amparan las compras llenen los requisitos de validez y que las cotizaciones, requisiciones, pedidos, notas de entrada al almacén y otras que respaldan las operaciones, se cancelen y se adhieran a la factura que haya presentado el proveedor para su pago (véanse 6 y RMC, 3); b) Cótense las unidades y valores consignados en las facturas con los auxiliares de inventarios; c) Verifíquese el cálculo del costo unitario en los auxiliares de inventarios (véase EPO, 14); d) Revisense las sumas y cálculos en los libros de compras, en los auxiliares de inventarios y en las facturas y documentos originales; e) Compruébese que se hayan solicitado cotizaciones a diversos proveedores o realizado concursos en relación con un solo pedido, y compárense los precios contratados con los que aparecen en el registro de proveedores del gobierno federal, y (véanse RMA, 10-c, 11-c, y RMC, 9) f) Cerciórese de que, para evaluar la eficiencia en compras, se lleve registro de las variaciones del precio real de adquisición sobre el presupuestado y se expliquen sus razones. (Véase RMA, 26.)

8. Por las principales compras que se hayan revisado conforme al punto anterior (véase RMF, 4): a) Compruébese que se hayan aprovechado los descuentos por pronto pago y los que correspondan al volumen negociado (véanse RMA, 39 y RMC, 2-d); b) Véase si se efectuaron los estimados de costos, o si se siguieron otros procedimientos para evaluar las cotizaciones, y (véanse RMA, 10-c y 11-e) c) Cuando proceda, investigúese si se visitaron las plantas de los proveedores para evaluar su capacidad de servicio o el cumplimiento de los contratos en curso. (Véase RMA, 10-f.)

9. Cuando el proveedor no sea un comerciante establecido, cerciórese de su identidad por los medios directos o indirectos que procedan. Si es sólo un intermediario, indáguese la posibilidad de concertar compras directas, de preferencia con los fabricantes. (Véase RMC, 2-f.)

10. Hágase una cédula sumaria de las compras efectuadas durante el ejercicio y compárese con la proporción del presupuesto anual que corresponda. (Véase RMF, 5.)

11. Hágase una cédula sumaria de las adquisiciones, adiciones y bajas del activo fijo durante el ejercicio, o a partir de la última auditoría y, con la intensidad que señale el auditor responsable, háganse cédulas analíticas de los movimientos en los

siguientes términos (véanse RMF, 5 y RMP, 6): a) Verifíquese que la adquisición haya cumplido con las normas y procedimientos establecidos y que cuente con asignación presupuestaria suficiente (véanse RMA, 15-b, y RMC, 31); b) Examínense los documentos que acreditan la propiedad de los bienes adquiridos; c) Cuando la compra se haga para substituir un bien anterior, cerciórese de que la baja de éste se justifique, de que el bien retirado se excluya de los activos fijos y, si fue vendido, de que su precio sea razonable y de que se haya registrado el ingreso correspondiente (véase RMA, 15-d); d) Cuando se trate de aparatos, instrumentos o maquinaria destinados a la investigación, a la enseñanza o a la operación, compruébese que los equipos adquiridos guarden proporción con el número de usuarios, y (véase RMA, 11-c) e) Tratándose de construcciones: i) si las efectuó la propia organización, verifíquese la aplicación de los materiales, mano de obra y gastos; ii) si se contrató por administración, efectúense las pruebas necesarias sobre los auxiliares de costo de cada proyecto, y, en ambos casos, iii) indíquese si el costo de adquisición o de construcción es razonable, tomando en cuenta el valor de mercado de unidades semejantes y el uso a que se destinan los bienes.

#### SERVICIOS

12. Respecto de los servicios adquiridos (véase RMF, 6): a) Hágase una cédula analítica de los derivados de contratos a largo plazo, y véase que sus estipulaciones se cumplan; b) Hágase una cédula analítica de los contratados ocasionalmente durante el período sujeto a examen, compruébense con la documentación original que proceda y véase que se justifiquen, y c) Tómese nota de los casos en que el beneficio derivado de los servicios parezca estar en desproporción con su costo.

#### MANTENIMIENTO

13. Hágase una cédula sumaria de los cargos por mantenimiento durante el período sujeto a revisión, y (véanse RMA, 61 y RMF, 6): a) Compruébense con la documentación original los materiales adquiridos; b) Verifíquese el cómputo de los cargos por mano de obra y por salidas de almacén; c) Por pruebas aisladas compárese el costo del mantenimiento con el de mercado para trabajos semejantes, y d) Tratándose de programas de manteni-

miento mayor, cerciórese, además, de que estén debidamente autorizados.

#### CONSUMOS

14. Háganse cédulas sumarias por meses y por programas, proyectos, funciones o unidades, de los consumos de materiales habidos a partir del inicio del ejercicio hasta la fecha de la auditoría, e invéstiguense y compruébense sus movimientos importantes. (Véase RMF, 7.)

15. Por pruebas selectivas verifíquese las salidas de almacén durante el período sujeto a revisión como sigue (véase RMA, 44): a) Compruébese la secuencia numérica de los vales de salida de almacén, véase que estén autorizados por un funcionario competente y debidamente asentados en el registro respectivo, y verifíquese los cálculos y sumas que contienen; b) Confróntense las cantidades, costos unitarios e importes consignados en los vales, con las anotaciones en los auxiliares de almacén y háganse pruebas aisladas de la determinación de saldos y de costos unitarios en dichos auxiliares; c) Compárense los créditos al almacén con los cargos a las cuentas concentradoras de gastos y de costos, o bien a las cuentas que registran el costo de los proyectos, programas, funciones o unidades, u otras que correspondan (véase núm. 29); d) Cuando proceda, verifíquese la aplicación de los movimientos de las cuentas concentradoras a los programas, proyectos, funciones o unidades en los que se utilicen los materiales, y (véase núm. 29) e) Investíguese la justificación de los casos en que la calidad de los artículos consumidos sea aparentemente mayor o menor que la demandada por el uso al que se destinan. (Véase RMA, 11-e.)

#### INVENTARIOS

16. Revisense los procedimientos de almacén que se refieran a: a) El registro de las entradas, salidas y existencias en unidades y en valor; b) Los informes de control de calidad, y c) Los métodos para la toma de inventarios físicos (Véanse RMA, 51, y RMC, 20-d.)

17. Practíquense inventarios físicos parciales de prueba, tomando las siguientes medidas (véase RMC, 20-b): a) En compañía de un funcionario de la organización, recórranse los lugares en que vaya a practicarse el inventario, examinando si los r...

les están ordenados de manera que permitan su recuento, y si se dispone de suficientes tarjetas para efectuarlo. Debe controlarse el número de tarjetas disponibles; b) Cerciórese de que los auxiliares de inventario puedan compararse con los resultados del recuento físico; c) Al examinar los auxiliares de almacén véase si algunos de ellos indican falta de consumo o muestran existencias aparentemente excesivas, e investigúese con los funcionarios si se trata de artículos obsoletos, dañados o de lento consumo (véanse RMF, 12, y RMC, 20-e); d) Selecciónense los artículos que se van a someter al recuento, y respecto de ellos indíquese: i) la proporción del valor de su existencia en libros sobre el monto del inventario total, y ii) la proporción del valor de sus consumos sobre el valor total de las salidas de almacén en un período dado; e) Practíquese el recuento físico de los artículos seleccionados, viendo que estén en buenas condiciones de uso. El inventario debe hacerse simultáneamente en los diversos locales en que se almacenen mercancías, o tomar las providencias que impidan el traspaso de artículos de una bodega a otra para cubrir faltantes; f) Si las existencias incluyen mercancías recibidas en consignación u otras ajenas, hágase su recuento simultáneamente, en papeles por separado; g) Tómese nota en los papeles de trabajo de los movimientos de mercancía que ocurran durante el inventario, y h) Una vez terminado el inventario: i) reúnanse las tarjetas de recuento usadas y las no usadas verificando que no falte ninguna, y ii) anótense en las tarjetas de recuento las existencias que muestre el auxiliar de almacén respectivo a la fecha de la toma del inventario, investigando las diferencias importantes que se adviertan.

18. Practíquese inventario, o solicítese del depositario confirmación de las existencias almacenadas en bodegas ajenas o foráneas en la misma fecha de la toma del inventario en los almacenes de la organización. (Véase RMC, 25.)

19. Cerciórese de que no se tomen como existencias: a) Mercancías que estuvieran en tránsito en la fecha de la información financiera (véase RMF, 10); b) Mercancías cuyo valor se hubiere excluido previamente del inventario, y c) Mercancías correspondientes a compras pendientes de pago por las que no se hubiere creado pasivo.

20. Obténgase copia del inventario practicado por la organización a la fecha de la información financiera y conciliense las sumas del auxiliar de almacén con los saldos de las cuentas de control.

21. Si no se hubiere practicado inventario en la fecha de la

información financiera, tómense los movimientos de entrada y salida habidos desde esa fecha hasta la del recuento físico, y los resultados de éste, y reconstrúyanse las existencias en la fecha de la información financiera. Investíguese las diferencias que haya con los saldos de los auxiliares.

22. Por pruebas aisladas verifíquense las sumas y cálculos en los auxiliares de inventarios y en las listas de recuentos físicos practicados por la organización.

23. Investíguese y discútanse con los funcionarios de la organización los ajustes al valor de mercancías de lento movimiento, así como los demás que se hubieren practicado. (Véase RMF, 9.)

24. Investíguese los cambios importantes que haya habido a partir de la auditoría anterior en las políticas, procedimientos, métodos de contabilidad y control de las inversiones en activo fijo, y en las tasas y métodos de depreciación y amortización. Prepárense cédulas que evalúen esos cambios y tómese nota de sus efectos en el archivo permanente de auditoría. (Véanse RMF, 14 y RMP, 3.)

25. Verifíquese que los auxiliares de activo fijo contengan los datos necesarios para su identificación, y conciliense las sumas de los saldos de los auxiliares con los de las cuentas de control. (Véase RMC, 37.)

26. Practíquese un inventario físico de los activos fijos, observando el estado en que se encuentran e investigúese el grado en que se utilizan. Compruébese que sea adecuado el control físico de las herramientas. (Véanse RMC, 38, 39 y 40.)

#### CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

27. Estúdiense las disposiciones tomadas para cerciorarse de que el consumo de materiales, servicios y mantenimiento se aplique precisamente al programa, proyecto, función o unidad a que corresponda. (Véase núm. 5.)

28. Cerciórese del debido control del desperdicio en producción y en inventarios. En particular (véanse RMA, 46; EPO, 15 y EPP, 9-b): a) Verifíquese si el por ciento de desperdicio en el ejercicio se encuentra dentro de límites razonables. En caso contrario háganse las observaciones que procedan; b) Investíguese las medidas adoptadas para disminuirlo y estúdiense la tendencia que muestra, y c) Véase que se haya aprovechado en la producción o vendido a precios convenientes.

29. Hágase una cédula que concilie las salidas de almacén y

las adquisiciones cargadas directamente a las cuentas correspondientes, con su aplicación a los programas, proyectos, funciones o unidades a que se refieran. (Véanse 15-c y d; RMF, 20, 21; EPO, 26, y EPF, 14.)

30. Aplíquense a las realizaciones los indicadores que se hayan adoptado para medir los objetivos, y calcúlese el grado de avance alcanzado en los distintos programas, proyectos, funciones o unidades. (Véanse RMF, 21, y EPO, 13-a.)

31. Compárese el grado de avance determinado como se indica en el punto anterior, con el cociente que resulte de dividir el valor de los materiales empleados durante el ejercicio entre el consumo total previsto en el presupuesto para el programa, proyecto, función o unidad de que se trate. Si la primera razón es mayor que la segunda, indica una eficiencia mayor que la prevista, o bien una reducción de los costos; si la primera razón es menor que la segunda, revela menor eficiencia que la esperada, o bien aumento del costo. (Véanse RMA, 62; RMF, 21; EPA, 58; EPO, 13-a y 20, y EPP, 9-b.)

32. Para precisar los efectos reales de la eficiencia en operación y de las fluctuaciones del costo, hágase el cálculo de las variaciones en volumen y en precio de los materiales más significativos, tomando como base el volumen y costo real de cada uno, y comparándolo con el volumen y costo presupuestado que corresponda al avance logrado hacia el objetivo.

El valor de la variación en volumen se obtiene multiplicando la diferencia en volumen por el costo real; el de la variación en costo, multiplicando la diferencia del costo unitario por el volumen previsto en el presupuesto. (Véanse RMA, 63; RMF, 21; EPA, 55; EPO, 13-a, 20 y 27, y EPP, 9-b.)

33. Hágase una cédula de evaluación de los resultados logrados, discútase con los funcionarios responsables de los programas, proyectos, funciones o unidades de que se trate y tómese nota de sus explicaciones y de su opinión. Discútase también con ellos la viabilidad del alcance del resultado previsto. (Véanse RMF, 22; EPA, 58; EPO, 13-a y 37, y EPP, 9-b.)

#### CONCLUSIÓN

34. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios en el informe de auditoría a carta de sugerencias, y procédase como sigue: a) Re-

visense con el auditor responsable, y b) Discútanse con los funcionarios correspondientes de la organización.

#### REVISIÓN

35. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias que se hayan hecho en auditorías anteriores tendientes a mejorar las situaciones observadas, y, en su caso, indíquense los motivos por los que no se hayan tomado otras. Agréguese al archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias adoptadas y de las rechazadas. (Véase RMF, 12.)

36. Revisense y pónganse al corriente, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: a) La guía de auditoría administrativa; b) El cuestionario de control interno, y c) El programa de trabajo de archivo permanente.

#### SECCIÓN 3

#### GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

La auditoría financiera y de evaluación de programas se practicará, normalmente, a la fecha de cierre del ejercicio. El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos, el plan, el periodo sujeto a revisión y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que debe modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable.

#### REVISIÓN DE LAS AUDITORÍAS PRACTICADAS EN EL EJERCICIO

1. La auditoría de operaciones es indispensable. Si no se hubiere hecho, practíquese una por el periodo elegido para la financiera y de evaluación de programas; con ella quedarán cubiertos varios de los puntos que contiene esta guía.

2. Si no se hubiere practicado auditoría administrativa, au-

ditor responsable de la revisión indicará qué puntos de ella deben cubrirse.

3. Invariablemente se revisarán y pondrán al día el cuestionario de control interno y el archivo permanente de auditoría.

#### ADQUISICIONES, SERVICIOS Y MANTENIMIENTO

4. Localícese directamente en el registro de compras las adquisiciones importantes efectuadas a partir del periodo cubierto por la auditoría de operaciones, y compruébense con su documentación original. (Véase RMO, 7 y 8.)

5. Complétense las cédulas sumarias de compras y de adiciones y bajas del activo fijo a partir de la fecha de la auditoría de operaciones; compruébense sus movimientos con la documentación original y agréguese la cédula al archivo permanente de auditoría. (Véanse RMO, 10 y 11, y RMP, 6.)

6. Compruébense los movimientos importantes de servicios y mantenimiento en el periodo examinado. (Véanse RMO, 12 y 13.)

#### CONSUMOS

7. Complétese la cédula sumaria de consumo de materiales por programa, proyecto, función o unidad que se haya elaborado para la auditoría de operaciones, y explíquense los movimientos importantes o poco usuales. (Véase RMO, 14.)

#### INVENTARIOS

8. Mediante el examen de los registros de inventarios y la información que proporcionen los funcionarios de la organización, invéstguese si hubo movimiento o acontecimientos posteriores que pudieran afectar sustancialmente la cantidad o el valor de los inventarios a la fecha de la información financiera.

9. Invéstguese los ajustes por castigos o bajas que se hubieren hecho durante el periodo sujeto a examen. (Véanse RMA, 58, y RMO, 23.)

10. Revísense las cédulas del inventario físico practicado a la fecha de la información financiera, y verifíquese que no se consideren como existencias, mercancías en tránsito o pendientes de pago a esa fecha, por las que no se hubiere creado el

pasivo correspondiente, ni tampoco aquellas cuyo valor haya sido excluido previamente de los inventarios. (Véase RMO, 19.)

11. Practíquense pruebas selectivas de las mercancías en consignación y en tránsito, y obténganse las explicaciones de los funcionarios pertinentes.

12. Por pruebas selectivas revísense los auxiliares de inventario y los análisis preparados por la organización sobre existencias en exceso, artículos obsoletos, dañados o de lento movimiento; véase que se hayan registrado los ajustes o creado las reservas que en cada caso procedan, y háganse las observaciones que correspondan. (Véase RMO, 17-c.)

13. Revísese el método de valuación de inventarios e indíquese si no ha habido cambios que afecten la comparación de la información financiera con la de años anteriores y con la presupuestaria.

#### ACTIVO FIJO

14. Invéstguese los cambios importantes que haya habido a partir de la auditoría anterior en las políticas, procedimientos, métodos de contabilidad y control de las inversiones en activo fijo y en las tasas y métodos de depreciación y amortización. Prepárense cédulas que evalúen esos cambios y tómese nota en el archivo permanente de auditoría. (Véanse RMO, 24, y RMP, 3.)

15. Revísense los movimientos asentados durante el periodo en las cuentas que registren la depreciación y amortización acumuladas, verificando que se tomen en cuenta los incrementos y bajas de activo fijo habidos en el periodo, y que los incrementos anuales a las cuentas de depreciación y amortización se hayan hecho con cargo a costos de producción o a gastos. Póngase al corriente el cuadro del archivo permanente que muestre el movimiento anual de la depreciación y amortización acumuladas de las distintas cuentas del activo fijo. (Véase RMP, 7.)

16. Asegúrese de que las cuentas de construcción en proceso no incluyan obras terminadas que deban registrarse como tales, ni trabajos de reparación o mantenimiento que deban llevarse a costos o gastos.

17. Cerciórese de que todas las unidades del activo fijo estén en uso y se encuentren debidamente aseguradas. Háganse las observaciones que procedan. (Véanse RMO, 3; RMC, 35, y RMP, 8.)

18. Invéstguese qué activos fijos están dados en garantía de créditos y prepárese una cédula descriptiva de los contratos correspondientes para el archivo permanente. (Véanse RMP, 5 y 9.)

19. Compruébese que se hayan pagado los impuestos que gravan la propiedad de los activos fijos. (Véase RMP, 10.)

#### CONTROL Y EVALUACIÓN

20. Hágase una cédula que concilie el consumo total del año de materiales y servicios amparados por salidas de almacén y por cargos directos a las cuentas correspondientes, con su aplicación a los programas, proyectos, funciones o unidades a que corresponda. (Véanse RMO, 29; EPO, 26 y EPF, 14.)

21. Examínese el presupuesto por programas del ejercicio auditado y determínese, para cada programa, proyecto, función o unidad (véanse RMO, 29 a 32; EPO, 27 y EPF, 9-b): a) El factor de cumplimiento, dividiendo el valor del resultado logrado entre el del previsto en el presupuesto para cada uno de los elementos de costo (bienes, servicios y mantenimiento); b) Calcúlese el presupuesto equivalente aplicando el factor de cumplimiento determinado conforme al párrafo anterior a los elementos de bienes, servicios y mantenimiento considerados en el presupuesto; c) Compare los costos reales con los equivalentes determinados en el párrafo anterior, e investigue y explique las diferencias. Tratándose de bienes, distínganse las variaciones en precio de las debidas al volumen, como sigue: *Variación en volumen*: diferencia en volumen multiplicada por el precio real. *Variación en precio*: volumen equivalente presupuestado, multiplicado por la diferencia entre el precio presupuestado y el real, y d) Aclare si la diferencia en volumen se debe a error en la previsión o a ineficiencia en el uso del material, y si la diferencia en precio se explica por condiciones de mercado, por negligencia en la negociación, o porque se haya utilizado material de una calidad distinta a la prevista, y en ese caso justifique la decisión.

22. Prepárese una cédula de evaluación de los resultados logrados, discútase con los funcionarios responsables de los programas, proyectos, funciones o unidades y tómesese nota de las explicaciones y opiniones que den. Discútase también con ellos la viabilidad del alcance del resultado previsto. (Véase RMO, 37.)

#### CONCLUSIÓN

23. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios en el informe de auditoría

o en la carta de sugerencias, y procédase como sigue: a) Revísense con el auditor responsable, y b) Discútanse con los funcionarios correspondientes de la organización.

#### REVISIÓN

24. Revísense los papeles de trabajo y el informe de la auditoría de operaciones, y los correspondientes a auditorías anteriores e investigúese si se tomaron decisiones acerca de las sugerencias u observaciones efectuadas, indicando las razones por las cuales no se hubieren adoptado algunas. Hágase una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas, y agréguese al archivo permanente de auditoría. (Véase RMP 12.)

25. Revísense y pónganse al día, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: a) La guía de auditoría administrativa; b) El cuestionario de control interno, y c) El programa de trabajo del archivo permanente de auditoría.

#### SECCIÓN 4

#### QUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Revísense los informes y cartas de sugerencias de las auditorías administrativa, de operaciones, y financiera y de evaluación de programas de recursos materiales, y tómesese nota de las situaciones que pongan de manifiesto deficiencias de control interno.

#### GENERAL

1. Indíquese si las actividades que realizan las oficinas encargadas del manejo de materiales están claramente subdivididas y especializadas, de manera que ninguna persona tenga la responsabilidad íntegra desde el inicio hasta la conclusión de una operación, y díjase: a) Si el personal de compras desempeña funciones de caja o de contabilidad además de llevar los registros auxiliares de compras (véase RMA, 4); b) Si la recepción de mercancías está confiada a una oficina o persona independiente de las funciones de compras, almacenes o despacho de mate-

riales (véanse RMA, 2 y 3); c) Si revisan los registros de compras, entradas y salidas de almacén y de inventarios, empleados ajenos al manejo de esos registros, y (véanse 2-a; 4 y 11) d) Si en general las funciones de compras, recepción, inventario y despacho de materiales son independientes entre sí y ajenas a las de contabilidad o de caja. (Véanse RMA, 2, 3 y 4.)

2. Dígase si está establecido un procedimiento de comprobación de los documentos que acreditan compras de mercancías, e indíquese: a) Si las personas que examinan los comprobantes originales de compras, fletes y gastos son ajenas a las oficinas de compras y almacenes (véanse 1-c y RMA, 37-a); b) Si se comprueba la concordancia de las facturas con los pedidos, requisiciones y notas de entrada al almacén (véanse RMA, 38-b y RMO, 6); c) Si en los talones de fletes y en las cuentas de gastos se verifica la exactitud del volumen de mercancía que amparan y se comparan las cuotas con las tarifas oficiales para comprobar la corrección de la cantidad cobrada (véase RMA, 37-b); d) Si se verifica que se hayan hecho los descuentos que procedan (véanse RMA, 39 y RMO, 8-a); e) Tratándose de gastos especiales tales como comisiones, honorarios u otros, si se verifica que correspondan precisamente a los aprobados antes de formalizar la operación de compra, y f) Si se comprueba que todos los proveedores sean fabricantes o comerciantes establecidos, y no meros intermediarios. (Véase RMO, 9.)

3. Dígase si, para prevenir que vuelvan a utilizarse para amparar un pago, se cancelan con sello fechador de PAGADO los documentos originales y sus anexos que acreditan la entrada de materiales, tales como: facturas, talones, cuentas de gastos, notas de remisión, notas de entrada y otros. (Véanse RMA, 38-c, y RMO, 6 y 7-a.)

4. ¿Interviene en la práctica de inventarios físicos personal de auditoría o de contabilidad que se cerciore de la corrección de la toma del inventario? (Véanse 1-c y 20-f.)

5. Las instalaciones de almacén, ¿son adecuadas y cuentan con dispositivos de protección y con gavetas o anaqueles cerrados para la guarda de artículos de alto valor? (Véase RMA, 7.)

#### COMPRAS

6. ¿Se exige la autorización del funcionario encargado de las unidades de operación en las requisiciones de artículos destinadas a ellas? (Véanse RMA, 28 y 29.)

7. ¿Cuál es el límite establecido para que compras menores puedan quedar amparadas con pedidos globales? (Véase RMA, 18.)

8. ¿Se consignan los pedidos en formas previamente numeradas por la imprenta, y consta en ellos la autorización formal de un funcionario competente? (Véanse RMA, 35 y 36.)

9. ¿Se solicitan varias cotizaciones para una sola operación de compras, a modo de seleccionar al proveedor más adecuado? (Véanse RMA, 10-c y 11-c, y RMO, 7-e.)

10. ¿Se agregan las cotizaciones a la documentación que ampara cada una de las operaciones de compra? (Véanse RMA, 38-a y RMO, 6.)

11. Los servicios de auditoría interna, de contraloría o de contabilidad, ¿hacen revisiones periódicas de los pedidos y de las cotizaciones en que se basaron? ¿Con qué frecuencia? (Véanse 1-c, y RMA, 10-i.)

12. ¿Qué procedimientos se siguen para controlar las entregas parciales a cuenta de un pedido? (Véase RMA, 43-b.)

13. ¿Qué métodos se han establecido para cerciorarse de que se dé aviso oportuno a las oficinas de compras y de contabilidad respecto de las devoluciones sobre compras? (Véase RMA, 43-e.)

#### RECEPCIÓN DE MERCANCÍAS

14. La oficina de almacenes, ¿formula notas de entrada de las mercancías sin tener a la vista las remisiones del proveedor, de manera que sea necesario efectuar un recuento de los artículos que se reciben? (Véase RMA, 43-a.)

15. Las notas de entrada, ¿se desprenden de cuadernos numerados consecutivamente por la imprenta? (Véase RMA, 43-d y 44.)

16. Si no se ha implantado el sistema de notas de entrada, ¿qué providencias se han tomado para exigir el recuento de mercancías? (Véase RMA, 43-a.)

17. ¿Quién y cuándo verifica la calidad de los artículos recibidos en el almacén? (Véase RMA, 43-c.)

18. El control de calidad, ¿es requisito previo al pago de las facturas?

19. Dígase si al enviar a contabilidad y a compras las facturas con los documentos de soporte, se indica claramente (véase RMA, 43-e): a) Los faltantes en los pedidos; b) Las sustituciones de un artículo por otro, y c) Los defectos de calidad del artículo.

## INVENTARIOS

20. Respecto de la práctica de inventarios físicos de las mercancías, dígame: *a)* ¿Con qué frecuencia e intensidad se practican? (Véase RMA, 49); *b)* Si se efectúan inventarios parciales de prueba, procurando que en el ejercicio se cubran la mayor parte de las existencias (inventarios rotatorios: RMO, 17); *c)* Si se practica un inventario total cuando menos una vez al año, preferentemente en la fecha de cierre del ejercicio (véase RMA, 50); *d)* Si se formulan instructivos por escrito para la toma de inventarios parciales o totales (véanse RMA, 51, y RMO, 16-c); *e)* Si en la práctica del inventario se está pendiente de determinar existencias en exceso, dañadas o no utilizables (véanse RMA, 45, y RMO, 17-c); *f)* Si se verifica que las existencias se encuentren dentro de los límites máximos y mínimos establecidos (véanse RMA, 41-d y 48), y *g)* Si la práctica de inventarios se realiza bajo la dirección o con intervención de personas ajenas a las funciones de compras, almacenes y contabilidad. (Véase núm. 4.)

21. ¿Se expiden informes por escrito respecto de los resultados de la práctica de inventarios?

22. Cuando el inventario físico difiere del inventario en libros, dígame: *a)* Quién tiene a su cargo la investigación de las diferencias, y quién determina el ajuste que proceda hacer a los inventarios; *b)* Qué funcionario aprueba dichos ajustes. En particular dígame si ese funcionario es ajeno a las actividades de compras, almacenes, producción y contabilidad (véase RMA, 58-b), y *c)* Quién decide que se finque la responsabilidad en los casos que proceda (véase RMA, 58-a).

23. En relación con el control físico de las existencias, dígame: *a)* Si todas las existencias están bajo el control de un almacenista (véase RMA, 41-a); *b)* Si las instalaciones de almacén cuentan con seguridades suficientes, tales como puertas, rejas y mostradores, que permitan el verdadero control físico por parte del almacenista (véanse RMA, 7-d y 41-b); *c)* Si se impide el acceso a los almacenes a cualquier persona ajena a ellos. (Véanse RMA, 7-d y 41-c.)

24. ¿Es suficiente y funciona efectivamente el método de control establecido para las mercancías en consignación, en depósito, y otras ajenas a la organización?

25. Si se tienen existencias de materiales en almacenes distintos de los de la entidad, tales como consignatarios o proveedores, dígame (véase RMO, 18): *a)* Si se lleva un registro especial para esos inventarios; *b)* Si se practican recuentos físicos, y *c)* Si

periódicamente se solicita de los consignatarios y proveedores la confirmación de las existencias a su cuidado.

26. ¿Con qué frecuencia se practica una conciliación global de los inventarios, entradas y salidas de mercancías y se compara con los saldos de los auxiliares respectivos?

27. ¿Con qué periodicidad se confrontan los datos de entradas, salidas y existencias de los auxiliares que se llevan en el almacén con los de contabilidad? (Véase RMA, 53.)

28. Si se advierten diferencias entre ambos registros, dígame: *a)* Quién supervisa las investigaciones aclaratorias, y *b)* Quién autoriza los ajustes.

## SALIDAS DE ALMACÉN

29. Dígame si las notas de salida de almacén: *a)* Se desprenden de cuadernos numerados e indíquese cuál es el sistema de control de numeración adoptado (véase RFA, 18-a); *b)* Se utilizan invariablemente para amparar cualquier despacho de mercancías; *c)* Están autorizadas por un funcionario de las unidades operativas que correspondan, y *d)* Se anotan en un registro que permita controlar su debida aplicación contable.

30. ¿Quién controla la exactitud del libro auxiliar de salidas de almacén?

## ACTIVOS FIJOS

31. ¿Qué órgano de gobierno, de administración o de dirección está facultado para autorizar adquisiciones, bajas, reparaciones y ajustes a los inventarios de activo fijo y hasta qué límite de valor? (Véanse RMA, 15-b y RMO, 11-a.)

32. ¿Se celebran concursos para otorgar contratos de obra a terceros?

33. ¿Son claras las normas que permiten decidir en qué casos deben aplicarse las adquisiciones de bienes al activo fijo, y en cuáles a gastos, según sean la naturaleza e importe de los bienes? (Véase RMA, 15-a.)

34. ¿Se documentan invariablemente las ventas de activo fijo con facturas o contratos?

35. Las inversiones del activo fijo, ¿están debidamente cubiertas con seguro contra incendio y otros seguros de daños? (Véanse RMO, 8-b y RME, 17.)

36. ¿Se practican periódicamente avalúos periciales 'os ac-

tivos fijos para los efectos de seguros y para la información financiera? (Véase RMO, 3-a.)

37. ¿Se marcan las distintas máquinas y equipos para permitir su identificación en la toma de inventarios y en operaciones de control? (Véase RMO, 25.)

38. ¿Con qué frecuencia se practican inventarios físicos o inspecciones del activo fijo? (Véase RMO, 26.)

39. ¿Con qué frecuencia se concilian los registros auxiliares del activo fijo con las cuentas del control? (Véase RMO, 26.)

40. En el caso de que la adquisición de herramientas se cargue a gastos, dígame (véanse RMA, 15-e y RMO, 26): a) Si es adecuado su control físico; b) Si se entregan siempre contra resguardos, y c) A cargo de quién está su control.

#### CONCLUSIÓN

41. Dé su opinión acerca de la eficacia del control interno y sobre la necesidad de ampliar la intensidad de los procedimientos de auditoría en los aspectos en que se hayan advertido deficiencias importantes.

#### REVISIÓN

42. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias hechas en auditorías anteriores, así como las razones por las cuales no se implantaron otras. Inclúyase en el archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas. (Véase RMP, 12.)

43. Anótense la ocasión y la fecha en que se revisa, y ponga al día este cuestionario, consignando: fecha de la revisión, tipo de auditoría practicada y nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 5

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS, REGLAS DE OPERACIÓN E INSTALACIONES

1. Revísense las guías de auditoría administrativa, de operaciones, financiera y de evaluación de programas y el cuestionario de control interno de recursos materiales, y háganse descripciones sintéticas de los siguientes aspectos, programas o procedimientos: a) Diagrama de la estructura de la función de manejo de recursos materiales (véase RMA, 1); b) Diagrama de la organización de los almacenes indicando su localización física (véase RMA, 7); c) Diagrama de flujo de las requisiciones, cotizaciones y pedidos (véase RMA, 28 a 33), y d) Diagrama de flujo de las entradas y salidas de almacén. (Véanse RMA, 43, 44, 54, 56 y 57.)

Hágase o póngase al corriente la lista de los titulares de las oficinas de manejo de recursos materiales y servicios. (Véase RMA, 5.)

2. Háganse un diagrama y la descripción sintética del sistema de libros y auxiliares de materiales. (Véase RMA, 52 a 61.)

3. Lístense las políticas, reglamentos y procedimientos escritos en materia de adquisiciones, almacenes, entradas y salidas de almacén, servicios, mantenimiento e inversión y depreciación de activos fijos y agréguese extracto o copia de los mismos a este archivo. (Véanse RMA, 8; RMO, 24, y RMP, 14.)

#### CONTRATOS

4. En una hoja tabular hágase una cédula sumaria de los contratos de obra que se hayan celebrado, indicando la fecha del contrato, el nombre del contratista, la descripción de la obra, la fecha pactada de conclusión y la real de terminación de la obra, el monto de la inversión prevista en el contrato y la inversión real al término de la obra, y demás observaciones pertinentes.

5. Hágase un extracto de los contratos de hipoteca u otros que graven los activos fijos de la organización. (Véanse núm. 9 y RMP, 18.)

## INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS

6. En una hoja tabular hágase una cédula sumaria que muestre los movimientos de altas, bajas y saldos de las distintas cuentas de inversión en activos fijos. (Véanse RMO, 11, y RMF, 5.)

7. En una hoja tabular hágase una cédula sumaria de los movimientos anuales en las cuentas de depreciación y amortización acumuladas. (Véase RMF, 15.)

8. Prepárese una cédula que compare el valor de avalúo de las inversiones en activo fijo en la fecha de la revisión, con la suma cubierta por los seguros de daños que correspondan. (Véase RMF, 17.)

9. Prepárese una cédula que indique qué activos fijos están dados en garantía de créditos. (Véanse núm. 5 y RMF, 18.)

10. Póngase al corriente la cédula que indique el monto anual de los impuestos prediales y sobre venta que se hayan causado con motivo de la propiedad o de la enajenación de activos fijos. (Véase RMF, 19.)

## DESCRIPCIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS

11. Obténgase de la organización o prepárese una descripción del tipo de maquinaria y equipo con que se cuenta y de las operaciones que se realizan en el proceso de producción de bienes o de prestación de servicios.

## SUGERENCIAS

12. Hágase una síntesis de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías administrativas, de operaciones y financieras y de evaluación de programas practicadas con anterioridad, así como de las razones invocadas por los funcionarios de la organización para no implantar otras. (Véanse RMA, 66; RMO, 35; RMF, 24, y RMC, 42.)

## VI. RECURSOS FINANCIEROS

## SECCIÓN I

## GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

## ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN FINANCIERA

EN EL esquema de clasificación de auditorías adoptado en esta obra, la rama de recursos financieros incluye las funciones de tesorería, contabilidad, control, presupuesto e informática. Salvo situaciones de excepción, es recomendable que las tres primeras se confíen a oficinas independientes entre sí.

1. Obténganse o prepárense: a) Un organigrama global de la unidad de recursos financieros que indique su ubicación en la estructura de la organización y las responsabilidades generales de las oficinas de tesorería, contabilidad, control, presupuesto e informática, y b) Organigramas especiales de cada una de las oficinas que señalen las secciones que las integran y el nombre y cargo de los funcionarios que las tienen a su cuidado. Descríbanse brevemente las actividades de las distintas secciones y el equipo de que dispone la oficina de informática.

Agréguense al archivo permanente de auditoría los organigramas y descripciones anteriores. (Véase RFP, 1.)

2. ¿Están claramente definidos los objetivos y atribuciones de las distintas oficinas y sus secciones?

3. ¿Se da el debido cumplimiento, en caso de ser aplicable, a la disposición de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación (Art. 12) que obliga a que "todos los fondos y valores que se perciban a favor del Gobierno Federal por conducto de cualquier autoridad u organismo subalterno o auxiliar, deberán concentrarse en la Tesorería de la Federación"? (Véase RFO, 13.)

4. Lístense los fondos de caja que existen y las cuentas de banco que se manejan y agréguese la relación al archivo permanente de auditoría. Si parecen ser numerosos, estúdiese si los servicios específicos a que están destinados o la lejanía relativa de su ubicación los justifican; en caso contrario, coméntese con los funcionarios la conveniencia de reducir su número.

Por separado lístense los fondos ajenos a la organi 1 cuyo

manejo o custodia hayan sido confiados a ella o a alguno de sus funcionarios o empleados. (Véanse RFO, 1, y RFP, 5-a.)

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

Las actividades de recursos financieros deben distribuirse de modo que ninguna persona tenga el control íntegro de una operación desde su inicio hasta su término, dentro de los límites que impone una prudente división del trabajo.

Para que los funcionarios encargados de la custodia y operación de fondos y valores puedan asumir cabalmente sus responsabilidades, deben tener exclusividad en el acceso a los caudales a su cuidado. Este personal debe estar afianzado.

5. Obténganse y agréguese al archivo permanente de auditoría copias de las políticas, reglamentos, procedimientos y manuales que se hayan editado en el ámbito de los recursos financieros, o inclúyanse extractos de las disposiciones en vigor, y véase que estén claramente establecidas las políticas que norman las siguientes acciones presupuestarias (véase RFP, 3): a) Análisis, autorización y trámite de transferencias o de modificaciones presupuestarias; b) Autorización y trámite para pago de servicios personales, de viáticos y de pasajes; c) Revisión, autorización y registro del pago de servicios generales y de adquisiciones, y d) Ingresos varios por concentraciones de fondos.

6. Tomando en consideración la magnitud de la organización y el volumen de sus operaciones, dígase si las políticas y reglamentos internos aseguran al personal de recursos financieros la independencia necesaria para un registro objetivo y un control adecuado que eviten que el manejo de los recursos, el registro de las transacciones y su control queden al cuidado de una sola persona. (Véase RFC, 1.)

7. Véase si entre las disposiciones a que alude el punto anterior se estipula: a) Que los cajeros que tienen a su cargo la custodia de efectivo, de documentos por cobrar y de valores, tengan acceso exclusivo a los fondos que manejan (véase RFC, 2); b) Que el personal de tesorería no tenga acceso a los registros de contabilidad (véase RFC, 3); c) Que los empleados de contabilidad no tengan acceso a los registros de primera entrada de caja e inventarios, y que sean ajenos a las funciones de despacho de mercancías, de facturación y cobranza, de control de tiempo y de elaboración de nóminas (véase RFC, 4), y d) Que el personal

de control sea independiente del que lleva los libros y registros de contabilidad, y ajeno a las funciones de tesorería, de elaboración de nóminas y de manejo de materiales. (Véase RFC, 5.)

8. Indíquese, y tómese nota en el archivo permanente de auditoría, cuáles son los órganos de gobierno facultados para (véase RFP, 5-b); a) Autorizar la negociación de financiamientos a corto y mediano plazos; b) Otorgar poderes de pleitos y cobranzas, de actos de administración y de dominio; c) Autorizar firmas de cheques.

9. Dígase quién notifica a los bancos los nombres de las personas autorizadas para girar cheques, aceptar títulos de crédito y obligar a la organización, y agréguese la lista de éstas al archivo permanente de auditoría. (Véase RFP, 5-b.)

10. ¿Está afianzado todo el personal que maneja fondos, bienes o valores y el que lleva los registros de primera entrada? (Véanse RFC, 26 y RFP, 5-e.)

#### TESORERÍA

Las disposiciones que regulen la tesorería procurarán que los recursos sean suficientes y se manejen con fluidez, que las existencias de fondos y valores estén bien controladas y protegidas, y que los órganos de gobierno y las autoridades superiores cuenten con la información que requieren para tomar decisiones.

11. ¿Son los cajeros los únicos funcionarios autorizados para recibir ingresos y efectuar pagos?

12. Las instalaciones y equipos destinados al servicio de guarda de efectivo y valores, ¿cuentan con elementos y dispositivos de protección, tales como cajas de seguridad, barandales y ventanillas que garanticen la exclusividad del acceso al personal de caja? (Véase RFC, 6.)

13. ¿Se manejan las existencias en efectivo por el sistema de fondos fijos cuyo importe sea suficiente para cubrir las necesidades normales de un período corto?

14. ¿Se sigue la política de invertir a rédito los recursos sobrantes temporales?

#### CONTABILIDAD

Los sistemas de registro deben apegarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables a la organización,

y registrar objetiva y exactamente la totalidad de las transacciones realizadas, para lo cual se procurará que el personal que lleva los libros y registros auxiliares sea ajeno a la ejecución de las operaciones y a la custodia de los caudales y bienes.

La información financiera debe adecuarse a los distintos niveles de responsabilidad a que se destina, y proporcionar toda la necesaria para la conducción de las operaciones. Para ser útil en el proceso de toma de decisiones, la que se rinde a los órganos de responsabilidad debe aportar con oportunidad y concisión datos fidedignos y completos acerca del estado de la organización, de los resultados de su operación y de los logros obtenidos en la ejecución de programas, proyectos o funciones.

15. Las normas de registro en vigor, ¿cubren los principios de contabilidad aplicables a la organización? (Véase RFO, 20.)

16. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa de la organización general, háganse y agréguese al archivo permanente de auditoría esquemas del sistema de libros y registros, del sistema de costos y de los flujos de las principales operaciones. Explíquese el método que se sigue para concentrar las operaciones en cuentas de control. (Véase RFP, 2.)

17. Estúdiese la clasificación de cuentas que contiene el catálogo en vigor y véase que facilite la formulación de la información financiera. Agréguese copia del catálogo al archivo permanente de auditoría. (Véase RFP, 4.)

18. ¿Se expide la documentación original que emite la organización, utilizando formas numeradas consecutivamente por la imprenta para consignar (véase RFC, 9): a) Operaciones de efectivo (ingresos y salidas de caja) b) Operaciones de crédito (contratos y títulos de crédito) y c) Operaciones con bienes (facturas, notas de remisión, notas de entrada al almacén, vales de salida de almacén)? (Véase RMC, 29-a.)

19. Obténgase una lista de la información financiera interna de uso más frecuente, e invéstiguese (véase RFC, 10): a) Con qué fin se prepara; b) Si se rinde oportunamente; c) Si es integral y concisa; d) Si se verifica la corrección de sus datos, y e) Si cada informe se elabora con las mismas bases que en períodos anteriores para permitir un seguimiento de las operaciones o situaciones a que se refiere.

20. Discútase con los principales directivos y funcionarios la conveniencia de eliminar información que no se utiliza en la toma de decisiones.

21. En caso de que sean aplicables a la organización, dígame

con qué periodicidad se formulan los siguientes estados financieros (véase RFP, 5-f): a) Estado de situación financiera; b) Estado de resultados; c) Estado de origen y aplicación de recursos; d) Estado de flujo de efectivo; e) Estado que analiza el volumen y el costo de lo producido y de lo vendido; f) Estado de modificación patrimonial; g) Estado del ejercicio del presupuesto (véase núm. 43); h) Estado del movimiento de la disponibilidad presupuestaria (véase núm. 43), e i) Estados de costos y resultados por programa (véase núm. 44).

22. ¿Se lleva la contabilidad por fondos, por áreas de responsabilidad u otro sistema que aplique los costos a las unidades y oficinas en que se incurren, y a los programas, proyectos o funciones que los originan? (Véase RFC, 11.)

23. ¿Mantienen las unidades de operación un pronóstico de costos actualizado para los doce meses siguientes que les permita aportar, en cualquier momento, la información que requieren los presupuestos por programa?

## CONTROL

En términos generales, el control de las operaciones consiste en verificar su realización efectiva, el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas que las regulan, su pertenencia a la actuación y al programa, proyecto, función o unidad que soportan su valor, la validez de los documentos que las acreditan, la eficiencia con que se efectuaron y la exactitud de su registro.

### Control de operaciones de tesorería

24. La auditoría interna, la contaduría o empleados de oficinas superiores encargados del control y ajenos al manejo de recursos, ¿practican periódicamente arqueos de efectivo y valores propios o ajenos y concilian cada mes las cuentas de bancos? (Véanse RFO, 10; RFP, 5, y RFC, 12, 23, 24 y 25.)

25. ¿Se han implantado políticas de seguridad y control del manejo del efectivo, como las siguientes?: a) Endosar los cheques que se reciben en los ingresos con la leyenda "únicamente para depósito" (véase RFC, 14); b) Depositar la totalidad de los ingresos precisamente al día siguiente de su percepción (véanse 26-d y RFC, 13); c) Prohibir la expedición de cheques al portador y la firma de cheques en blanco (véase RFC, 18); d) Usar máquina protectora de cheques u otros procedimientos similares

a evitar la alteración de los cheques expedidos (véase RFC, 19), y e) Cancelar todos los comprobantes pagados con un sello fechador o perforador de PAGADO (véanse RFC, 20 y 22-e).

26. Dígase si las siguientes funciones de control de ingresos se encomiendan a empleados ajenos a la caja: a) Controlar los ingresos antes de que los reciba el cajero (véase RFC, 15); b) Abrir la correspondencia y elaborar una lista del efectivo, títulos o valores que se reciben (véase RFC, 17); c) Elaborar relaciones diarias de cobranza (véase RFC, 16); d) Comprobar que todos los ingresos se depositen al día siguiente de su percepción (véanse 25-b y RFC, 13), y e) Comprobar la corrección y coincidencia de las partidas anotadas en los volantes de depósito con los documentos y registros de ingreso.

27. Descríbase el control que se lleva de las ventas de desperdicios y de activos diversos. (Véanse RFO, 14, y RFC, 15.)

28. ¿Se requieren dos firmas para expedir los cheques, la primera del funcionario que autoriza la operación y la segunda del que autoriza el pago? (Véanse RFC, 18, y RFP, 5-d.)

29. Dígase si antes de efectuar un pago se realizan las siguientes operaciones y si se deja constancia de ellas con la rúbrica del empleado que las efectúa, haciendo constar que se cercioró (véanse RFO, 17 y 18, y RFC, 22):

*General.* a) De que el documento contabilizador esté amparado por comprobantes originales que reúnan todos los requisitos fiscales y legales para su validez; b) De que haya disponibilidad presupuestaria suficiente para efectuar la erogación (véase núm. 43-e); c) De que conste en el documento la aplicación del pago a los programas, proyectos, unidades o funciones a los que corresponde;

*Servicios personales.* d) De la procedencia de las cuotas, cálculos, deducciones y otros elementos determinantes del pago de remuneraciones;

*Compra de bienes.* e) De que los precios, tarifas, cuotas, calidad, especificación y volumen de los artículos incluidos en las facturas coincidan con los indicados en los pedidos; f) De que se acompañen a las facturas las notas de entrada al almacén u otras constancias del recibo y recuento de los materiales y la demás documentación que señalen los procedimientos en vigor; g) De la corrección de las sumas y cálculos de las facturas, talones de flete y cuentas de gastos, y,

*Servicios.* h) De la procedencia del pago cotejándolo con los contratos en vigor.

30. ¿Se mantiene al día un estado de flujo de efectivo que vaya corrigiendo las cifras previstas en el presupuesto con las realizadas, y que sirva de base para tomar las medidas que aseguren la disponibilidad oportuna de recursos o invertir los excedentes temporales?

#### *Control de operaciones de contabilidad*

31. Dígase si se han definido claramente políticas de crédito que atiendan a los puntos que siguen, y en ese caso, si los expedientes de los clientes y deudores contienen la información relativa a (véase RFO, 26): a) Investigación de la necesidad del crédito; b) Análisis del cumplimiento y de la solvencia del deudor; c) Límite de crédito; d) Garantías, y e) Autorización de los funcionarios competentes.

32. ¿Se hacen análisis periódicos de la antigüedad de saldos de clientes y deudores, en coordinación con la oficina de ventas? ¿Con qué frecuencia se depuran y comprueban los saldos de las cuentas personales?

33. ¿Qué funcionarios están facultados para autorizar notas de crédito por devoluciones, bonificaciones, rebajas, descuentos, cancelaciones de cuentas personales y castigos o baja de inventarios, y qué formalidades se exigen para esas operaciones? (Véase RFC, 31.)

34. ¿Cada cuándo se listan los saldos de los auxiliares de las cuentas colectivas (personales y de inventarios) y de resultados, y se confronta su suma con el saldo de las cuentas de control? (Véanse RFO, 7; RFP, 8, y RFC, 28.)

35. Dígase si las listas a que se refiere el punto anterior las elaboran regularmente los empleados de las oficinas respectivas y con qué periodicidad las comprueba personal de auditoría interna, contaduría u otro de control. (Véase RFC, 28.)

36. ¿Se sigue la práctica de enviar estados de cuenta a los clientes, deudores, acreedores y proveedores? ¿Con qué periodicidad? (Véanse RFO, 29, y RFC, 29.)

37. Las observaciones a los estados de cuenta, ¿se investigan por el personal de las oficinas que tienen a su cargo el control? (Véase RFC, 30.)

38. Descríbanse los procedimientos en vigor para el control de los pasivos. (Véanse RFO, 21, 22, 30, 31 y 32, y RFP, 8, 10, 11 y 12.)

39. En relación con los registros del volumen y costo de los recursos humanos y materiales empleados, dígase (véase núm. 55):

*Recursos humanos.* a) Si las remuneraciones se aplican a la actividad en que se prestan los servicios (véase RHA, 55); b) Si se lleva registro de horas/hombre presupuestadas y empleadas en cada actividad (véase RHA, 56); c) Si se practican periódicamente auditorías de personal (véase RHA, 57), y d) Si se elaboran informes comparativos de los volúmenes y costos reales con los presupuestados para cada actividad (véase RHA, 58).

*Recursos materiales.* e) Si se determinan por cada actividad las variaciones entre los costos reales y los presupuestados (véase RMA, 62); f) Si se determinan las partes de las variaciones que se deben a volumen y a precio (véase RMA, 63); g) Si se rinden informes a la dirección sobre las variaciones (véase RMA, 64), y h) Si se concilian los costos totales de recursos materiales con su aplicación a las distintas actividades. (Véase RMO, 24.)

#### PRESUPUESTOS

La condición esencial para que el presupuesto constituya un instrumento de dirección es que se le utilice como patrón para verificar si la orientación y el grado de desarrollo que llevan las operaciones a medida que se desenvuelven corresponden a lo previsto. Para ello debe contener el detalle indispensable de los objetivos, programas, medios y términos de cumplimiento y aportar las bases que permitan su medición.

El Estado está obligado a prestar algunos servicios en los cuales no puede establecerse una relación directa entre la dimensión del objetivo y el monto de los medios asignados para alcanzarlo. En estos casos los presupuestos son solamente funcionales. En otros servicios, en que se dan relaciones directas entre el tamaño del objetivo y el valor de los medios con que se pretende conseguirlo, se tipifican los presupuestos por programa.

40. En relación con la aplicación práctica que se da a los presupuestos, dígame: a) Si se utilizan como instrumentos de dirección; b) Si los presupuestos por programa contienen indicadores cuantitativos aplicables a los medios y a las realizaciones que puedan tomarse como parámetros para evaluar la eficiencia en la utilización de los recursos (véase RFC, 32), y c) Si los presupuestos por programa señalan claramente los objetivos y las responsabilidades de cada oficina así como el término de su cumplimiento. (Véanse núm. 54 y RFC, 33.)

41. ¿Se divide el presupuesto total de la organización en los funcionales y por programa que corresponden a cada una de las unidades y oficinas?

42. Cuando las condiciones particulares permiten identificar y valorar los objetivos y los medios de lograrlos, ¿se pone empeño en convertir, en la medida que corresponda, los presupuestos funcionales en presupuestos por programa?

43. Dígame si los registros de los egresos presupuestarios, ya sean funcionales o por programas, mantienen al día la siguiente información detallada por partidas (véanse 21-g y h; RFO, 41, y RFC, 34): a) Asignación original; b) Ampliaciones y reducciones de la asignación original; c) Asignación a la fecha; d) Presupuesto comprometido; e) Asignación disponible (véase 29-b); f) Presupuesto ejercido, y g) Presupuesto comprometido pendiente de ejercer.

44. Dígame si se llevan cuentas y registros de la ejecución de los programas que aporten la siguiente información (véanse 21-i y 47): a) Costo de programas: i) presupuestado; ii) real, y iii) desviaciones; b) Realizaciones: i) expresión numérica de los objetivos; ii) medición de lo realizado, y iii) desviaciones.

45. ¿Se procura que en la elaboración de los presupuestos participen activamente los supervisores, y los empleados responsables de su ejecución?

46. ¿Con qué periodicidad se elaboran informes del avance de programas?

47. Dígame si los informes de avance proporcionan datos suficientes sobre estos aspectos (véanse núm. 44 y RFO, 44): a) Medición de las realizaciones y detalle de su costo; b) Análisis de las causas de las desviaciones respecto del presupuesto, indicando su cuantía; c) Sugerencias de las medidas de acción correctivas, y d) Propuestas de modificación de los presupuestos.

#### INFORMÁTICA

La necesidad de contar con mayor información sobre las circunstancias del entorno y de relacionar sus aspectos de manera que sirvan para la dirección y control de las actividades, ha hecho indispensable el uso creciente de la informática. Esta guía se limita a considerar someramente su aspecto financiero.

48. Si la organización tiene un equipo de computación, dígame: a) Si lo utiliza en actividades de (véanse núm. 5 y RFO, 40).

47): planeación y presupuesto; estadística y control de operaciones, y registro contable; b) Si la información que aporta se emplea en las funciones de dirección, control y evaluación; c) Qué funcionario decide la información que debe procesarse y a qué programa se sujete; d) Si se exige que se formulen por escrito descripciones del objeto, análisis y programación de cada trabajo, de manera que éste pueda ser procesado por cualquier operador y se facilite su revisión, y f) Si antes de adquirir, de ampliar o de rentar equipo de computación, se hace un estudio formal de su necesidad y costeabilidad.

49. ¿Se llevan registros del tiempo de procesamiento de cada aplicación, y del tiempo de utilización total del equipo de cómputo con el objeto de juzgar su costeabilidad y de programar su aprovechamiento óptimo? (Véase RFO, 47.)

50. El volumen de trabajo, ¿es suficiente para justificar que el servicio de computación tenga sus propios analistas y programadores, o resultaría preferible contratar estos trabajos con técnicos independientes? (Véase RFO, 47.)

51. En relación con el control del sistema de computación, dígase (véanse núms. 38, 49 y 50; RFO, 46 y RFC, 35): a) Si se realizan evaluaciones periódicas de las actividades de la oficina de cómputo; b) Si se prohíbe que personas ajenas al servicio tengan acceso a sus instalaciones; c) Si se controla el acceso a las bodegas de cintas, discos y formas numeradas; d) Si se guardan en bóvedas de seguridad las cintas y discos importantes, y e) Si se mantienen duplicados de los juegos importantes de cintas y discos y se conservan en un lugar distinto de la oficina de computación.

52. La importancia de la oficina de informática, ¿amerita que se practique una auditoría específica en ese campo?

### EVALUACIÓN

La evaluación de la eficiencia del manejo de los recursos financieros adopta dos enfoques: el primero, del cumplimiento de los objetivos, mide el avance hacia los fines propuestos; el segundo, de la gestión financiera, juzga la pericia con que se emplearon los recursos para obtener el máximo provecho.

### Del cumplimiento de los objetivos

53. ¿Se evalúan periódicamente las realizaciones para determinar el avance logrado hacia los objetivos de los programas, proyectos o funciones?

54. ¿Se determina el adelanto o retraso de las realizaciones tomando en cuenta el término de cumplimiento previsto? (Véanse 40-c, y RFC, 33.)

55. ¿Se hacen estudios de los recursos financieros empleados, comparándolos con la parte de los asignados en el presupuesto que corresponda a la proporción del avance logrado? (Véase núm. 39.)

56. ¿Con qué periodicidad se rinden informes a la alta dirección que evalúen lo realizado a la fecha, identifiquen el monto de las desviaciones y expliquen su motivo?

### De la gestión financiera

57. ¿Se vigila la tendencia de los índices de liquidez, de riesgo por financiamiento, de rotación y de productividad de la organización, y se comparan con indicadores-objetivo? (Véase núm. 58.)

58. Tomando en cuenta la naturaleza y el objeto de la organización examinada, señálense los índices financieros que le son aplicables (véanse RFO, 51; RFF, 21; EPO, 34 y EPF, 21) y los que utiliza habitualmente. Considérense entre ellos los siguientes: a) Índices de liquidez (véase EPP, 9-c)

- Razón de circulante:

$$= \frac{\text{activo circulante}}{\text{pasivo a corto plazo}}$$

- Inversión del capital de trabajo en cartera:

$$= \frac{\text{cuentas y documentos por cobrar}}{\text{activo circulante} - \text{pasivo a corto plazo}}$$

- Inversión del capital de trabajo en inventarios:

$$= \frac{\text{inventarios}}{\text{activo circulante} - \text{pasivo a corto plazo}}$$

b) Índices de riesgo por financiamiento [apalancamiento] (véase EPP, 9-c)

- Factor de financiamiento de la inversión total:

$$= \frac{\text{pasivo total}}{\text{activo total}}$$

- Proporción del financiamiento a corto plazo:

$$= \frac{\text{pasivo a corto plazo}}{\text{activo total} - \text{pasivo total}}$$

- Inversión del capital propio en activos fijos:

$$= \frac{\text{activos fijos}}{\text{activo total} - \text{pasivo total}}$$

c) Índices de rotación (véase EPP, 9-c)

- Rotación de caja:

$$= \frac{\text{ventas}}{\text{disponibilidades en caja e inversiones a la vista}}$$

- Rotación de inventarios:

$$= \frac{\text{costo de ventas}}{\text{inventarios}}$$

- Rotación del activo fijo:

$$= \frac{\text{ventas}}{\text{activo fijo}}$$

- Días promedio de crédito a clientes:

$$= \frac{\text{saldos a cargo de clientes}}{\text{promedio de venta diaria}}$$

o bien:

saldo a cargo de clientes, menos los montos mensuales de las ventas computadas del último mes hacia atrás hasta agotar el saldo.

d) Índices de productividad (véase EPP, 9-c)

- Margen de utilidad bruta:

$$= \frac{\text{ventas netas} - \text{costo de lo vendido}}{\text{ventas netas}}$$

- Margen de absorción de costos fijos:

$$= \frac{\text{ventas netas} - \text{costos y gastos variables}}{\text{costos y gastos fijos}}$$

- Margen de absorción de costos financieros:

$$= \frac{\text{utilidad antes del impuesto sobre la renta} + \text{costos financieros}}{\text{costos financieros}}$$

- Productividad del activo total:

$$= \frac{\text{utilidad neta después del impuesto sobre la renta}}{\text{activo total}}$$

#### INSTALACIONES

El hecho de que las instalaciones sean apropiadas y estén bien dispuestas y equipadas influye en la calidad del trabajo, en el comportamiento y rendimiento del personal y en el resguardo de los fondos, valores, documentos y bienes.

59. Dígase si son satisfactorias las condiciones generales de las instalaciones de la organización en cuanto a los siguientes aspectos: a) Amplitud de los locales; b) Iluminación, ventilación e instalaciones sanitarias; c) Espacio y mostradores para atención al público, y d) Aislamiento de las oficinas y restricción del acceso a los locales en que custodian el efectivo, los valores y los artículos de almacén.

60. Dígase si la organización dispone de equipo suficiente para sus necesidades en materia de: a) Bóvedas o cajas fuerte para la guarda de efectivo, valores o documentos; b) Escritorios, mesas de trabajo, archivadores, otros muebles de oficina y estantería de almacenes; c) Máquinas de escribir, sumadoras y calculadoras, y d) Teléfonos y sistemas de intercomunicación.

61. ¿Qué equipo de reproducción se tiene y cómo se controla su uso?

#### CONCLUSIÓN

62. Teniendo presentes los objetivos que persigue la organización auditada y los del programa de auditoría, con base en los papeles de trabajo prepárese una cédula que resuma las observaciones razonando claramente los juicios, y léase a los funcionarios de la organización.

Esta cédula contendrá, entre otros, los siguientes puntos: a) Descripción de las situaciones y de los hechos observados; b) Razonamiento de sus posibles consecuencias; c) Recomendación de las medidas que pudieran adoptarse para mejorar la administración y el control, y d) Puntos de vista de los funcionarios responsables de la organización acerca de las situaciones y de los hechos observados.

#### REVISIÓN

63. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias que se hayan hecho con objeto de mejorar las situaciones observadas en auditorías anteriores, e indíquense las razones que se hayan tenido para no adoptar otras. Incorpórense las notas en la síntesis relativa que se lleve en el archivo permanente de auditoría. (Véase RFP, 10.)

64. Anótese la ocasión y la fecha en que se revise y ponga al día la presente guía, consignando los datos que siguen: fecha de la revisión, tipo de auditoría practicada y nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 2

### GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES

El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos, el plan, el periodo sujeto a revisión, el alcance y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que debe modificarse el programa,

ma, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa el programa indicará los puntos de ella que deban cubrirse.

#### ARQUEOS DE FONDOS Y VALORES

1. En presencia de los cajeros, practíquense simultáneamente arqueos de todas las existencias, propias o ajenas, de efectivo y valores que tenga la organización, y compárese o concilíese su monto con el saldo de las cuentas correspondientes. Los fondos sujetos a recuento incluirán, entre otros, los siguientes (véase RFF, 4): a) Fondos de caja (véanse RFA, 4 y RFP, 5-a); b) Facturas, documentos y valores al cobro; c) Valores en cartera; d) Cheques expedidos pendientes de entrega a los beneficiarios; e) Cuentas por pagar (véase núm. 21), y f) Valores en custodia o depositados en cajas de seguridad de los bancos.

Cuando los fondos ajenos estén constituidos por efectivo o valores confiados al manejo y custodia de algún funcionario o empleado de la organización, recuéntense simultáneamente con los demás fondos y verifíquese su saldo por los medios que procedan. Los vales y comprobantes que formen parte de las existencias en la fecha del arqueo deben estar autorizados por funcionario competente. Asegúrese de que se registren en contabilidad con la mayor brevedad posible.

Si se encuentran cheques formando parte de las existencias en caja, véase que se depositen al día siguiente del arqueo junto con los demás ingresos pendientes de depósito y que no sean devueltos posteriormente por el banco. Si hubieren sido girados por personal de la organización, cerciórese de su procedencia y de que su canje haya sido autorizado por funcionario competente.

Al terminar los arqueos, obténgase de los responsables de la custodia constancia por escrito de que son todos los fondos y valores en su poder, que fueron contados en su presencia, y que les fueron devueltos íntegramente.

2. Pídase a la dirección general de la organización auditada que solicite a los bancos con los que opera el envío directo a la oficina del auditor de estados de cuenta cortados a la fecha del arqueo, y confirmación de los saldos que tenían todas las cuentas de depósito especiales, documentos al cobro, valores y otras, en la fecha de cierre del periodo cubierto por la auditoría de operaciones.

## GENERAL

3. Revisense los informes y cartas de sugerencias, de auditorías anteriores y de la administrativa, y tómese nota de las disposiciones y observaciones que pueden tener efecto en la auditoría de operaciones.

4. Verifíquese que se hayan cumplido las decisiones financieras y de operación de los órganos de gobierno y de administración, así como que estén correctamente asentadas en los libros de contabilidad. (Véase RFF, 6.)

5. Revisense los contratos que establecen derechos u obligaciones pecuniarios y véase que se registren en contabilidad los asientos que procedan. (Véanse núms. 16 y 30.)

6. Cerciórese de que estén al corriente los libros de contabilidad (caja, ventas, cuentas por pagar, diario y otros); verifíquense sus sumas y la concentración de los movimientos totales a las cuentas de control.

7. Cerciórese de que los registros auxiliares de cuentas colectivas (personales y de inventarios) y de cuentas de resultados se lleven al día, y que las sumas de sus saldos coincidan con los de las cuentas de control. (Véase RFA, 34.)

8. Por un lapso seleccionado dentro del periodo que señala el programa para la auditoría de operaciones, verifíquense los pases de los asientos consignados en los libros principales a los auxiliares de cuentas personales, de inventarios, de resultados y a los de las cuentas abiertas para registrar las actividades en las que se incurren los costos. Compruébense los asientos con la documentación que los ampara. (Véanse 21-c y 34, y EPO, p. 171.)

## CONCILIACIONES BANCARIAS

9. Con los estados de cuenta recibidos directamente de los bancos y con los registros de la organización, concíliense los saldos de las cuentas de bancos a la fecha del arqueo; mediante la documentación original que las ampare cerciórese de la procedencia de las partidas que aparezcan pendientes en la conciliación y verifíquese que sean correspondidas posteriormente. (Véase RFF, 5.)

10. Revisese la conciliación que haya practicado la organización a la fecha de cierre del lapso cubierto por la auditoría de operaciones, e investigúese la justificación de las partidas pendientes. Véanse RFA, 24; RFF, 5, y RFC, 23.)

## OPERACIONES DE TESORERÍA

11. Averigüese el origen de los cheques devueltos por los bancos según estados de cuenta de los tres meses anteriores y cerciórese de su cobro posterior. (Véase RFF, 5.)

12. Por pruebas selectivas, compruébese que los ingresos se depositen íntegramente al día siguiente de su percepción. (Véase RFF, 5.)

13. Compruébese el entero en la Tesorería de la Federación, de todos los ingresos en efectivo o en valores a los que se refiere el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación. (Véanse núm. 15; RFA, 3, y RFF, 7.)

14. Con base en las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, y por los medios directos o indirectos de que se disponga, compruébese que se hayan percibido correctamente los ingresos debidos en el periodo sujeto a revisión y que los procedentes de venta de desperdicios sean razonables. (Véanse RFA, 27, y RFC, 15.)

15. Hágase una cédula que concilie los ingresos obtenidos en el ejercicio con la proporción que corresponda de los estimados en el presupuesto y compruébese la corrección de los enteros en la Tesorería de la Federación. (Véanse núm. 13, 40-a, y RFF, 7.)

16. Examínense los contratos que deban generar ingresos para la organización y cerciórese de que se estén obteniendo (Véanse núm. 5 y RFF, 7.)

17. Con la intensidad que determine el auditor responsable háganse pruebas para comprobar que todos los pagos efectuados en el periodo a que se refiere el punto 8 estén amparados por documentación original que reúna los requisitos fiscales, legales y administrativos que los validan. (Véanse RFA, 29, y RFC, 22.)

18. Verifíquese que los cheques para reembolso de los fondos de caja se presenten a firma acompañados de una relación de las erogaciones en efectivo, a la que se anexen todos los comprobantes originales debidamente cancelados. (Véase RFA, 29.)

19. Cerciórese de que los cheques cancelados hayan sido mutilados, y de que se conserve su número para control. (Véase RFC, 21.)

## CONTABILIDAD

20. Verifíquese que los principios de contabilidad en uso sean los aplicables y que no hayan tenido variación respecto de los empleados en años anteriores. (Véase RFA, 15.)

21. Obténgase o prepárese una lista de las cuentas por pagar a la fecha del arqueo, verifíquese la suma, compárese con el saldo de la cuenta de control y procédase como sigue (véanse I-e, 8; RFA, 38, y RFF, 8): a) Investíguese la diferencia que pudiera haber entre la suma de la relación y el saldo de la cuenta de control; b) Por pruebas selectivas confróntense las partidas de la relación con las cuentas por pagar y revísese la documentación que las ampara, verificando que estén anexos todos los documentos que procedan, y c) Por el período a que se refiere el punto 8 compruébense los movimientos efectuados en las cuentas por pagar con la intensidad que determine el auditor responsable.

22. Examínese el registro en libros de las cuentas por pagar liquidadas, e invéstguense las que parezcan poco usuales, anormales o muy cuantiosas. (Véanse RFA, 38, y RFF, 8.)

23. Por pruebas selectivas, con la intensidad que indique el auditor responsable, compruébese que los créditos a cuentas de clientes y otras por cobrar durante el período sujeto a la auditoría de operaciones correspondan a: a) Ingresos derivados de pagos de clientes y deudores, y b) Notas de crédito debidamente justificadas y autorizadas por funcionario competente. Si el crédito obedece a devolución de mercancías, compruébese la entrada al almacén. (Véase EPO, 8.)

24. Háganse pruebas aisladas en las cuentas por cobrar para verificar los cargos o créditos que no procedan de ventas, de pagos, o de notas de crédito.

25. Obténgase un análisis de la antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar, o practíquese el de las más importantes, y solicítese certificación de la organización respecto de la suficiencia de la previsión para cuentas de cobro dudoso. (Véanse núm. 28 y RFF, 9.)

26. Revísense los expedientes de crédito de las cuentas atrasadas y véase que contengan la documentación que exijan las políticas de crédito en vigor. (Véase RFA, 31.)

27. Por pruebas selectivas, revísense los movimientos de la previsión para cuentas de cobro dudoso, y cerciórese: a) De que exista documentación que acredite las gestiones administrativas, legales o judiciales para lograr el cobro, y b) De que las cancelaciones con cargo a la previsión estén aprobadas por funcionario competente.

28. Estímese la suficiencia de la previsión para cuentas de cobro dudoso con base en el estudio de la antigüedad de los saldos. (Véanse núm. 25, y RFF, 9.)

29. Con la intensidad que determine el auditor responsable,

solicítese confirmación de saldos de las cuentas principales entre las siguientes (véanse RFA, 36 y RFF, 10): a) Cuentas por cobrar (clientes, deudores y otros) y por pagar (proveedores y acreedores); b) Documentos por cobrar y por pagar, y c) Documentos recibidos en garantía colateral.

Si se considera necesario, en lugar de solicitar la confirmación de saldos pídase a los deudores y acreedores que envíen copias de sus estados de cuenta y efectúense las conciliaciones respectivas.

30. Examínense los contratos que amparan los pasivos contraídos, y revísese que (véanse núm. 5; RFA, 38, y RFF, 11): a) Estén debidamente autorizados; b) Se hayan registrado correctamente, y c) Se tome nota de los activos dados en garantía.

31. Verifíquese que los pagos de pasivo estén correctamente documentados y, en su caso, que se adhieran a las pólizas de contabilidad los títulos correspondientes debidamente cancelados. (Véase RFA, 38.)

32. Verifíquese el cómputo de los intereses pagados y la retención del impuesto sobre los mismos. (Véanse núm. 38; RFA, 38, y RFF, 12.)

33. Destínese una cédula tabular para cada cuenta de gastos y anótense los movimientos mensuales habidos en el ejercicio en cada una de las subcuentas; determínese el movimiento acumulado, analícense las variaciones bruscas que se adviertan y verifíquese la aplicación de los gastos a las áreas de responsabilidad o a los programas, proyectos o funciones en que se originan. (Véase RFF, 13.)

34. Háganse cédulas analíticas del movimiento que hayan tenido las cuentas de gastos en el período sujeto a revisión al que se refiere el punto 8, y compruébese con la documentación original. (Véanse núms. 8, 44 y RFF, 14.)

35. Examínense las pólizas de seguros y fianzas en vigor y prepárense cédulas analíticas de las coberturas que muestren: a) Para las pólizas de seguro de daños: ramo (incendio, transportes, etc.); compañía aseguradora; vigencia del seguro; descripción de los bienes asegurados; valor actual estimado de dichos bienes; monto del seguro; prima; otros datos que se consideren importantes, y observaciones; b) Para las pólizas de seguro de vida (seguro de grupo con Aseguradora Hidalgo y otros) los datos que permitan evaluar la suficiencia de la cobertura, y c) Para las fianzas de fidelidad, los datos que permitan verificar si están debidamente caucionados el personal que maneja fondos, bienes

o valores, y los demás funcionarios y empleados que determinen los órganos de gobierno. (Véanse RFP, 5-e y 8.)

Agréguense estas cédulas al archivo permanente de auditoría. (Véanse RFF, 15, y RFP, 8.)

36. Verifíquese que esté al corriente el pago de las primas de seguros y fianzas.

37. Prepárese una cédula que muestre el impuesto retenido sobre productos de trabajo durante el período examinado, y que especifique los casos en que no se haya retenido indicando la razón para ello. Por pruebas selectivas verifíquense la correcta causación y el entero del impuesto retenido. (Véase núm. 39.)

38. Háganse cédulas que verifiquen las bases gravables de cada uno de los impuestos sobre la renta, sobre ingresos mercantiles, al valor agregado, otros especiales, de importación, municipales, estatales y demás que se causen, y verifíquense los pagos hechos en el período sujeto a examen; inclúyanse los impuestos retenidos sobre intereses pagados. (Véanse núms. 32 y 39, y RFF, 16.)

39. Hágase una cédula en la que se determine el valor de los impuestos omitidos que se hayan detectado en los puntos 37 y 38, y verifíquese que su entero se haga con la mayor brevedad posible.

#### PRESUPUESTO

40. Prepárese una cédula que muestre el presupuesto anual y la parte proporcional correspondiente al período que determina en la fecha de la auditoría de operaciones detallándolo como sigue (véanse RFF, 17 y EPO, 28): a) Presupuesto de ingresos (véase núm. 15): i) ingresos propios, analizados por conceptos; ii) subsidios, analizados por el propósito que persiguen (*v. gr.*, para gasto corriente, de inversión o para pago de pasivo); iii) financiamientos; iv) ingresos por cuenta de terceros, y v) ingresos derivados de erogaciones recuperables; b) Presupuesto de egresos por programas y subprogramas, agrupándolo, dentro de ellos, por gastos corrientes, de capital, de pago de pasivo y de cuentas ajenas (gastos por cuenta de terceros y erogaciones recuperables) y señalando los capítulos presupuestarios que comprende cada grupo; c) Presupuesto total de egresos agrupado en gastos corrientes, de capital, pagos de pasivo, y cuentas ajenas, que separe los gastos fijos de los variables y analice los principales rubros de los capítulos presupuestarios vi de "transferencias", viii de "erogaciones especiales" y ix de "pago de pasivo", y d) Los siguientes estados

financieros pro-forma (véanse EPO, 34, y EPF, 21): estado de situación financiera; estado de resultados; estado de flujo de efectivo, y programa de inversiones en activo fijo.

41. Cerciórese de que los presupuestos hayan sido aprobados por la dependencia competente (Secretaría de Programación y Presupuesto) y por los órganos de gobierno que correspondan, así como que los registros de egresos presupuestarios y de ejecución de programas se mantengan al día. (Véanse RFA, 43 y 44.)

42. Cuando se trate de instituciones o centros de enseñanza tecnológica, agrícola, industrial o pesquera, invéstiguense las bases de la formulación del presupuesto de producción, analizado por producto, y relaciónese con el presupuesto de ingresos propios.

43. Establézcase la relación de los gastos variables con los indicadores de volumen, para juzgar si son razonables. (Véanse RFF, 18-c y EPO, 31.)

44. Compárese lo realizado con la proporción de lo previsto que corresponda al período computado desde el principio del ejercicio hasta la fecha de la auditoría de operaciones; determinense las diferencias e invéstiguense sus causas. Examinense los informes periódicos que se elaboren para dar cuenta del ejercicio del presupuesto y véase que expliquen suficientemente las variaciones entre lo previsto y lo realizado. (Véanse núm. 34; RFA, 47; RFF, 18-a; EPO, 29, y EPF, 17.)

#### INFORMÁTICA

45. Con la intensidad que determine el auditor responsable, selecciónense comprobantes representativos de las operaciones sometidas a procesamiento electrónico y véase que sea correcta la información producida por el computador.

46. Revísese el control que se ejerce sobre la información que produce el equipo de computación, y véase que se mantenga al día la documentación de respaldo de los programas. (Véanse RFA, 51, y RFC, 35.)

47. Tomando en consideración el tiempo empleado en el procesamiento, la utilización que se hace de la información que produce y el costo de operación del sistema, estúdiense la conveniencia de mantener el equipo de computación. (Véanse RFA, 48, 49 y 50.)

## EVALUACIÓN

48. Hágase una cédula que acumule los cargos mensuales habidos durante el ejercicio, hasta la fecha de la auditoría, a los diferentes programas, proyectos o funciones, e investiguense las variaciones importantes. (Véanse núm. 50; RFF, 19; EPO, 32, y EPF, 19.)

49. Estúdiense, con los funcionarios competentes de la organización, los indicadores cuantitativos adoptados para medir los objetivos, y con base en ellos determínense la magnitud y el grado de las realizaciones en el ejercicio de cada programa, proyecto o función. Tómese nota de las observaciones que pudiera haber respecto de la pertinencia de los indicadores empleados. (Véanse RFF, 18-b; EPO, 30, y EPF, 18.)

50. Calcúlese la proporción de los recursos financieros asignados en el presupuesto para cada programa, proyecto o función, que corresponda al grado de avance de las realizaciones, y compárese con el costo acumulado obtenido conforme al punto 48. Análcese las variaciones y discútase su justificación con los funcionarios de la organización. (Véanse EPA, 58; EPO, 13-a y 20, y EPP, 9-c.)

51. Prepárese una cédula con los índices de análisis financiero aplicables a la organización; calcúlese su tendencia comparándolos con los correspondientes a ejercicios anteriores, y determínese la posición que revelan en relación con los indicadores-tipo que se hayan adoptado. (Véanse RFA, 58; RFF, 21; EPA, 58; EPO, 13-a, y EPP, 9-c.)

52. Con los datos de avance y costo determinados, y teniendo en cuenta los índices de análisis financiero, hágase un estimado general de la eficiencia en la operación y en los resultados, y discútase con los funcionarios competentes. A la luz de las realizaciones obtenidas, considérese la viabilidad del alcance de los objetivos. (Véanse EPA, 58 y EPO, 13-a.)

## CONCLUSIÓN

53. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios en el informe de auditoría o en la carta de sugerencias y procédase como sigue: a) Revísense con el auditor responsable, y b) Discútanse con los funcionarios de la organización.

## REVISIÓN

54. Investíguense y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias que se hayan hecho en auditorías anteriores, tendientes a mejorar las situaciones observadas, e indíquense los motivos por los que no se hayan tomado otras. Agréguese al archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias adoptadas y de las rechazadas. (Véase RFF, 10.)

55. Revísense y pónganse al corriente, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: a) La guía de auditoría administrativa; b) El cuestionario de control interno, y c) El programa de trabajo de archivo permanente.

## SECCIÓN 3

## GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

La auditoría financiera y de evaluación de programas se practicará, normalmente, a la fecha de cierre del ejercicio. El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos, el plan, el período sujeto a revisión y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que debe modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable.

## REVISIÓN DE LAS AUDITORÍAS PRACTICADAS EN EL EJERCICIO

1. Si no se hubiere realizado auditoría de operaciones en el ejercicio, practíquese una por el período elegido para la financiera y de evaluación de programas. Con ella quedarán cubiertos varios de los puntos que contiene esta guía.

2. Si no se hubiere practicado auditoría administrativa, el auditor responsable indicará qué puntos de ella deben cubrirse.

3. Durante el curso de la auditoría se revisarán y pondrán al día el cuestionario de control interno y el archivo permanente de auditoría.

ARQUEOS SIMULTÁNEOS DE FONDOS Y VALORES  
Y CONCILIACIONES BANCARIAS

4. En presencia de los cajeros, practíquense simultáneamente arquezos de todas las existencias propias o ajenas de efectivo y valores y de las cuentas por pagar que tenga la organización, y compárese o concilíese su monto con el saldo de las cuentas correspondientes. Se procurará practicar el arqueo precisamente el día de cierre del ejercicio, o en la fecha más cercana al mismo que sea posible, y se seguirán los procedimientos indicados en la guía de auditoría de operaciones refiriéndolos al período y fecha de la auditoría financiera y de evaluación de programas. (Véanse núm. 14, y RFO, 1 y 2.)

5. Practíquense las conciliaciones a la fecha del arqueo de la auditoría financiera y efectúense las verificaciones adicionales indicadas en la auditoría de operación refiriéndolas a los períodos de prueba que se señalen para la auditoría financiera. (Véanse RFA, 24; RFO, 9, 10, 11 y 12.)

CONTABILIDAD

6. Verifíquese que se hayan cumplido las decisiones financieras y de operación de los órganos de gobierno y de administración, así como de que estén correctamente asentadas en los libros de contabilidad. (Véase RFO, 4.)

7. Examínense los contratos que deban generar ingresos para la organización y cerciórese de que se estén obteniendo; hágase una cédula que concilie los ingresos reales con los estimados en el presupuesto y compruébese la corrección de los enteros en la Tesorería de la Federación. (Véanse RFO, 13, 15 y 16.)

8. Obténgase o prepárese una lista de las cuentas por pagar a la fecha del arqueo, verifíquese su suma, compárese con el saldo de la cuenta de control y procédase de la manera indicada en la guía de auditoría de operaciones. (Véanse núm. 4; RFA, 34 y 38, y RFO, 21 y 22.)

9. Obténgase un análisis de la antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar, o practíquese el de las más importantes, y solicítase certificación de la organización respecto de la suficiencia de la previsión para cuentas de cobro dudoso. (Véanse RFO, 25 y 28.)

10. Con la intensidad que determine el auditor responsable, solicítase confirmación de saldos de las cuentas principales en

los términos que indica la guía de auditoría de operaciones. (Véanse RFA, 38, y RFO, 29.)

11. Examínense los contratos que amparan los pasivos contraídos y revíase que estén debidamente autorizados, que se hayan registrado correctamente, y que se tome nota de los activos dados en garantía. (Véanse RFA, 38, y RFO, 30.)

12. Verifíquese el cómputo de intereses y la retención del impuesto sobre los mismos. (Véanse RFA, 38 y RFO, 32.)

13. Complétese la cédula sumaria de los movimientos de gastos por meses y por conceptos que se haya elaborado en la auditoría de operaciones, investigúense las variaciones bruscas, y véase que se apliquen correctamente a los programas, proyectos o funciones que correspondan. (Véanse núm. 20 y RFO, 33.)

14. Examínense los movimientos que registran los auxiliares de gastos a partir del período cubierto por la auditoría de operaciones, y háganse cédulas analíticas para investigar y comprobar los movimientos importantes. (Véase RFO, 34.)

15. Revíase y póngase al corriente la cédula sumaria de cobertura de seguros y fianzas y agréguese al archivo permanente de auditoría. (Véanse RFO, 35, y RFF, 8.)

16. Agréguese al archivo permanente de auditoría una cédula sumaria de los diferentes impuestos federales, estatales y municipales causados y de los que se hayan retenido y enterado en el ejercicio. (Véanse RFO, 38, y RFF, 9.)

PRESUPUESTO Y EVALUACIÓN

17. Prepárese una cédula que muestre el presupuesto anual total con el detalle que pide la guía de auditoría de operaciones. (Véase RFO, 40.)

18. En los términos que contiene la guía de auditoría de operaciones, compárense las realizaciones del ejercicio con lo previsto en el presupuesto y procédase como sigue: a) Determinéense las diferencias e investigúense sus causas (véanse RFO, 44; EPO, 29, y EPF, 17); b) Con los indicadores cuantitativos, calcúlense la magnitud y el grado de las realizaciones; véase la pertinencia de los indicadores (véanse RFO, 49; EPO, 30, y EPF, 18), y c) Relaciónense los gastos variables erogados con los previstos en el presupuesto. (Véanse RFO, 43, y EPO, 31.)

19. Hágase una cédula que acumule los cargos reales habidos durante el ejercicio, a los diferentes programas y proyectos

o funciones, e investiguense las variaciones importantes. (Véanse RFO, 48; EPO, 32, y EPF, 19.)

20. Conciliense la cédula de aplicación de los costos y gastos a programas con las sumarias de dichos costos y gastos. (Véanse núm. 13; EPO, 33, y EPF, 20.)

21. Prepárese una cédula de los índices de análisis financiero aplicables a la organización, calcúlese su tendencia comparándolos con los correspondientes a ejercicios anteriores y determínese la posición que revelan en relación con los indicadores-tipo que se hayan adoptado. (Véanse RFA, 58; RFO, 51, y EPA, 58.)

22. Con los datos de avance y costo determinados, y teniendo en cuenta los índices de análisis financiero, hágase un estimado general de la eficiencia en la operación y en los resultados, discútase con los funcionarios competentes y háganse los comentarios que procedan respecto de la pertinencia de los objetivos y de las realizaciones logradas.

#### CONCLUSIÓN

23. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios en el informe de auditoría o en la carta de sugerencias, y procédase como sigue: a) Revisense con el auditor responsable, y b) Discútanse con los funcionarios de la organización.

#### REVISIÓN

24. Investíguense y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias que se hayan hecho en auditorías anteriores tendientes a mejorar las situaciones observadas, e indíquense los motivos por los que no se hayan tomado otras. Agréguese al archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias adoptadas y de las rechazadas. (Véase RFP, 10.)

25. Revisense y pónganse al corriente, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: a) La guía de auditoría administrativa; b) El cuestionario de control interno, y c) El programa de trabajo de archivo permanente.

#### SECCIÓN 4

### CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Revisense los informes y cartas de sugerencias de las auditorías administrativa, de operaciones y financiera y de evaluación de programas de recursos financieros, y tómese nota de las situaciones que pongan de manifiesto deficiencias de control interno.

#### ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN FINANCIERA

1. Las actividades de recursos financieros, ¿están adecuadamente subdivididas y confiadas a funcionarios independientes entre sí, de modo que ninguna persona tenga la responsabilidad íntegra de una operación desde su inicio hasta su término? (Véase RFA, 6.)

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

2. Los cajeros a quienes se ha confiado cada uno de los fondos de efectivo o de valores, ¿tienen acceso y control exclusivos de esos recursos? (Véase RFA, 7-a.)

3. ¿Se impide al personal de tesorería el acceso a los libros de contabilidad? (Véase RFA, 7-b.)

4. ¿Se impide al personal de contabilidad el acceso a las operaciones y registros de primera entrada de fondos, valores e inventarios? (Véase RFA, 7-c.)

5. El personal de control, ¿es ajeno a las funciones de tesorería, contabilidad, manejo de materiales y elaboración de nóminas? (Véase RFA, 7-d.)

#### TESORERÍA

6. ¿Se ha dotado a los encargados de la custodia de efectivo o valores de cajas fuerte o cofres de seguridad cuya combinación o llave sean los únicos en tener? (Véase RFA, 12.)

7. Alguno de los principales ejecutivos, ¿conserva cada una de las combinaciones o llaves de las cajas en sobres cerrados y firmados en el cierre por los interesados, para evitar que puedan ser abiertos?

8. ¿Se registran todas las operaciones de caja, bancos y valores precisamente en la fecha en que se realizan?

#### CONTABILIDAD

9. La documentación que emite la organización para respaldar operaciones repetitivas, en particular las que consignan entradas o salidas de efectivo, valores y bienes, ¿se expide utilizando formas numeradas consecutivamente por la imprenta? (Véase RFA, 18.)

10. La periodicidad con que se elabora la información financiera, ¿permite un seguimiento adecuado del curso de las operaciones y del adelanto de las realizaciones? (Véase RFA, 19.)

11. El sistema de contabilidad ¿permite la aplicación correcta de los costos y gastos a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se incurren? (Véase RFA, 22.)

#### CONTROL

12. ¿Con qué frecuencia practican arcos de fondos y valores, empleados independientes de quienes los tienen bajo su custodia? (Véase RFA, 24.)

13. ¿Comprueban empleados ajenos a la tesorería que los ingresos se depositen íntegramente el día siguiente de su percepción? (Véanse RFA, 25-b y 26-d.)

14. Los cheques que forman parte de los ingresos, ¿se endosan con la leyenda "únicamente para depósito"? (Véase RFA, 25-a.)

15. Todos los ingresos que se reciben, ¿se controlan antes de entregarlos al cajero? ¿Qué control se lleva para la venta de desperdicios y de activos diversos? (Véanse RFA, 26-a, y RFO, 14.)

16. Los empleados encargados de la cobranza, ¿elaboran relaciones diarias de los ingresos para controlar la entrada a caja y el abono a las cuentas de los deudores? (Véase RFA, 26-c.)

17. Un empleado ajeno a tesorería, ¿abre la correspondencia y lista los fondos, títulos o valores recibidos por correo, antes de entregarlos al cajero? (Véase RFA, 26-b.)

18. Dígase si se exigen dos firmas para la expedición de cheques y si se prohíbe que se expidan al portador o se firmen en blanco. (Véase RFA, 25-c y 28-d.)

19. ¿Se usa máquina protectora de cheques u otro método que evite que puedan ser alterados? (Véase RFA, 25-d.)

20. ¿Se cancelan los comprobantes y sus anexos con sello fechador de PAGADO al realizar el pago? (Véanse núm. 21-e y RFA, 25-e.)

21. ¿Se mutilan los cheques cancelados o anulados y se conservan las formas inutilizadas para controlar la secuencia numérica? (Véanse núm. 27 y RFO, 19.)

22. Dígase si antes de firmar un cheque, el funcionario facultado para autorizar la operación, o en su defecto el cajero antes de entregarlo o de pagar en efectivo, se cerciora de que el documento de pago esté amparado por comprobantes originales que contengan los datos y satisfagan los requisitos que siguen (véanse RFA, 29, y RFO, 17): a) Fecha del documento; b) Nombre y firma del beneficiario del pago; c) Concepto e importe de la operación; d) Firmas que hagan constar la conformidad de las siguientes personas: i) de quien haya recibido el bien o el servicio; ii) de quien controla la validez del pago; iii) de los empleados que verifican que se reúnan los requisitos legales y fiscales para su validez y se cumpla con las disposiciones y límites presupuestarios, y iv) del funcionario que autoriza el pago. e) Que el documento esté sellado o perforado con la leyenda de PAGADO y la fecha de pago para evitar que vuelva a utilizarse. (Véanse núm. 20, y RFA, 25-e.)

23. ¿Se concilian cada mes los saldos de las cuentas de bancos? (Véanse RFA, 24, y RFO, 10.)

24. ¿Practica las conciliaciones bancarias un empleado ajeno a la tesorería? (Véase RFA, 24.)

25. ¿Revisa las conciliaciones un funcionario ajeno a la tesorería? (Véase RFA, 24.)

26. ¿Está afianzado todo el personal que maneja fondos, bienes o valores? (Véanse RFA, 10, y RFP, 5-e.)

27. Cuando se inutilizan formas numeradas, ¿se mutilan y conservan los folios para el control de la secuencia numérica? (Véase núm. 21.)

28. ¿Se elaboran periódicamente relaciones o listas de los saldos de los auxiliares de cuentas personales, de inventarios, de resultados y otras colectivas, y se confronta su suma con los saldos de las cuentas de control? (Véanse RFA, 34 y 35.)

29. ¿Se envían periódicamente estados de cuenta a los clientes, deudores, proveedores y acreedores? (Véase RFA, 36.)

30. Las observaciones de los clientes, proveedores y acreedores, ¿las investiga y aclara un empleado ajeno a las funciones de tesorería, facturación, cobranza y manejo de las cuentas? (Véase RFA, 37.)

31. ¿Se exige la autorización expresa de un funcionario competente

tente para castigar cuentas personales o dar de baja inventarios? (Véase RFA, 33.)

#### PRESUPUESTOS

32. ¿Se definen indicadores cuantitativos de las realizaciones esperadas y de los medios destinados a su alcance? (Véase RFA, 40-b.)

33. ¿Se señalan claramente los objetivos y términos de cumplimiento, así como las responsabilidades de cada oficina? (Véanse RFA, 40-c y 54.)

34. ¿Se mantienen al día los registros de egresos presupuestarios y de ejecución de programas, de manera que permitan conocer en todo momento el costo acumulado y la disponibilidad presupuestaria? (Véase RFA, 43.)

#### INFORMÁTICA

35. En relación con el sistema de computación dígame si (véanse RFA, 51, y RFO, 46): a) Se realizan evaluaciones periódicas de la oficina de computación; b) Se impide el acceso a las instalaciones a personas ajenas a ellas; c) Se controla el acceso a las bodegas de cintas, discos, tarjetas o formas numeradas; d) Se guardan en bóvedas de seguridad las cintas y discos importantes, y e) Se tienen duplicados de los juegos importantes de cintas o discos en otro lugar que no sea la oficina de computación.

#### CONCLUSIÓN

36. Dé su opinión acerca de la eficacia del control interno y sobre la necesidad de ampliar la intensidad de los procedimientos de auditoría en que se hayan advertido deficiencias graves.

#### REVISIÓN

37. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías anteriores, así como las razones por las cuales no se implantaron otras. Agréguese al archivo permanente de auditoría una síntesis de las sugerencias aceptadas y de las rechazadas. (Véase RFP, 10.)

38. Anótense la ocasión y la fecha en que se revise y ponga

al día este cuestionario consignando: fecha de la revisión, tipo de auditoría practicada y nombre del auditor que revisó.

#### SECCIÓN 5

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### ESTRUCTURA, POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS Y SISTEMAS

1. Inclúyanse en el legajo los organigramas: global de la unidad de recursos financieros, especiales de las oficinas de tesorería, contabilidad, control, presupuesto e informática y la descripción de las actividades de las secciones que las integran. (Véase RFA, 1.)

2. Agréguese un esquema del sistema de libros y registros y del sistema de costos en uso, y diagramas de flujo de las operaciones de ingresos, pagos y otras que se consideren importantes. (Véanse RFA, 16, y OGP, 13-h a 12-l.)

3. Agréguese copias de las políticas, reglamentos y procedimientos que se hayan editado, de los manuales que los incluyan, o de los extractos de las disposiciones en vigor. (Véanse RFA, 5, y OGP, 3.)

4. Agréguese copia del catálogo de cuentas. (Véase RFA, 17.)

#### FONDOS, FUNCIONARIOS, APODERADOS E INFORMACIÓN FINANCIERA

5. Ténganse al día y agréguese al legajo las siguientes listas:

- a) Fondos de caja, propios y ajenos, y cuentas de bancos que se manejen en la organización (véanse RFA, 4, y RFO, 1-a); b) Órganos de gobierno y funcionarios facultados para (véase RFA, 8): i) negociar financiamientos a corto y mediano plazos; ii) otorgar poderes de: pleitos y cobranzas, actos de administración, actos de dominio; iii) autorizar firmas de cheques y títulos de crédito, y iv) notificar a quien corresponda, el nombre y firma de los apoderados (véase RFA, 9); c) Personal a quien se le han otorgado poderes, clase de poder y extracto de los principales poderes; d) Personal autorizado para firmar cheques y títulos de crédito;

indicando la clase de firma (véase RFA, 28); e) Personal afianzado, indicando su nombre, cargo y forma y monto de la caución (véanse RFA, 10; RFO, 35-c, y RFC, 26); f) Información financiera interna para la toma de decisiones. (Véase RFA, 21.)

6. Póngase al día la lista de los asesores externos y de los profesionales independientes contratados por la organización, indicando el servicio que le prestan.

7. Háganse estados sintéticos comparativos de los principales estados financieros de la organización y anéxense los últimos que se hayan formulado.

8. Obténganse extractos o cédulas sumarias descriptivas de las coberturas en vigor por concepto de seguros y fianzas. (Véanse RFO, 35-c, y RFF, 15.)

9. Hágase una cédula sumaria de los impuestos federales, estatales o municipales causados y de los retenidos durante el ejercicio e indíquese el monto enterado. (Véase RFF, 16.)

#### SUGERENCIAS

10. Hágase una síntesis de las medidas correctivas adoptadas, con base en las sugerencias hechas con anterioridad, y de las razones que impidieron que se tomaran otras. (Véanse RFA, 63; RFO, 54; RFF, 24.)

## VII. EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

### Objetivos, realizaciones y sus costos

#### SECCIÓN I

### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

#### ACTIVIDADES DE LA ORGANIZACIÓN

El análisis de la eficiencia y productividad de una organización requiere que se distingan claramente las actividades susceptibles de expresarse en términos de programa, de aquellas otras que sólo pueden serlo en términos de función, y que se separen las que realiza y controla directamente, de las que confía a organismos cuya administración y funcionamiento son independientes de ella.

1. Descríbanse las actividades de prestación de servicios y de producción de bienes de cuya eficacia y eficiencia responde la organización auditada, clasificándolas conforme a los dos criterios siguientes: a) Las que realiza y controla directamente y aquellas cuya ejecución se confía a organismos independientes de ella en su administración y operación, y b) Las que se consideran en términos de función y las que se analizan en términos de programa por existir en ellas relaciones cuantitativas entre los objetivos y los recursos destinados a su alcance.

2. Obténgase o fórmese y agréguese al archivo permanente de auditoría un organigrama de las unidades de producción y de generación de ingresos, señalando las principales oficinas que comprenden, su posición dentro de la organización y los nombres y cargos de los funcionarios que las dirigen. (Véase EPP, 1.)

3. Clasifíquense por su origen los recursos de que la organización dispondrá durante el ejercicio para el desempeño de sus actividades, indicando la proporción aproximada que les corresponda en el total, como sigue (véanse EPO, 1, 28-a, y EPP, 16); a) Recursos fiscales asignados para el financiamiento del gasto público, separando los que se destinen a cubrir el gasto corriente, el gasto de capital y el pago de pasivo, y dentro cada clase

las asignaciones correspondientes a gasto directo y a gasto de transferencia. Para este fin se agruparán las partidas en los capítulos presupuestarios a que pertenezcan, y b) Recursos propios indicando los que procedan de venta de bienes, de prestación de servicios, de rendimiento de inversiones y de ingresos diversos.

4. Lístense los principales conceptos de recursos propios e invéstiguese si la organización puede fijar libremente los precios o cuotas que cobra. De no ser así, dígase a qué consideraciones se atiende para establecerlos y modificarlos. (Véanse núm. 12 y EPP, 2.)

#### METAS Y OBJETIVOS

Un esfuerzo organizado consigue su eficiencia máxima cuando todos los que participan en él están enterados de los propósitos que persigue, y cuando quienes tienen a su cargo su cumplimiento han convenido en ellos y aceptado la responsabilidad que les incumbe. Por eso es importante que el personal conozca los objetivos de la organización y que los directivos y los supervisores participen en su definición.

5. ¿Se han definido con precisión y se han hecho del conocimiento del personal las metas que persigue la organización en materia de productos o servicios destinados a satisfacer necesidades de la colectividad?

6. ¿Son congruentes esas metas con las generales del sector al que pertenece la organización?

7. ¿Se han hechos explícitos los objetivos secuenciales dirigidos al cumplimiento de las metas? (Véase EPO, 17.)

8. Describáse la participación que tienen los directivos y los supervisores en la determinación de los objetivos.

9. ¿Se comunican los objetivos al personal encargado de su consecución? (Véase EPC, 1.)

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

Las actividades de una organización sólo se justifican si atienden a necesidades efectivas de la colectividad; el volumen posible de sus operaciones alcanza su máximo cuando cubre la demanda dentro de los límites de la capacidad disponible. La auditoría se cerciorará de que los ingresos correspondan a la natu-

raleza y características del servicio que se preste o del bien que se produzca y de que los procedimientos provean mecanismos eficientes de operación y de control.

10. ¿Se investigan periódicamente las necesidades de la colectividad en el campo de acción de la organización, por ejemplo mediante sondeos del mercado, y se estudia la mejor manera de satisfacerlas? (Véanse núms. 18-a, 23, 28, y EPO, 16.)

11. Dígase si los bienes y servicios que ofrece la organización: a) Concurren con otros en el mercado o no tienen competencia; b) Su precio está sujeto a control, y c) Son indispensables para la colectividad y deben ponerse a su disposición sea cual fuere su costo.

12. ¿Se evalúa el beneficio que el bien o el servicio significa para el usuario, con objeto de fijar cuotas y precios proporcionados? (Véase núm. 4.)

13. Si la organización produce bienes o presta servicios sujetos a precios o cuotas, ¿se esfuerza porque los ingresos que genera basten para cubrir sus costos y arrojen excedentes para asegurar su permanencia y crecimiento, o predomina el criterio de acudir al apoyo del gasto público para absorber los deficientes de operación y las necesidades de expansión?

14. Describáse los procedimientos de control de los servicios a los usuarios. (Véanse núms. 34, 38, EPO, 3, y EPC, 3.)

15. Obténganse o prepárense y agréguese al archivo permanente de auditoría diagramas de flujo de (véase EPP, 3: a) Facturas, recibos y documentos que amparan ingresos, y b) Documentos que se expidan para ordenar la producción de bienes, el consumo de materiales y el almacenamiento y embarque de la producción terminada.

16. Véase que consten en el archivo permanente de auditoría copias o extractos de las políticas, reglamentos y procedimientos que se hayan editado en materia de compras, producción, ventas y otros asuntos relativos a la productividad, o los manuales que los compilen. (Véase EPP, 4.)

#### PLANEACIÓN, PRESUPUESTO Y PROGRAMACIÓN

La auditoría de los planes, presupuestos y programas se cerciorará de que las finalidades que persiguen sean congruentes con, y tiendan hacia, las metas y objetivos de mediano y corto plazos a que corresponden; verificará la pertinencia de los procedi-

mientos con que se obtuvieron elementos de juicio para basar las proyecciones y perspectivas en que descansan los programas, y verá que concuerden los principios de contabilidad empleados en la formulación de los estados financieros prospectivos con los aplicables a la organización examinada.

#### *Planes a mediano y corto plazos*

17. ¿Con qué periodicidad se elaboran y revisan los planes a plazos mediano y corto y qué períodos cubren?

18. Dígase si la información que sirve de base para la elaboración y la revisión de los planes incluye investigaciones formales y documentadas respecto de: a) La demanda potencial de los bienes y servicios que se ofrecen (véase núm. 10); b) Otros bienes y servicios que pudieran adicionarse a la línea para satisfacer en mayor grado o amplitud la demanda atendida, y c) La posibilidad de ofrecer los productos para nuevos usos o a distintos mercados internos y de exportación.

19. ¿Se uniforman en lo posible la maquinaria y equipo para reducir el costo de mantenimiento?

20. Dígase si antes de autorizar inversiones en equipo se hacen estudios formales de su conveniencia tales como: a) Investigación de la capacidad ociosa disponible en el país; b) Comparación de los resultados previsibles de la adquisición de maquinaria y equipo con los de su arrendamiento y con la contratación de la producción (maquila) (véase 57-b), y c) Evaluaciones financieras de costo-beneficio.

21. Con el propósito de reducir los costos de producción sin afectar la calidad ¿se practican regularmente investigaciones de las materias primas y materiales de menor costo que puedan sustituir a los que se emplean? (Véase 57-b.)

#### *Presupuestos anuales*

22. Al formular el presupuesto anual ¿se revisa la viabilidad del alcance de los objetivos y se razonan las modificaciones que deben hacerse a las prioridades? (Véase EPO, 17.)

23. ¿Se estudian la demanda potencial anual y la que satisface la organización analizándolas por líneas de productos o servicios, zonas geográficas y sector al que pertenecen los usuarios? (Véanse núm. 10 y EPO, 16.)

24. ¿Participan los supervisores en la elaboración de los presupuestos anuales de producción y de ingresos?

25. ¿Se incorpora al presupuesto anual el análisis por línea, por zona o por sector de usuarios, del ingreso estimado por venta de productos y prestación de servicios? (Véase núm. 37.)

26. ¿Con qué periodicidad se producen informes comparativos de los ingresos presupuestados con los reales? ¿Se toman medidas correctivas?

27. ¿Con qué frecuencia se compara la producción a capacidad instalada con la presupuestada y con la obtenida? ¿Se explican las variaciones? (Véase EPO, 16.)

28. Al predeterminar los costos en que se basan los presupuestos, ¿se investigan previamente las condiciones óptimas de operación y el volumen máximo que puede absorber la demanda? (Véanse 10, 48-b, 49 y 50.)

#### *Programas*

29. ¿Se comunican al personal los programas de producción con tiempo suficiente para que pueda disponerse el uso más racional del equipo y evitar su sobrecarga? (Véase EPC, 1.)

30. Dígase en qué grado participan los supervisores y el personal encargado de la ejecución de los programas de producción en la discusión de éstos antes de adoptarlos.

#### *Principios de contabilidad*

31. Describáanse sucintamente los principios de contabilidad empleados para la formulación de estados prospectivos y dígase si son los aplicables a la organización, y si permiten comparar las realizaciones con las previsiones. (Véase EPP, 5.)

#### **GENERACIÓN DE INGRESOS**

La auditoría del ingreso investigará la estructura de distribución de los bienes o servicios que produce la organización, las medidas de fomento del ingreso y los sistemas de control implantados.

32. ¿Están bien definidas las responsabilidades de las oficinas y de los funcionarios encargados de la generación de ingresos? (Véase EPC, 4.)

33. ¿Qué actividades de promoción de productos y servicios realiza la organización?

34. Si la organización presta servicios públicos, describáanse los métodos que ha implantado para calcular los volúmenes potenciales de los distintos tipos de servicio y el ingreso global que resulte de aplicarles las cuotas vigentes. (Véanse 14, 38-a; EPO, 3, y EPC, 5.)

35. Dígase si la distribución de los productos o servicios se hace directamente —a través de sucursales, oficinas, agentes, agencias o vendedores de la organización—, o bien por medio de instituciones especializadas. (Véase EPP, 6.)

36. ¿Qué participación se da a los canales de distribución para estimar el volumen e importe de los ingresos considerados en el presupuesto?

37. El presupuesto de ingresos, ¿se asigna por entidad de distribución, y se determina su eficiencia de operación comparando periódicamente el volumen y cantidad de ingresos obtenidos con los previstos? (Véase núm. 25.)

38. Dígase si se han adoptado las siguientes medidas para el registro y control de los ingresos (véanse núm. 14, y EPO, 4 y 7):  
*a)* Medios indirectos para verificar el volumen de servicios prestado a los usuarios cuando los ingresos se basen en declaraciones de éstos (véanse núm. 34, y EPC, 5); *b)* Acreditar el ingreso con recibos numerados consecutivamente por la imprenta (véase EPC, 6); *c)* Comparar los ingresos reales con los previstos en el presupuesto y con los obtenidos en períodos anteriores para juzgar si son razonables y si muestran una tendencia de crecimiento aceptable (véase EPC, 7); *d)* Comprobar que los precios y cuotas cobrados se ajustan a las tarifas en vigor, y *e)* Cerciorarse de que los ingresos obtenidos se depositen en la Tesorería de la Federación en los términos de Ley. (Véase EPC, 8.)

### PRODUCCIÓN

El grado de fluidez de la producción incide en la productividad. Entre los elementos que contribuyen a elevarlo se encuentran la disposición y el estado satisfactorios de los equipos e instalaciones, la organización adecuada de las actividades y la adopción de métodos de producción eficientes.

39. Obténgase o fórmese un diagrama de las instalaciones de producción, describáanse brevemente las operaciones principales y dígase (véase EPP, 7): *a)* Si la ubicación y equipamiento de los almacenes de materias primas, producción en proceso

y artículos terminados permite un flujo adecuado de la producción, y *b)* Si se dispone de instructivos de operación de la maquinaria y equipo.

40. ¿Se estudian las distintas especialidades de la producción procurando confiar a un solo supervisor las operaciones que están íntimamente relacionadas entre sí, a la vez que se evite que la concentración de responsabilidades ocasione entorpecimientos del flujo de la producción? (Véase EPC, 11.)

41. ¿Se realizan estudios periódicos del proceso productivo para simplificarlo eliminando operaciones innecesarias? (Véase EPC, 14.)

42. ¿Se revisan periódicamente las condiciones físicas del equipo y se tiene un buen programa de mantenimiento? (Véanse RMA, 6 y 14.)

43. Dígase si se lleva registro de la producción por cada unidad de equipo que permita advertir a tiempo la disminución de la productividad. (Véase EPC, 13.)

44. ¿Se han dictado procedimientos para asegurar que los operadores del equipo tengan a mano el material y los aditamentos necesarios? (Véase RMA, 21.)

45. ¿Se investigan e implantan métodos para hacer más expedita la producción, tales como estudios de tiempo que revelen estrangulamientos y tiempos ociosos? (Véase EPC, 14.)

46. ¿Se tienen programas para reducir al mínimo el tiempo perdido por deficiencias en la programación de la producción? (Véase 57-c.)

47. Describáanse las funciones de control de calidad y dígase (véase EPC, 16.): *a)* Si el personal de control de calidad depende de un funcionario distinto al director de producción, y *b)* Si se lleva registro de las causas de deficiencias de calidad que indique la actividad o proceso en que se producen.

### COSTOS

La auditoría del sistema de costos se cerciorará de la exactitud con que se determine el valor de los insumos y de su correcta aplicación a los productos, programas, proyectos o funciones en que se emplean. El cómputo de la eficiencia y la información para decisiones se facilita si los costos generales se manejan por separado y la productividad se determina tomando en consideración solamente los costos directos o variables. No obstante, si la organización distribuye los costos generales entre los dis-

tintos programas, se estudiará la pertinencia de las bases del prorrateo.

48. Describa el sistema de costos en vigor incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos: *a)* El tipo de sistema, *v. gr.*, por proceso, por órdenes u otros; *b)* Si se registran solamente los costos históricos o se relacionan éstos con los predeterminados en que se basa el presupuesto (véase núm. 28); *c)* Si los costos se distribuyen a los programas o funciones y se aplican por centros de costos, áreas de responsabilidad o líneas de producto (véase EPC, 17); *d)* Si su base es el costo directo o el costo total, y *e)* Si se obtiene suficiente información acerca del volumen y valor de los recursos humanos, materiales y otros utilizados, que permita analizar la eficiencia y estudiar las posibilidades de reducción de costos.

49. ¿Se basan los costos predeterminados en estudios de tiempo y de consumo de materiales que determinen el costo mínimo razonable? (Véase 28.)

50. Los sistemas de registro, ¿permiten conocer la etapa de la producción y el insumo en que se originan las principales desviaciones?

51. ¿Se utilizan los costos predeterminados para analizar las variaciones del costo real por volumen y por precio, para explicar sus causas y tomar medidas correctivas? (Véase núm. 28.)

52. Si se lleva el sistema de costos totales en el que los costos generales se prorratean y agregan a los directos, describanse las bases de aplicación y opíñese acerca de su pertinencia. (Véase EPO, 12-a.)

#### CÁLCULO DE LA EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

La auditoría de la eficiencia y productividad supone la determinación exacta del valor de los recursos empleados y la valoración precisa de las realizaciones en comparación con los objetivos, punto que constituye la columna vertebral del proceso de evaluación.

La relación que se establezca entre los recursos empleados y las realizaciones logradas se comparará con la prevista en el presupuesto y con la obtenida en periodos anteriores para calificar si la eficiencia es satisfactoria y si su tendencia de crecimiento es adecuada.

Si el presupuesto de la organización auditada la faculta para otorgar subsidios a organismos cuya administración y operacio-

nes sean independientes de ella, tal hecho acentúa su responsabilidad legal de tomar medidas conducentes a la racionalización del gasto público y de cerciorarse de la eficacia y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos que los justifican. Consecuentemente la organización otorgante debe implantar mecanismos de control de las operaciones financieras que se realicen con los recursos que proporciona, y de información respecto de los avances parciales que vaya logrando el organismo subsidiado hacia los objetivos aprobados.

Los capítulos anteriores se ocupan de evaluar el costo y la eficiencia del manejo de los recursos; los índices que contienen se tomarán en cuenta en las auditorías de eficiencia y productividad. (Véanse RHF, 7 a 9; RMF, 20 a 22, y RFF, 24 a 31.)

Los capítulos IV a VI se ocupan de evaluar el costo y la eficiencia del manejo de los recursos; los índices que contienen se tomarán en cuenta en las auditorías de eficiencia y productividad. (Véanse RHF, 7 a 9; RMF, 20 a 22 y RFF, 24 a 31.)

#### De la organización auditada

53. Los registros de ingresos y de costos, ¿proporcionan información suficiente para hacer estudios de eficiencia?

54. Dígase si se calcula periódicamente la eficacia y la eficiencia globales logradas en el año, comparando el valor de los recursos empleados y el de las realizaciones logradas y las razones que se establecen entre ellos con las cifras correspondientes del presupuesto. (Véase EPC, 21-b.)

55. ¿Se analizan y explican las variaciones de la eficiencia programada con la obtenida? (Véase EPC, 21-c.)

56. ¿Se llevan estadísticas por unidad de producto de los índices de productividad en función de horas/hombre, horas/máquina, y volumen de materias primas y materiales consumidos? (Véanse EPC, 21-d, y EPP, 8-b.)

57. Dígase si se registran los avances logrados en programas de reducción de costos derivados de acciones tales como las siguientes (véanse EPC, 21-e, y EPP, 8-c): *a)* Disminución de horas/hombre u horas/máquina por unidad de producto debidas a: i) racionalización de las cargas de trabajo (véase RHA, 2); ii) simplificación de las formas impresas y de los trámites y registros de las operaciones, y iii) instalación de equipos mecánicos; *b)* Disminución del volumen de materiales consumidos por unidad de producto, o de su costo, debido a: i) análisis de costos (véase RMA, 22); ii) sustitución de los artículos de consumo habitual

por otros de menor precio sin afectar la calidad del producto (véase núm. 21); iii) arrendamiento de maquinaria o maquila (véase núm. 20); iv) investigación de los porcentajes de desperdicio de materiales cuando éstos parezcan excesivos, y c) Mayor aprovechamiento de la capacidad instalada debido a mejor programación de la actividad productiva y a cambios en la distribución de los equipos. (Véase núm. 46.)

58. ¿Se lleva estadística de los índices de eficiencia de recursos humanos que se deducen de los puntos RHO 14 y 15, y RHF 7; de eficiencia de recursos materiales que se indican en los puntos RMA 62 y 63, y RMO 30 a 33, y de eficiencia de recursos financieros a que se refieren los puntos RFO 50 a 52, y RFF 21? (Véase EPC, 21-f.)

59. Dígase si para evaluar la eficiencia de la organización se lleva estadística de los siguientes índices (Véanse EPO, 36; EPC, 21-g, y EPP, 10): a) Índices de eficacia:

- Realización (en ventas y en producción):

$$\frac{\text{volumen real}}{\text{volumen programado}}$$

$$\frac{\text{costo real}}{\text{costo presupuestado}}$$

$$\frac{\text{ingreso real}}{\text{ingreso presupuestado}}$$

La relación entre los índices de costo y de ingreso con el índice de volumen indica el grado de consecución de los objetivos de ventas, de costos y de producción.

- b) Índices de eficiencia en costos:

- Costo unitario real:

$$a = \frac{\text{costo total incurrido}}{\text{volumen real (unidades)}}$$

Indica el costo real por cada unidad de venta, de producción, o de servicio.

- Costo unitario presupuestado:

$$b = \frac{\text{costo total presupuestado}}{\text{volumen previsto}}$$

Indica el costo presupuestado por cada unidad de venta, de producción, o de servicio.

- Eficiencia en costos unitarios:

$$\frac{b}{a} = \frac{\text{costo unitario presupuestado}}{\text{costo unitario real}}$$

Indica la razón de ahorro, si es mayor que uno, o de ineficiencia si es menor que uno.

- c) Índices de eficiencia en operación:

- Factor de utilidad real:

$$c = \frac{\text{utilidad real}}{\text{costos y gastos reales}}$$

Indica la razón de utilidad o beneficio logrado por cada \$ 1.00 de costo y gastos reales.

- Factor de utilidad presupuestada:

$$d = \frac{\text{utilidad presupuestada}}{\text{costos y gastos presupuestados}}$$

Indica la razón de utilidad o beneficio esperado por cada \$ 1.00 de costos y gastos presupuestados.

- Eficiencia general de operación:

$$\frac{c}{d} = \frac{\text{factor de utilidad real}}{\text{factor de utilidad presupuestada}}$$

Indica la razón de eficiencia en la operación general de la organización, si es mayor que uno, o de ineficiencia si es menor que uno.

• Rendimiento de la inversión total:

$$\frac{\text{utilidad real}}{\text{promedio de activo total durante el periodo}}$$

Indica la tasa de rendimiento o productividad por cada \$ 1.00 invertido en la organización.

60. Investíguese otros índices aplicables a las funciones de la organización y dígase si se lleva estadística de los mismos.

*De los organismos subsidiados*

61. Agréguese al archivo permanente de auditoría la lista de organismos subsidiados, agrupando por separado los que pertenezcan al sector público, e indíquese (véanse EPO, 38; EPF, 25, y EPP, 11): a) Nombre del organismo; b) Actividades a que se dedica; c) Tipo y grado de dependencia que tiene respecto de la organización auditada; d) Motivos que justifican el subsidio; e) Fines específicos del subsidio, y f) Monto del subsidio autorizado y lapso que cubre.

62. ¿Cuenta la organización con una unidad encargada del control de operaciones de los organismos subsidiados? (Véanse OGA, 50; EPO, 39 y EPF, 25.)

63. Dígase si se exige que los organismos solicitantes de los subsidios acompañen a su petición un presupuesto que indique, por conceptos generales y en términos cuantitativos, los objetivos perseguidos y los recursos destinados a su alcance, y que aporten la información adicional que demuestre (véanse EPO, 38 y 39; EPF, 25; EPC, 22, y EPP, 13): a) Que sus objetivos concretos forman parte de, o coinciden con, los generales de la organización auditada; b) Que el subsidio solicitado es indispensable para el cumplimiento de esos objetivos; c) Que se han adoptado criterios de medición de las realizaciones que permiten conocer en cualquier momento el avance hacia los objetivos, y d) Que el catálogo de cuentas y el sistema de contabilidad que han adoptado permiten obtener los datos precisos de los recursos consumidos y de su destino a los diferentes programas.

64. Dígase si los organismos solicitantes se obligan expresamente por escrito (véanse EPO, 39; EPF, 25; EPC, 22, y EPP, 13): a) A planificar las operaciones conforme al plan y en el tiempo previsto en el presupuesto; b) A proporcionar, con la periodicidad

que se les señale, la información financiera y de desarrollo que compare las operaciones realizadas con las previstas en el presupuesto explicando sus diferencias, y c) A proporcionar los datos que se requieran y a facilitar las auditorías que ordene la organización otorgante. (Véanse EPO, 40 y EPF, 26.)

65. ¿Qué órgano de responsabilidad estudia la solicitud de subsidios y cuál autoriza su inclusión en el presupuesto de la organización que lo otorga? Describáse brevemente los procedimientos y las formalidades seguidas. (Véanse EPO, 39 y EPF, 25.)

CONCLUSIÓN

66. Teniendo presentes los objetivos que persiguen la organización auditada, el programa de auditoría y esta guía, con base en los papeles de trabajo de la auditoría practicada prepárese una cédula que resuma las observaciones razonando claramente los juicios, y léase a los funcionarios de la organización.

Esta cédula contendrá, entre otros, los siguientes puntos: a) Descripción de las situaciones o hechos observados, anotando los puntos de vista que sobre ellos tengan los funcionarios responsables; b) Razonamiento de sus posibles consecuencias en la eficiencia global de la organización; c) Recomendación de las medidas que pudieran mejorar los índices de eficiencia, y d) Puntos de vista de los funcionarios responsables, acerca de las situaciones y de los hechos observados.

REVISIÓN

67. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias que se hayan hecho para mejorar las situaciones observadas en auditorías anteriores e indíquense las razones por las que no se hayan adoptado otras. Agréguese una síntesis de las notas al archivo permanente de auditoría (Véase EPP, 15.)

68. Revísese y póngase al día la presente guía, consignando los datos que siguen: fecha de la revisión; tipo de auditoría practicada, y nombre del auditor que revisó.

## SECCIÓN 2

## GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES

El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos, el plan, el período sujeto a revisión, el alcance y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que debe modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa, el programa indicará los puntos de ella que deben cubrirse.

## INGRESOS

Para la auditoría de ingresos se tomará preferentemente el período por el que se haya practicado la de operaciones de recursos financieros. (Véase RFO, 8.)

1. Con base en los registros de ingresos hágase una cédula sumaria de los percibidos desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de la auditoría, que los agrupe por mes y por concepto y separece los ingresos propios de los que corresponden a ministraciones del Estado. (Véanse núm. 6; EPA, 3, y EPF, 2.)

2. Investíguense y explíquense las variaciones importantes que se adviertan en los movimientos mensuales del cuadro anterior. (Véase EPF, 2.)

3. Si los ingresos propios son proporcionales al volumen de bienes producidos o de servicios prestados, hágase un estado que muestre las ventas por línea de producto o de servicio en el período examinado. Con los elementos de control establecidos o con otros indicadores que procedan verifíquese su pertinencia y compruébese la aplicación de las cuotas y precios en vigor. (Véanse EPA; 14, 34; EPC, 3, y EPP, 2.)

4. Si los ingresos propios se basan en declaraciones del interesado procédase como sigue (véanse EPA, 38, y EPC, 5): a) Estúdiese el sistema adoptado para verificar lo asentado en la declaraciones y aplíquese por pruebas selectivas en algunas de ellas; b) Véanse los ingresos que hayan aportado algunos interesados por el mismo concepto en períodos anteriores y cerciórese de que guardan una tendencia creciente; en caso contrario investiguense los motivos, y c) Con base en las tendencias y en los

indicadores de que se pueda disponer, determínese el ingreso potencial total.

5. Compárese el ingreso real habido en el ejercicio por cada concepto con el potencial estimado conforme a los dos puntos que preceden, e invéstiguense y explíquense las diferencias importantes. Cuando sea posible y recomendable hágase una cédula con los movimientos mensuales e invéstiguense las variaciones bruscas mes tras mes. (Véase EPF, 3.)

6. Compárense los ingresos totales del ejercicio en curso con los que correspondan a igual período en los tres últimos años, clasificándolos en propios y ministraciones del gobierno, y determínense las siguientes tendencias (véanse núm. 1; EPF, 4, y EPP, 9-c): a) Del ingreso total y de sus distintas clasificaciones; b) De los porcentajes de crecimiento de cada clasificación, y c) De los porcentajes que representan los ingresos propios sobre los totales.

7. Compruébense los registros de ingresos durante el período indicado en el programa de trabajo como sigue (véase EPA, 38): a) Verifíquese que los documentos fuente de los ingresos, tales como órdenes de venta, salidas de almacén y otros, den origen a facturas o recibos expedidos en formas numeradas por la imprenta y cerciórese de que se asienten en los registros correspondientes por su orden numérico consecutivo y se clasifiquen como corresponda a la naturaleza de los ingresos (véase EPC, 9); b) Compruébense las sumas de los registros de ingresos y su pase al Mayor o al libro de concentración que se utilice; c) Por pruebas selectivas cerciórese de la corrección de los cálculos y sumas contenidos en las facturas o recibos, y de que se hayan aplicado los precios y cuotas en vigor. Verifíquese su asiento en los libros de caja o de diario que procedan (véase EPC, 2); d) Tómense las facturas y recibos cuya corrección numérica se haya verificado conforme al punto anterior, y con la documentación que proceda compruébese: i) que las mercancías hayan salido del almacén o que se haya prestado el servicio correspondiente, y ii) que las salidas de almacén y la prestación del servicio se hayan considerado para efectos del cómputo de costos (véase 13-d), y e) Investíguense las partidas extraordinarias o poco usuales.

8. Por lo que respecta a las notas de crédito que amparen devoluciones, descuentos, bonificaciones o rebajas sobre ventas, verifíquese (véanse RFO, 23-b, y EPC, 10): a) Que los comprobantes que las amparen estén numerados consecutivamente por la imprenta; b) Que su registro en el libro correspondiente guarde el orden numérico consecutivo; c) La corrección de las sumas y

cálculos contenidos en las notas; *d*) Que conste en ellas la aprobación del funcionario competente; *e*) Que, en su caso, se haya registrado la entrada de la mercancía devuelta, y *f*) Investíguese las notas de crédito extraordinarias o poco usuales.

9. Cerciórese de que las formas originales canceladas de los recibos, facturas y notas de crédito se encuadernen con las copias de los expedidos, conservando el orden numérico consecutivo riguroso.

### COSTOS

10. Familiarícese con el proceso físico de producción a fin de juzgar si el sistema de costos es apropiado y permite precisar el que corresponde a los proyectos, programas y funciones específicos. (Véase EPC, 18.)

11. Compárense los informes mensuales de producción, ventas e inventarios con los presupuestados y con los correspondientes a períodos anteriores; analícense e invéstiguense sus diferencias, determínense las tendencias y tómesese nota de las explicaciones que den los funcionarios competentes. (Véase EPP, 10-a.)

12. Hágase una cédula sumaria que muestre los cargos mensuales a cuentas de costos durante el ejercicio en curso analizados por sus rubros genéricos, y tomando en cuenta los movimientos que hayan tenido los inventarios en proceso y la producción terminada, estúdiense (véase EPF, 5): *a*) La pertinencia de los métodos y las bases de aplicación de los costos generales cerciorándose de que coincidan con los empleados en períodos anteriores y con los que se usaron para formular el presupuesto (véase EPA, 52); *b*) Los criterios para aplicar los costos a los programas o funciones (véase EPC, 17); *c*) El método de costo directo de la producción total terminada y por unidad producida, y *d*) El análisis por concepto de los costos indirectos.

13. Con base en las auditorías de operaciones de recursos, verifíquense los costos como sigue: (véanse RHO, 1 y 15, RNO, 30 a 33, y RFO, 50, 51 y 52); *a*) Compruébese el registro de los rubros genéricos del costo en las cuentas destinadas a acumularlos y su distribución a los programas o funciones que correspondan; *b*) Con los auxiliares de producción y de inventarios, determínese el volumen que dio origen a los costos anteriores y calcúlese el costo unitario resultante; *c*) Compárese el volumen de recursos empleado en el ejercicio por unidad de producto, con el habido en años anteriores y explíquense las variaciones importantes; *d*) Compárense los costos del período sujeto a revisión,

los previstos en el presupuesto y los incurridos en períodos anteriores, con el siguiente análisis: *i*) por programa o función; *ii*) los totales de operación; *iii*) el costo de lo vendido; *e*) Determínense las tendencias de los costos por programa, función o producto, e invéstiguense y explíquense las variaciones importantes que muestren en relación con los de períodos anteriores y con los previstos en el presupuesto.

14. Cerciórese de la corrección de los costos unitarios empleados para valorar la producción en proceso y los inventarios de materias primas, materiales y productos terminados. (Véanse RMO, 7-c, y EPF, 6.)

15. Determínese la tendencia de los desperdicios en producción y en inventarios y cerciórese de su correcta valoración. (Véanse RMO, 28; EPC, 12, y EPP, 9-b.)

16. Compárense entre sí la demanda potencial, la producción presupuestada y la capacidad instalada y determínense los índices siguientes (véanse EPA, 10, 23 y 27; EPF, 7, y EPP, 9-b): *a*) Demanda potencial no satisfecha por la capacidad instalada; *b*) Demanda potencial no satisfecha por la producción lograda; *c*) Ineficacia de la producción obtenida respecto de la esperada, y *d*) Capacidad instalada no aprovechada.

### EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

#### *Objetivos, indicadores y estrategia*

17. Discútase con los funcionarios de la organización si los objetivos del programa o función auditados son viables y conservan su validez, y expóngase por escrito el fundamento de la conclusión a que se llegue. (Véanse RHO, 16; RMO, 33; RFO, 52; EPA, 7 y 22, y EPF, 8.)

18. Descríbanse y razónense los indicadores cuantitativos adoptados para medir los objetivos y realizaciones y discútase su idoneidad con los funcionarios competentes. (Véanse EPF, 8, y EPC, 21.)

19. Investíguese y discútanse con los funcionarios encargados del programa o función los medios distintos del gasto público que podrían coadyuvar al alcance de los objetivos e indíquense los criterios adoptados para valorarlos. (Véase EPF, 8.)

20. Establézcanse relaciones cuantitativas entre lo efectuado y lo previsto en el presupuesto, refiriéndolas a las realizaciones y a cada uno de los recursos empleados en la operación, y estú-

diense las variaciones. (Véanse RHO, 14; RMO, 31 y 32; RFO, 50; EPF, 9, y EPP, 9.)

21. Examinense las distintas combinaciones de recursos que fueron consideradas para elaborar el presupuesto, inclúyanse otras que se estimen adecuadas para alcanzar los fines, y opíñese acerca de la estrategia adoptada tomando en cuenta la prioridad del objetivo y su grado de consecución. (Véase EPF, 9.)

#### *Indices y tendencias de recursos humanos*

22. Prepárese una cédula que compare el costo por programa o función de los servicios personales en el ejercicio, con la parte proporcional correspondiente del presupuesto y con el costo incurrido en igual periodo del año anterior. Tomando en cuenta el importe de las remuneraciones, la cantidad de trabajadores y el número de horas/hombre pagadas, explíquense las variaciones importantes. (Véanse RHF, 5, y EPF, 10.)

23. Efectúese el cálculo global de los sueldos y salarios pagados en el año, con base en los datos de las nóminas, y conciliése su importe con los cargos a las cuentas de costos y gastos así como su aplicación a los programas o funciones. (Véanse RHF, 6, y EPF, 11.)

24. Prepárese una cédula sumaria que compare el número de horas/hombre pagadas, el costo total y el costo por hora/hombre habido en el ejercicio, con las cifras proporcionales equivalentes del presupuesto, analizadas por programa o función, e invéstiguense y explíquense las variaciones. (Véanse RHO, 14 y 15, y EPF, 12.)

25. Calcúlese el monto proporcional del presupuesto de servicios personales que corresponda al grado de avance logrado hacia los objetivos, compárese con el costo incurrido y determínense e invéstiguense las diferencias. Junto con los funcionarios de la organización estúdiense las medidas que puedan adoptarse para corregir las desviaciones desfavorables y para evitarlas en el futuro. (Véanse RHF, 8; EPF, 13, y EPP, 9-a.)

#### *Indices y tendencias de recursos materiales*

26. Hágase una cédula que concilie el consumo total de materiales y servicios en el ejercicio —amparado por salidas de almacén y por cargos directos a las cuentas correspondientes— con su aplicación a los programas o funciones que procedan. (Véanse RMO, 29; RMF, 20, y EPF, 14.)

27. Determínense el monto proporcional del presupuesto de recursos materiales que corresponda al grado del avance logrado hacia los objetivos y su diferencia con el costo real de los bienes, servicios y mantenimiento consumidos en el ejercicio por cada programa o función; explíquense las variaciones. Tratándose de bienes, distínganse las variaciones en precio de las debidas al volumen, y aclárese si la diferencia en volumen se debe a error en la previsión o a ineficiencia en el uso del material, y si la diferencia en precio se explica por condiciones de mercado, por negligencia en la negociación, o porque se haya utilizado material de una calidad distinta a la prevista; en este último caso justifíquese la decisión. (Véanse RMO, 29 a 32; RMF, 21; EPF, 15, y EPP, 9-b.)

#### *Indices y tendencias de recursos financieros*

28. Prepárese una cédula que analice en sus principales rubros el presupuesto proporcional aplicable al período transcurrido hasta la fecha de la revisión y examínense los informes del ejercicio del presupuesto y del avance hacia los objetivos, viendo que se expliquen las variaciones entre lo previsto y lo realizado. (Véanse EPA, 3; EPF, 16, y RFO, 40.)

29. Compárense las cifras presupuestarias determinadas conforme al punto anterior con lo realizado; dedúzcanse las diferencias e invéstiguense sus causas. (Véanse RFO, 44; RFF, 18-a, y EPF, 17.)

30. Con los indicadores cuantitativos adoptados para medir los objetivos, calcúlese la magnitud y grado de las realizaciones alcanzadas en el ejercicio en cada programa o función, y opíñese acerca de la idoneidad de los indicadores empleados. (Véanse RFO, 49; RFF, 18-b; EPF, 18, y EPP, 9-c.)

31. Relaciónense los gastos variables con los indicadores de volumen para juzgar si son razonables. (Véanse RFO, 43, y RFF, 18-c.)

32. Hágase una cédula con los costos mensuales en el ejercicio de los diferentes programas o funciones e invéstiguense las variaciones importantes. (Véanse RFO, 48; RFF, 19, y EPF, 19.)

33. Conciliése la cédula sumaria de costos y gastos con su aplicación a los programas, proyectos, funciones o unidades. (Véanse RFF, 20, y EPF, 20.)

*Indices y tendencias de la eficiencia global**De la organización auditada*

34. Determinense los siguientes índices de análisis financiero en la forma descrita en la guía de auditoría administrativa de recursos financieros, y compárense con los correspondientes a periodos anteriores y con los que se deduzcan del presupuesto y de los estados pro-forma (véanse RFA, 58; RFO, 40-d; EPF, 21, y EPP, 9-c): a) Índices de liquidez: razón de circulante, e inversión del capital de trabajo en cartera y en inventarios; b) Índices de riesgo por financiamiento (apalancamiento): factor de financiamiento de la inversión total, proporción del financiamiento a corto plazo, e inversión del capital propio en activos fijos; c) Índices de rotación: de caja, de inventarios y del activo fijo y días promedio de crédito a clientes, y d) Índices de productividad: márgenes de utilidad bruta, de absorción de costos fijos y de costos financieros y factor de productividad del activo total.

35. Determinense los índices de eficacia y de eficiencia en costos y en operación global que se definen en la guía de auditoría administrativa, compárense con los relativos a periodos anteriores y determinense las tendencias. (Véanse EPA, 59; EPF, 22, y EPP, 10.)

36. Agréguese otros índices aplicables a las funciones de la organización que aporten elementos de juicio adicionales para evaluar la eficiencia de su desempeño. (Véase EPF, 23.)

37. Hágase una cédula sumaria de las realizaciones logradas y de los índices y razones determinados como indican los puntos 22 a 36; estúdiense sus tendencias y formúlense las conclusiones que procedan. Discútanse con los funcionarios competentes de la organización las conclusiones anteriores y la viabilidad del alcance de los objetivos, y tómesese nota de las explicaciones que den y de las observaciones que hagan. (Véanse núm. 38; RMO, 33; RMF, 22, y EPF, 25.)

*De los organismos subsidiados*

38. Prepárese una cédula sumaria que agrupe el importe de los subsidios otorgados a organismos según el sector al que pertenecen y según las actividades para las que se concede el subsidio y proporcione los siguientes datos: a) Monto y clase del subsidio previsto en el presupuesto (de operación, de inversión o

para pago de pasivo); b) Importe de las entregas autorizadas; c) Valor de las entregas hechas durante el ejercicio en efectivo o en especie; d) Expresión numérica del objetivo a cuyo alcance se destina el subsidio; e) Medición de las realizaciones logradas hasta la fecha de la auditoría, y f) Índices y razones a que se refiere el punto anterior destacando los casos en que la eficacia y eficiencia merezcan comentario.

Estúdiense la congruencia de los objetivos de los organismos subsidiados con los generales de la organización auditada o del sector al que ésta pertenece; en caso de dudas pídase explicaciones a los funcionarios competentes y tómesese nota de ellas. (Véanse núm. 37; EPA, 61 y 63, y EPF, 25.)

39. Háganse cédulas analíticas de cada uno de los subsidios importantes y procédase como sigue: a) Con la intensidad que determine el auditor responsable háganse pruebas para verificar que el subsidio y las entregas para su ejercicio estén respaldados por la documentación que proceda, y hayan sido autorizados por funcionario competente; b) Cerciórese de que los organismos subsidiados hayan proporcionado la información comparativa financiera y de desarrollo con la periodicidad que les fue señalada; c) Véase que los criterios de medición de las realizaciones sean los mismos que los empleados para expresar cuantitativamente los objetivos; d) Estúdiense los procedimientos que siga la organización auditada para controlar las entregas del subsidio y con base en ellos, estímesese el grado de confiabilidad en la exactitud de la medición del avance hacia los objetivos y de la aplicación de los recursos a los programas o funciones a que correspondan; e) Compárense los índices de eficacia y de eficiencia en costos y en operación que se deduzcan de la información que presente el organismo subsidiado con los previstos en el presupuesto, y tómesese nota de las explicaciones del organismo, y f) Cuando a juicio del auditor las explicaciones dadas no sean suficientes pídase las que se estimen necesarias a los funcionarios de la organización y a los del organismo subsidiado, y practíquense las investigaciones adicionales que procedan. (Véanse EPA, 62 a 65, y EPF, 25.)

40. Con la extensión e intensidad que determine el auditor responsable, previa consulta con la alta dirección de la organización auditada, practíquense auditorías a los organismos subsidiados para verificar (véanse EPA, 64-c, y EPF, 26): a) Que el subsidio se requiere porque los recursos propios de que pudiera disponer el organismo son insuficientes para alcanzar los objetivos en el grado y tiempo deseados; b) Que las actividades des-

arrolladas se encaminaron al logro de los objetivos; *c*) Que los criterios de medición de las realizaciones que emplea el organismo coinciden con los convenidos y son apropiados para evaluar el avance; *d*) Que los recursos del subsidio se aplicaron íntegramente a los fines previstos, y *e*) Que la información financiera y de operación que se envía periódicamente a la organización que otorga el subsidio refleja fielmente los hechos, situaciones y operaciones a que se refiere.

#### CONCLUSIÓN

41. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios en el informe de auditoría o en la carta de sugerencias, y procédase como sigue: *a*) Revísense con el auditor responsable, y *b*) Discútanse con los funcionarios correspondientes de la organización.

#### REVISIÓN

42. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías anteriores para mejorar las situaciones observadas, e indíquense los motivos por los que no se hayan tomado otras. Agréguese una síntesis de las notas al archivo permanente de auditoría. (Véase EPP, 15.)

43. Revísense y pónganse al corriente, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: *a*) La guía de auditoría administrativa; *b*) El cuestionario de control interno, y *c*) El programa de trabajo de archivo permanente.

#### SECCIÓN 3

### GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

La auditoría financiera y de evaluación de programas se practicará, normalmente, a la fecha de cierre del ejercicio. El auditor responsable discutirá el programa de trabajo con el encargado de la auditoría. El programa precisará los objetivos, el plan, el

período sujeto a revisión y los procedimientos de auditoría que deban aplicarse. Cuando durante la revisión el encargado considere que debe modificarse el programa, solicitará la aprobación expresa del auditor responsable. Si no se hubiere practicado la auditoría administrativa, el programa indicará los puntos de ella que deben cubrirse.

Si no se hubiere efectuado auditoría de operaciones, hágase por el período elegido para la financiera y de evaluación de programas. Con ella quedarán cubiertos varios de los puntos que contiene esta guía.

#### REVISIÓN DE LAS AUDITORÍAS PRACTICADAS EN EL EJERCICIO

1. Revísense los papeles de trabajo de las auditorías administrativas y de operaciones que se hubieren practicado durante el ejercicio en la rama de eficiencia y productividad, así como los de las auditorías financieras de recursos (capítulos IV, V y VI), al cierre del ejercicio.

#### INGRESOS

2. Complétese la cédula sumaria de los ingresos percibidos durante el ejercicio que se haya formulado para la auditoría de operaciones e invístiguese y explíquense las variaciones importantes que se adviertan en los movimientos mensuales. (Véanse EPO, 1 y 2.)

3. Hágase una cédula que compare el ingreso potencial con el obtenido por cada concepto e invístiguese y explíquense las diferencias importantes. Si el caso lo amerita, obténgase una declaración escrita de los directivos de la organización que justifique los excedentes o deficientes de ingresos sobre los presupuestados para el año. (Véase EPO, 5.)

4. Tomando los datos de los años completos, elabórese una cédula semejante a la preparada en la auditoría de operaciones que compare los ingresos totales del ejercicio auditado con los de los tres últimos años y determinense las tendencias anuales. (Véase EPO, 6.)

#### COSTOS

5. Complétese la cédula sumaria preparada en la auditoría de operaciones que muestre los cargos mensuales a las cuentas

de costos durante el ejercicio, analizados por sus rubros genéricos, e investiguense y explíquense las variaciones importantes. (Véase EPO, 12.)

6. Compruébese la pertinencia de las bases de valoración de inventarios. (Véase EPO, 14.)

7. Determinése la proporción de la capacidad instalada que no se utilizó durante el ejercicio. (Véase EPO, 16.)

## EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

### *Objetivos, indicadores y estrategia*

8. Revisense los comentarios acerca de la validez de los objetivos y de la propiedad de los indicadores cuantitativos, así como de la posibilidad de emplear medios distintos del gasto público para alcanzar los objetivos, y tómese nota de las observaciones pertinentes. (Véanse EPO, 17 a 19.)

9. Establézcanse relaciones cuantitativas entre los objetivos y las realizaciones, así como entre los recursos presupuestados y los consumidos, y estúdiense sus implicaciones respecto de la eficiencia en la operación. (Véanse EPO, 20 y 21.)

### *Índices y tendencias de recursos humanos*

10. Prepárese una cédula que compare el volumen y el costo total de los servicios personales en el ejercicio con el previsto en el presupuesto y con el costo incurrido en el año anterior, analizándola por programa o función, y explíquense las variaciones importantes. (Véanse RHF, 5, y EPO, 22.)

11. Efectúese el cálculo global de los sueldos y salarios pagados en el año, con base en los datos de las nóminas, y conciliense su importe con los cargos a las cuentas de costos y gastos y su aplicación a los programas o funciones. (Véanse RHF, 7, y EPO, 23.)

12. Hágase una cédula sumaria que compare el número de horas hombre, el costo real total y el costo por hora/hombre de los servicios personales, con las cifras equivalentes del presupuesto, analizadas por programa o función, e investiguense y explíquense las variaciones. (Véanse RHO, 14 y 15, y EPO, 24.)

13. Compárense el presupuesto por programas y los resultados de las operaciones del ejercicio auditado, detallados por cada programa, proyecto, función o unidad y analícense las variaciones y explíquense sus causas. (Véanse RHF, 8, y EPO, 25.)

### *Índices y tendencias de recursos materiales*

14. Hágase una cédula que concilie el movimiento total del año por consumo de materiales y servicios con su aplicación a los programas, proyecto, funciones o unidades a que corresponda. (Véanse RMO, 29; RMF, 20, y EPO, 26.)

15. Determinése la eficiencia del manejo de los recursos materiales en el ejercicio auditado por cada programa o función, procediendo como sigue (véanse RMO, 29 a 31; RMF, 21, y EPO, 27): a) Obténgase el factor de cumplimiento, dividiendo el valor de lo realizado entre el del objetivo; b) Determinése el presupuesto proporcional equivalente aplicando el factor de cumplimiento al volumen y valor de los materiales previstos en el presupuesto para cada programa o función, y c) Compárense los costos reales con los presupuestos proporcionales e investiguense y explíquense las diferencias.

Tratándose de bienes, distínganse las variaciones en precio de las debidas al volumen y explíquense sus causas.

### *Índices y tendencias de recursos financieros*

16. Hágase una cédula que sintetice en sus principales rubros el presupuesto y los estados financieros pro-forma del ejercicio y examínense los informes de ejecución del presupuesto y de avance hacia los objetivos, viendo que se analicen y expliquen las variaciones entre lo previsto y lo realizado. (Véanse EPA, 3; EPO, 28, y TFO, 40.)

17. Compárense los ingresos y egresos previstos en el presupuesto con los reales, determinése las diferencias e investiguense sus causas. (Véanse RFO, 44; RFF, 18-a, y EPO, 29.)

18. Con los indicadores cuantitativos adoptados para medir los objetivos, calcúlese la magnitud y grado de cumplimiento en el ejercicio en cada programa o función. Tómese nota de las observaciones que pudiera haber respecto de la pertinencia de los indicadores empleados. (Véanse RFO, 49; RFF, 18-b, y EPO, 30.)

19. Hágase una cédula con los costos totales mensuales en el ejercicio de los diferentes programas o funciones e investiguense las variaciones importantes. (Véanse RFO, 48; RFF, 19, y EPO, 32.)

20. Conciliense la cédula sumaria de costos y gastos con su aplicación a los programas y funciones. (Véanse RFF, 20, y EPO, 33.)

*Indices y tendencias de eficiencia global**De la organización auditada*

21. Determinense los siguientes índices de análisis financiero en la forma indicada en la guía de auditoría administrativa de recursos financieros, y compárense con los correspondientes a ejercicios anteriores y con los que se deduzcan del presupuesto y de los estados pro-forma (véanse RFA, 58; RFO, 40-d, y EPO, 34): a) Índices de liquidez: razón de circulante, e inversión del capital de trabajo en cartera y en inventarios; b) Índices de riesgo por financiamiento (apalancamiento): factor de financiamiento de la inversión total, proporción del financiamiento a corto plazo e inversión del capital propio en activos fijos; c) Índices de rotación: de caja, de inventarios y del activo fijo, y día promedio de crédito a clientes, y d) Índices de productividad: márgenes de utilidad bruta, de absorción de costos fijos y de absorción de costos financieros, y factor de productividad del activo total.

22. Calcúlense los siguientes índices de eficiencia global; compárense con los relativos a periodos anteriores y determinense las tendencias (véanse EPA, 59, y EPO, 35): a) Índices de eficacia: realización en ventas y en producción. b) Índices de eficiencia en costos: costo unitario real; costo unitario presupuestado, y eficiencia en costos. c) Índices de eficiencia en operación: utilidad real; utilidad presupuestada; eficiencia general de operación, y rendimiento de la inversión total.

23. Agréguese otros índices aplicables a las funciones de la organización que aporten elementos de juicio adicionales para evaluar la eficiencia de su desempeño. (Véase EPO, 36.)

24. Hágase una cédula sumaria de las realizaciones logradas y de los índices y razones obtenidos como indican los puntos 10 a 23, estúdiense sus tendencias, formúlense las conclusiones que procedan y discútanse con los funcionarios competentes de la organización. Tómese nota de sus explicaciones y observaciones así como de la opinión que tengan respecto de la viabilidad del alcance de los objetivos. (Véase EPO, 37.)

*De los organismos subsidiados*

25. Pónganse al día las cédulas sumarias y analíticas de los subsidios que se hayan formulado para la auditoría de operaciones; revísense las observaciones que contengan, háganse las que se deriven del trabajo adicional desarrollado y discútanse los asun-

tos relevantes con los funcionarios de la organización auditada. (Véanse EPA, 16 a 65, y EPO, 38 y 39.)

26. Revísense los informes y los papeles de trabajo de las auditorías practicadas a organismos subsidiados, y con la información que se obtenga en el punto anterior coméntese con los funcionarios de la organización la conveniencia de ampliar dichas auditorías y de extenderlas a otros organismos. (Véanse EPA, 64-c, y EPO, 40.)

## CONCLUSIÓN

27. Hágase una recapitulación razonada de los actos, hechos o situaciones que ameriten comentarios en el informe de auditoría o en la carta de sugerencias, y procédase como sigue: a) Revísense con el auditor responsable, y b) Discútanse con los funcionarios correspondientes de la organización.

## REVISIÓN

28. Investíguense y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías anteriores para mejorar las situaciones observadas, e indíquense los motivos por los que no se hayan tomado otras. Agréguese una síntesis de las notas al archivo permanente de auditoría. (Véase EPF, núm. 15.)

29. Revísense y pónganse al corriente, anotando la fecha de la revisión y el nombre del auditor que la realizó, los siguientes documentos: a) La guía de auditoría administrativa; b) El cuestionario de control interno, y c) El programa de trabajo de archivo permanente.

## SECCIÓN 4

## CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Revísense los informes y cartas de sugerencias de las auditorías practicadas a la organización, y tómese nota de los hechos y situaciones reveladores de deficiencias del control interno que afecten a la auditoría de eficiencia y productividad.

## INGRESOS

1. ¿Conoce el personal los objetivos y los programas a cuyo cumplimiento se destina la función que se le ha confiado? (Véanse EPA, 9 y 29.)

2. ¿Se verifican los precios o cuotas y los cálculos y sumas consignados en las facturas y recibos por personal ajeno al que los expide? Si los precios y cuotas difieren de los vigentes, ¿consta en ellos la aprobación formal de funcionario competente? (Véase EPO, 7-c.)

3. ¿Es eficaz el control del volumen de servicios prestados a los usuarios? (Véanse EPA, 14, y EPO, 3.)

4. ¿Están bien definidas las funciones y responsabilidades de las oficinas y funcionarios encargados de la generación de ingresos? (Véase EPA, 32.)

5. Tratándose de servicios públicos sujetos al pago de una cuota unitaria, en los que el usuario determine mediante declaración el volumen que sirva de base para el pago del servicio, ¿se practican investigaciones para estimar el importe que debe enterar cada usuario? (Véanse EPA, 34 y 38-a, y EPO, 4.)

6. ¿Se expiden facturas o recibos en formas numeradas consecutivamente por la imprenta? ¿Cómo se custodian los talonarios no usados? (Véase EPA, 38-b.)

7. ¿Se comparan los ingresos reales con los presupuestados y con los de años anteriores para apreciar si son razonables? (Véase EPA, 38-c.)

8. ¿Se depositan los ingresos en la Tesorería de la Federación en los términos de Ley? (Véase EPA, 38-d.)

9. ¿Se llevan auxiliares para el registro de los ingresos en los que se asienten las facturas o recibos por su orden numérico consecutivo? (Véase EPO, 7-a.)

10. Las notas de crédito que amparan devoluciones, rebajas, descuentos o bonificaciones, ¿se expiden utilizando formas numeradas consecutivamente por la imprenta? ¿Qué funcionario autoriza las notas de crédito? (Véase EPO, 8.)

## PRODUCCIÓN

11. La responsabilidad de las operaciones de producción, ¿está distribuida de tal manera que los supervisores del proceso no tienen a la vez el control de las existencias de los recursos materiales que se consumen? (Véase EPA, 40.)

12. ¿Se lleva estadística de la producción dañada en proceso y de los desperdicios, y se han adoptado programas formales para reducir su proporción? (Véase EPO, 15.)

13. ¿Se lleva estadística de la producción por unidad de equipo y por empleado o grupo de empleados? (Véase EPA, 43.)

14. ¿Se realizan estudios de tiempo y se han implantado programas permanentes de reducción del tiempo empleado? (Véanse EPA, 41 y 45.)

15. ¿Se investigan y explican a la dirección las causas de las desviaciones entre la producción programada y la obtenida?

16. ¿Es adecuado el control de calidad? (Véase EPA, 47.)

## COSTOS

17. El sistema de costos adoptado por la organización, ¿proporciona el detalle suficiente para asignar el costo incurrido al insumo y al programa o función de que se trate? (Véanse EPA, 48-c, y EPO, 12-b.)

18. El personal de contabilidad de costos, ¿conoce suficientemente los procesos de producción para normar su criterio respecto de la aplicación de los costos? (Véase EPO, 10.)

19. Los registros de gastos fijos o generales, ¿proporcionan el detalle necesario para adoptar bases de aplicación según la naturaleza de cada gasto?

20. El manual de costos, ¿es suficientemente amplio como para describir los objetivos y procedimientos del sistema? (Véase EPP, 5.)

## EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

*De la organización auditada*

21. Dígase si para orientar las actividades de la organización se proporcionan a la alta dirección informes y estadísticas de los siguientes aspectos (véase EPP, 8). a) Avance hacia los objetivos; b) Cómputo de la eficacia y eficiencia global (véase EPA, 54); c) Análisis de las variaciones (véase EPA, 55); d) Índices de productividad por unidad de producto (véase EPA, 56); e) Programas de reducción de costos (véase EPA, 57); f) Índices de eficiencia del empleo de los recursos (véase EPA, 58). y g) Índices de eficacia y eficiencia de operación. (Véase EPA )

*De los organismos subsidiados*

22. Cuando la organización auditada otorgue subsidios a organismos independientes, dígase (véanse EPA, 63 y 64): a) Si las entidades subsidiadas apoyan su solicitud de subsidio con presupuestos formulados en los términos aplicables a la organización que subsidia; b) Si los presupuestos indican con precisión y en términos cuantitativos los objetivos previstos, y el volumen y valor de los recursos destinados al cumplimiento de los programas; c) Si se han definido los criterios de medición de las realizaciones; d) Si se ha convenido con los organismos subsidiados en procedimientos de contabilidad, control y auditoría, y e) Si se exigen informes periódicos de los recursos consumidos y de los avances logrados hacia el objetivo.

## CONCLUSIÓN

23. Opíñese acerca de la eficiencia del control interno y sobre la necesidad de ampliar los procedimientos de auditoría en los aspectos en que se hayan advertido deficiencias importantes.

## REVISIÓN

24. Investíguese y tómese nota de las medidas adoptadas para poner en práctica sugerencias hechas en auditorías anteriores, así como las razones por las que no se implantaron otras. Agréguese al archivo permanente de auditoría una síntesis de las notas. (Véase EPP, 15.)

25. Revisese y póngase al día este cuestionario indicando la fecha de la revisión, el tipo de auditoría practicada y el nombre del auditor que revisó.

## SECCIÓN 5

## PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

## ORGANIZACIÓN, INGRESOS Y COSTOS

1. Inclúyase el organigrama de las unidades de producción y

## PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE [EPP] 205

generación de ingresos e indíquese el nombre y cargo de los funcionarios que dirigen las oficinas que comprende. (Véase EPA, 2.)

2. Describáanse las bases para el establecimiento de precios o cuotas y agréguese los documentos legales y oficiales en que consten los que están en vigor. (Véanse EPA, 4, y EPO, 3.)

3. Agréguese diagramas de flujo de los documentos que amparan ingresos, de los que ordenan producción y de los que autorizan consumos y embarques. (Véase EPA, 15.)

4. Anéxense copias de las políticas, reglamentos y procedimientos o de los manuales que los compilan. (Véase EPA, 16.)

5. Obténgase o hágase una descripción sucinta de los principios en que se basan la contabilidad de la organización y los estados prospectivos. (Véanse EPA, 31, y EPC, 20.)

6. Obténgase o hágase una gráfica descriptiva del aparato de distribución de bienes y servicios. (Véase EPA, 35.)

7. Inclúyase el diagrama de las instalaciones de producción junto con una descripción concisa de sus principales operaciones. (Véase EPA, 39.)

## EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

*De la organización auditada*

8. Acompáñense las formas en uso para (véase EPC, 21): a) Comparar la eficiencia de operación con la presupuestada (véase EPA, 54); b) Llevar estadística de los índices de productividad por unidad de producto (véase EPA, 56), y c) Registrar los avances de los programas de reducción de costos. (Véase EPA, 57.)

9. En una cédula tabular, anótense los siguientes índices de análisis de eficiencia del manejo de recursos, destinando una columna para cada año de manera que se obtenga una estadística de sus tendencias (véase EPO, 20): a) *De recursos humanos* (véase EPO, 25): i) costo real por hora/hombre (véase RHO, 14 y 15), y ii) factor de cumplimiento (véase RHF, 8). b) *De recursos materiales* (véase EPO, 27): i) factores de desperdicio (véanse RMO, 28, y EPO, 15); ii) capacidad no aprovechada (véase EPO, 16); iii) grados de avance respecto del presupuesto (véanse RMO, 31, y RMF, 21), y iv) variaciones en volumen y en precio. (Véanse RMO, 32 y 33, y RMF, 21.) c) *De recursos financieros* (véanse EPO, 30 y 34): i) por ciento de crecimiento de los ingresos (véase EPO, 6); ii) factor de eficiencia de los recursos financieros (véase RFO, 50); iii) los siguientes índices:

- Índices de liquidez: razón de circulante, inversiones del capital de trabajo en cartera y en inventarios (véanse RFA, 58-a, y RFO, 51).
- Índices de riesgo por financiamiento (apalancamiento): financiamiento de la inversión total, proporción del financiamiento a corto plazo, y la inversión del capital propio en activos fijos (véanse RFA, 58-b, y RFO, 51).
- Índices de rotación: de caja, de inventarios y de activo fijo y días promedio de crédito a clientes (véanse RFA, 58-c, y RFP, 51).
- Índices de productividad: márgenes de utilidad bruta, de absorción de costos fijos y de absorción de costos financieros, y productividad del activo total. (Véanse RFA, 58-d, y RFO, 51.)

Anótense otros índices de eficiencia en manejo de recursos.

10. Hágase una cédula tabular para llevar una estadística de índices de eficiencia global de la organización, destinando una columna para cada año de manera que se obtenga una secuencia, como sigue (véanse EPA, 59, y EPO, 35): a) Índices de eficacia: producción, ventas e inventarios (véase EPO, 11); b) Índices de eficiencia en costos: en el unitario real, en el unitario presupuestado, y eficiencia general en costos; c) Índices de eficiencia en operación: utilidad real, utilidad presupuestada, eficiencia general de operación, y rendimiento de la inversión total. Anótense otros índices de eficiencia global.

#### *De los organismos subsidiados*

11. Lista de los organismos subsidiados, que agrupe por separado los que pertenezcan al sector público e indíquense (véase EPA, 61): a) Nombre del organismo; b) Actividades a que se dedica; c) Tipo y grado de dependencia que tiene respecto de la organización auditada; d) Motivos que justifican el subsidio; e) Fines específicos del subsidio, y f) Monto de los subsidios anuales autorizados en su favor.

12. Criterios generales de la organización para juzgar si un organismo puede ser subsidiado.

13. Datos que debe proporcionar y obligaciones que debe aceptar un organismo para beneficiar del subsidio. (Véanse EPA, 63 y 64.)

#### SUGERENCIAS

14. Agréguese las cartas de observaciones y sugerencias.

15. Hágase o adiciónese la síntesis de las medidas correctivas adoptadas con base en sugerencias hechas con anterioridad y de las razones que impidieron que se tomaran otras.

TERCERA PARTE  
ÍNDICES SINTÉTICOS  
DE LOS CAPÍTULOS III A VII

### III. ORGANIZACIÓN GENERAL

#### SECCIÓN I

#### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

##### ESTRUCTURA DE LA ORGANIZACIÓN

1. Objeto y metas de la organización.
2. Órganos de responsabilidad y de vigilancia y sus principales obligaciones y facultades.
3. Ramificación racional de las actividades de la organización en divisiones verticales.
4. Delimitación de las franjas horizontales de responsabilidad en una estructura jerárquica.
5. Gráfica de la organización en vigor.
6. Análisis de las finalidades de las unidades.
7. Mecanismos de coordinación de funciones concurrentes o complementarias.
8. Frecuencia de la revisión de las actividades, en función de los objetivos y de nuevas finalidades.

##### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

9. Edición y difusión de los principios básicos de operación.
10. Edición de políticas, reglamentos y procedimientos de operación, descentralización, descripción de puestos, planeación y evaluación.
11. Compilación de documentos en que consten las normas.

##### DIRECCIÓN, DELEGACIÓN DE FACULTADES Y DESCENTRALIZACIÓN

12. Principales programas formales de la dirección en materia de procedimientos, coordinación, control, evaluación e información.
13. Fundamentación de las decisiones en la información general y financiera y en las opiniones de directivos y funcionarios.
14. Límite de personas que dependen de cada ejecutivo.
15. Fomento de la participación del personal en las decisiones y en el trabajo en equipo.

- 16. Políticas y operación de la descentralización de decisiones.
- 17. Comunicación entre las unidades descentralizadas para lograr coherencia de las acciones.

#### DESCRIPCIÓN DE PUESTOS Y DESARROLLO DE PERSONAL

- 18. Sistema de descripción de puestos.
- 19. Revisión periódica de las actividades y modificación de las descripciones de puestos.
- 20. Frecuencia de la evaluación del desempeño del personal y calificación del mérito con base en la descripción del puesto.
- 21. Fundamentación de las promociones de personal en las calificaciones de méritos.
- 22. Programas de desarrollo de personal y de ejecutivos.
- 23. Métodos formales de cálculo de las cargas de trabajo.
- 24. Proporción entre el número de personal de las unidades y el volumen de sus operaciones.

#### INFORMACIÓN PARA DECISIONES

##### *Información general*

- 25. Fundamentación de las decisiones en informaciones objetivas y en las finalidades y principios básicos.
- 26. Acceso de los distintos niveles de responsabilidad a la información que necesitan.
- 27. Revisión periódica de la utilidad de la información.
- 28. Control de la información confidencial.
- 29. Disponibilidad de una biblioteca de obras técnicas y revistas.

##### *Información financiera*

- 30. Frecuencia de la preparación de estados financieros para los niveles de dirección.
- 31. Información que aportan los estados financieros.
- 32. Examen de la información financiera en las reuniones de dirección.

##### *Reuniones de trabajo*

- 33. Intercambio y discusión de la información acerca del flujo y eficiencia de las operaciones y de la validez de los objetivos, en reuniones de trabajo a distintos niveles.

- 34. Periodicidad de las reuniones de trabajo de las distintas divisiones y distintos niveles.

35. Entrega previa de la orden del día, y levantamiento y distribución del acta posterior a las reuniones de trabajo.

#### OBJETIVOS, PLANEACIÓN, PRESUPUESTO, PROGRAMACIÓN Y CONTROL

36. Definición de objetivos a plazos mediano y corto, su congruencia con las metas a largo plazo y su comunicación a los interesados.

37. Discusión de los objetivos con los responsables de su cumplimiento, antes de incluirlos en el presupuesto.

38. Coordinación y control de las actividades de las distintas unidades, por la alta dirección.

39. Planeación a mediano y corto plazos como actividad permanente, base de los presupuestos.

40. Revisión periódica de los objetivos por la alta dirección, para adaptarlos a las circunstancias.

41. División de los planes a mediano y corto plazos en etapas, con señalamiento para cada una de resultados, medios y fechas de cumplimiento previstos.

42. Ejecución de los presupuestos mediante formulación de programas específicos.

43. Participación de los niveles de dirección y supervisión en la fijación de objetivos y en la formulación de presupuestos y programas.

44. Especificación de los criterios de medición.

45. Órganos de responsabilidad facultados para señalar prioridades y coordinar y aprobar planes, presupuestos y programas.

46. Justificación de los objetivos y evaluación de las alternativas antes de aprobar planes, presupuestos y programas.

47. Inclusión en los planes, presupuestos y programas de las estrategias alternativas.

48. Formulación de estados pro-forma de los planes, presupuestos y programas para facilitar su evaluación.

49. Revisión periódica del desarrollo de los programas.

50. Unidades administrativas encargadas de la aprobación y control de los subsidios.

51. Evaluación periódica de la necesidad de recursos para cumplir con los objetivos, y ajuste del presupuesto.

52. Reducción de la asignación presupuestaria cuando los medios puedan conseguirse a menor precio.

53. Justificación razonada de la transferencia de asignaciones presupuestarias.

54. Política de agotamiento de asignaciones presupuestarias.

55. Indices comparativos para vigilar la eficiencia del desempeño y considerarlos en la toma de decisiones.

#### SISTEMAS DE LIBROS Y REGISTROS

56. Descripción del sistema de libros y registros y compilación de los documentos e información importantes en el archivo permanente de auditoría.

#### INSTALACIONES

57. Diagrama de las instalaciones.

#### ASESORAMIENTO

58. Relación de los servicios de asesoramiento técnico.

59. Facultades de los asesores.

#### CONCLUSIÓN

60. Síntesis de las observaciones y recomendaciones.

61. Opinión respecto de la organización.

#### REVISIÓN

62. Resultado de las sugerencias anteriores.

63. Ocasión y fecha de la revisión.

### SECCIÓN 2

## PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### ESTRUCTURA DE LA ORGANIZACIÓN

1. G. as y descripción del objeto, metas, órganos de respon-

sabilidad y vigilancia, ramas de actividad, niveles de autoridad y mecanismos de coordinación de la organización.

2. Lista de los principales ejecutivos y descripción de sus funciones.

3. Extractos de las disposiciones que definen la estructura y régimen jurídicos y el objeto de la organización.

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

4. Compilación de los extractos de los documentos normativos o inclusión del manual que los contenga.

#### DIRECCIÓN, DELEGACIÓN DE FACULTADES Y DESCENTRALIZACIÓN

5. Compilación de las propuestas de modificación de actividades.

#### DESCRIPCIÓN DE PUESTOS Y DESARROLLO DEL PERSONAL

6. Lineamientos de los sistemas de descripción de puestos y de calificación de méritos.

7. Lineamientos de los programas de desarrollo del personal y de ejecutivos.

#### INFORMACIÓN PARA DECISIONES

8. Relación descriptiva de la información financiera.

9. Cédulas sumarias comparativas de estados financieros.

10. Compilación de los últimos estados financieros.

11. Compilación de los principales estados financieros de años anteriores.

#### OBJETIVOS, PLANEACIÓN, PRESUPUESTO, PROGRAMACIÓN Y CONTROL

12. Lineamientos del sistema de planeación, presupuesto y programación, indicando métodos de enlace y de congruencia, así como criterios de medición.

13. Estados pro-forma de planes, presupuesto y programas.

## SISTEMAS DE LIBROS Y REGISTROS

14. Compilación de extractos de documentos constitutivos, de asambleas, principales contratos, poderes, libros y registros, catálogo de cuentas, diagramas de los sistemas de contabilidad y de costos así como del flujo de operaciones.

## INSTALACIONES

15. Diagrama de las instalaciones.

## ASESORAMIENTO

16. Lista de servicios de asesoramiento.

## SUGERENCIAS

17. Síntesis de las sugerencias anteriores.

## IV. RECURSOS HUMANOS

## SECCIÓN 1

## GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

## ESTRUCTURA DE LA OFICINA DE PERSONAL

*Personal de la organización*

1. Especificación de las responsabilidades y autoridad del personal, atentos los objetivos.
2. Equilibrio entre el número de empleados y el volumen de operaciones.
3. Programa de desarrollo de la planta de personal.
4. Sindicatos con quienes hay firmados contratos colectivos.
5. Clase y grado de riesgo para efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social.
6. Integración de la comisión permanente de seguridad y frecuencia de sus sesiones.

*Oficina de personal*

7. Descripción de la oficina de personal.
8. Secciones especializadas de la oficina de personal.
9. Organigrama de la oficina de personal.
10. Relaciones entre la oficina de personal y las otras de la organización.

## POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

11. Reglamento interior de trabajo.
12. Edición y divulgación entre el personal, de las políticas y los reglamentos que les atañen.
13. Participación de directivos y supervisores en la definición de políticas y reglamentos.
14. Señalamiento de objetivos y estándares de desempeño para el personal y para los supervisores.
15. Afianzamiento del personal que maneja fondos, bienes y valores y del que prepara la nómina.

## DESCRIPCIÓN DE PUESTOS

16. Contenido del sistema de descripción de puestos.
17. Inclusión en las descripciones de puestos de los requerimientos de educación, especialización y experiencia.
18. Participación de los ejecutivos y supervisores en la descripción de puestos.
19. Consideración a las necesidades de delegación de funciones para definir los puestos.
20. Análisis periódico de los puestos en atención a la utilidad del trabajo que realizan.
21. Análisis de la utilidad de los puestos antes de cubrir vacantes.

## RECLUTAMIENTO Y SELECCIÓN

22. Programa formal de reclutamiento y selección del personal.
23. Entrevistas de los candidatos con funcionarios.
24. Solicitud de empleo y datos que contiene.
25. Requisitos previos a la contratación de un nuevo empleado.
26. Autoridad facultada para contratar al personal, asignarle y aumentar su sueldo y autorizar tiempo extra.
27. Información preliminar al nuevo empleado acerca de la organización.
28. Personal comisionado cuya remuneración la soportan unidades distintas de la de su trabajo.
29. Medidas para evitar la situación del punto anterior.

## ADiestRAMIENTO Y DESARROLLO

30. Programas de capacitación y perfeccionamiento.
31. Programas continuos de entrenamiento.
32. Cursos de entrenamiento específico al personal susceptible de ser promovido.

## EVALUACIÓN Y PROMOCIÓN

33. Información al personal de los objetivos que debe lograr.
34. Programas formales de evaluación del desempeño en términos de resultados.

35. Frecuencia con la que se evalúan las realizaciones y se rinde información; si se hace en términos de logros y se discute con los interesados.
36. Plan formal de calificación de méritos.
37. Premios e incentivos por aumentos de productividad debida al personal.
38. Importancia de las evaluaciones del desempeño para las promociones.
39. Comparación de las características de diversos empleados para hacer las promociones.
40. Prioridad del personal propio para ocupar plazas de supervisión.

## RELACIONES HUMANAS

41. Información regular al personal de los asuntos que atañen a la organización.
42. Periodicidad de las reuniones formales de los ejecutivos con los supervisores.
43. Fomento y estudio de las sugerencias del personal.
44. Solicitud de opinión a los empleados antes de modificar algún procedimiento.
45. Programas formales para conocer las capacidades e inclinaciones del personal.
46. Actividades sociales o deportivas con participación de ejecutivos, supervisores y personal.
47. Boletín informativo interno.
48. Conmemoración oportuna de las fechas importantes de cada uno de los empleados.
49. Medidas tendientes a reducir la rotación y el ausentismo.
50. Propiedad de las instalaciones generales y de servicios.

## PREPARACIÓN DE NÓMINAS Y PAGO DE SUELDOS

51. Control del tiempo de asistencia para determinar el pago de sueldos.
52. Independencia del personal que prepara las nóminas.
53. Revisión de los elementos determinantes del pago.
54. Autorización expresa de tiempo extra, aumento de sueldos y otras remuneraciones.

## CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

55. Procedimientos de aplicación del costo de las remuneraciones a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se presten los servicios.

56. Registro de las horas/hombre presupuestadas y las cumplidas por programa, proyecto o función.

57. Auditorías periódicas del personal.

58. Comparación periódica de los volúmenes y costos reales con los presupuestados.

## LIBROS Y REGISTROS

59. Información que proporcionan los expedientes de personal por cada empleado.

60. Registros generales del personal.

61. Oportunidad del aviso a las oficinas de personal y a los pagadores, de las bajas en las nóminas.

## CONCLUSIÓN

62. Síntesis de las observaciones y recomendaciones.

63. Opinión acerca de la administración de recursos humanos.

## REVISIÓN

64. Resultado de las sugerencias anteriores.

65. Ocasión y fecha de la revisión.

## SECCIÓN 2

## GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES

## GENERAL

1. Revisión de los papeles de trabajo e informes de las auditorías administrativas de la organización general y de recursos humanos. Verificación del cumplimiento de las resoluciones de los órganos de responsabilidad.

2. Auditoría del personal comisionado y reclasificación del costo de sus remuneraciones.

## NÓMINAS Y LISTAS DE RAYA

3. Prueba de la corrección de la formulación y pago de las nóminas y listas de raya.

4. Prueba de la retención y entero del impuesto sobre productos del trabajo.

5. Prueba de la liquidación de pagos al instituto de seguridad social que corresponda.

## PAGO DE REMUNERACIONES

6. Confrontación del importe de la nómina con el efectivo recibido para su pago.

7. Auditoría del pago de sueldos.

8. Pruebas sobre los sueldos no reclamados.

9. Pruebas de los movimientos de personal ocurridos entre distintas nóminas o listas de raya.

## CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

10. Verificación de que el importe de las remuneraciones se aplique precisamente a los programas, proyectos, funciones o unidades en que se presten los servicios.

11. Conciliación del pago total de sueldos con su aplicación a los programas, proyectos, funciones o unidades.

12. Ajustes al costo de los programas, proyectos, funciones o unidades derivados del sueldo del personal comisionado.

13. Investigación de la idoneidad de los indicadores cuantitativos para medir realizaciones y verificación del avance hacia los objetivos.

14. Comparación del número de horas/hombre y del costo real de los servicios, con las cifras equivalentes del presupuesto por programa, proyecto, función o unidad y análisis de variaciones.

15. Cómputo del costo real por hora/hombre y comparación con el presupuesto.

16. Análisis de la viabilidad del alcance de los objetivos.

## LIBROS Y REGISTROS

17. Suficiencia de la información que proporcionan.
18. Pruebas selectivas de los expedientes del personal.

## CONCLUSIÓN

19. Síntesis de observaciones y sugerencias.

## REVISIÓN

20. Resultado de las sugerencias anteriores.
21. Actualización de las guías.

## SECCIÓN 3

## GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

## REVISIÓN DE TRANSACCIONES Y REGISTROS

1. Revisión de las políticas, procedimientos, prácticas contables y controles en materia de recursos humanos y explicación de cambios importantes ocurridos.
2. Análisis y explicación de las variaciones en el número de trabajadores y en el importe de los sueldos.
3. Pruebas de que el pasivo registre las obligaciones derivadas de sueldos, salarios y prestaciones.
4. Prueba de la última declaración del impuesto sobre productos del trabajo y conciliación con los cargos a cuenta de resultados.

## CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

5. Cédula que compare el costo real con el previsto en el presupuesto y con el costo incurrido en el año anterior por centro de costos, programa, proyecto, función o unidad y explicación de las variaciones.
6. Conciliación del costo global de sueldos y prestaciones con

su aplicación a las cuentas de costos y gastos y a los programas, proyectos, funciones o unidades.

7. Aplicación de los puntos 10 a 16 de la guía de auditoría de operaciones referidas al ejercicio que se audita.

8. Determinación y estudio de la eficiencia de operación de cada programa refiriéndola al presupuesto y analizando las variaciones.

## CONCLUSIÓN

9. Síntesis de observaciones y sugerencias.

## REVISIÓN

10. Resultado de las sugerencias anteriores.
11. Actualización de las guías.

## SECCIÓN 4

## CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

## NÓMINAS

1. Independencia entre la aprobación de remuneraciones y la preparación de la nómina.
2. Documentación de los movimientos de remuneraciones y autoridades facultadas para aprobarlos.
3. Control de la asistencia del personal.
4. Base de la formulación de las nóminas en las listas de asistencia.
5. Independencia del personal que prepara las nóminas.
6. Independencia del personal que revisa los cálculos, cuotas y otras incidencias de las nóminas.
7. Aprobación por escrito de las nóminas.

## PAGO DE SUELDOS

8. Responsabilidad del pago de sueldos.
9. Participación en el pago de sueldos de personas ajenas a esa función.

10. Existencia de una cuenta bancaria exclusiva para el pago de sueldos.

11. Autorización de firmas contra la cuenta de pago de sueldos.

12. Control del llenado de sobres y custodia del efectivo para el pago de sueldos.

13. Independencia del personal que concilia la cuenta de pago de sueldos.

14. Verificación de las firmas que aparecen en la nómina y en los recibos anexos.

#### CONTROLES Y AUDITORÍA

15. Frecuencia de las auditorías de personal.

16. Alcance de las auditorías de personal.

17. Frecuencia de las pruebas de nóminas.

18. Control del pago de sueldos al personal foráneo.

19. Depósito de los sueldos no reclamados.

20. Información del monto de los sueldos no reclamados para control.

21. Procedimiento para el pago posterior de sueldos no reclamados.

22. Diagramas de flujo de los procedimientos principales de control de personal y pago de sueldos.

#### CONCLUSIÓN

23. Eficiencia del control interno.

#### REVISIÓN

24. Resultado de las sugerencias anteriores.

25. Ocasión y fecha de la revisión.

#### SECCIÓN 5

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### ESTRUCTURA DE LA OFICINA DE PERSONAL

1. Organigrama de la oficina de personal.

#### POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS Y REGLAS DE OPERACIÓN

2. Compilación de las normas en vigor u obtención de los manuales que las contengan.

3. Descripciones sucintas de los procedimientos en vigor.

4. Compilación de las formas en uso.

5. Detalle del personal afianzado.

#### CONTRATOS DE TRABAJO Y PRESTACIONES

6. Copia de contratos de trabajo y reglamentos.

7. Régimen de seguridad social aplicable.

8. Extracto de prestaciones sociales en vigor.

9. Extractos de regímenes especiales de condiciones de trabajo.

10. Observaciones acerca del cumplimiento de la legislación, del régimen de seguridad social o de planes adicionales.

#### REVISIÓN

11. Síntesis de los resultados de las sugerencias anteriores.

12. Ocasión y fecha de la revisión.

## V. RECURSOS MATERIALES

### SECCIÓN I

#### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

##### ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN DE MANEJO DE RECURSOS MATERIALES .

1. Organigrama de la unidad y descripción de las actividades.
2. Independencia entre compras y almacenes.
3. Independencia entre recepción, almacén y despacho.
4. Independencia entre recursos materiales, contabilidad y caja.
5. Control de los principales servicios contratados.
6. Oficina de mantenimiento preventivo.
7. Instalaciones, organización y ubicación de los almacenes.

##### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

###### *General*

8. Compilación de las normas en vigor respecto de adquisiciones, almacenes, salidas, servicios y mantenimiento.

###### *Adquisiciones*

9. Definición de los ámbitos de responsabilidad de compras: grado de centralización, señalamiento de especificaciones, decisión de fuentes de aprovisionamiento.
10. Contenido de las políticas y reglamentos de adquisiciones: justificación, estandarización, consolidación, diversificación de fuentes, cotizaciones, prioridades y otros.
11. Contenido de los procedimientos de adquisición: programación, lotes-tipo, análisis de costos, costeabilidad, y congruencia de especificaciones con usos.

###### *Servicios*

12. Realización de la contratación y del control de servicios.

###### *Mantenimiento*

13. Políticas de mantenimiento.
14. Procedimientos de mantenimiento.

###### *Activo fijo*

15. Normas para las adquisiciones y bajas del activo fijo.

###### PRESUPUESTO

16. Formulación de presupuestos anuales de adquisiciones, servicios, mantenimiento y activo fijo.
17. Oportunidad de la elaboración de presupuestos.
18. Presupuestos por partidas globales para bienes de poco valor.
19. Justificación de las asignaciones para compras por tendencia y destino, y fijación de precios-objetivo.
20. Aplicación de los presupuestos de adquisiciones a programas, proyectos, funciones o unidades.

###### ADQUISICIONES

###### *Programación y control*

###### *General*

21. Programación de adquisiciones y suministros.
22. Medidas de aumento de eficiencia y de abatimiento de costos.
23. Participación de la oficina de compras en señalamientos de especificaciones, estandarización y lotes-tipo.
24. Análisis comparativos de calidad, precios y condiciones.
25. Justificación de las compras fuera de presupuesto.
26. Registro de variaciones de precios.
27. Estadísticas de proveedores y transportistas.

###### *Requisiciones*

28. Determinación de especificaciones y cantidades por las unidades de operación.

- 29. Datos de las requisiciones y su autorización.
- 30. Verificación de disponibilidad presupuestaria.

#### *Cotizaciones*

- 31. Suficiencia de los datos de las cotizaciones.
- 32. Informes comparativos de cotizaciones.
- 33. Decisión de compras.

#### *Pedidos*

- 34. Fundamentación de los pedidos en requisiciones y cotizaciones.
- 35. Datos de los pedidos y su aprobación.
- 36. Formas numeradas para los pedidos.

#### *Precios y gastos*

- 37. Verificación de los precios y tarifas, y de los cálculos de los documentos para pago.

#### *Pago*

- 38. Documentación del pago y cancelación de comprobantes.
- 39. Negociación de bonificaciones.

### EXISTENCIAS

#### *General*

- 40. Grupos de artículos, lotes, y control de abastecimientos.
- 41. Eficiencia de sistemas e instalaciones.
- 42. Existencias en almacenes de proveedores.

#### *Entradas al almacén*

- 43. Verificación física de las entradas al almacén y datos que contienen.

#### *Salidas de almacén*

- 44. Datos y normas de las salidas de almacén.

#### *Almacenamiento*

- 45. Identificación y control de los artículos de movimiento lento y de los no utilizables.
- 46. Control de desperdicios en producción y en inventarios.
- 47. Control de herramientas.
- 48. Datos de las tarjetas de control de almacenes.

#### *Inventarios físicos*

- 49. Frecuencia de la toma de inventarios físicos.
- 50. Inventarios anuales.
- 51. Instructivos para el recuento.

### REGISTROS

- 52. Sistema de inventarios perpetuos.
- 53. Confronta de los registros de inventarios que lleven almacén y contabilidad.
- 54. Datos de los auxiliares de inventarios.
- 55. Documentación base del registro de entradas al almacén.
- 56. Datos del registro de salidas de almacén.
- 57. Valoración de los movimientos de almacén.
- 58. Investigación y ajustes por faltantes de inventario.
- 59. Estadísticas de recursos materiales.
- 60. Registro de existencias ajenas o en depósito.
- 61. Registro de mantenimiento.

### EVALUACIÓN

- 62. Determinación de las variaciones de costos.
- 63. Análisis de las variaciones en volumen y precio.
- 64. Información del análisis de variaciones.

### CONCLUSIÓN

- 65. Síntesis de observaciones y recomendaciones.

## REVISIÓN

66. Resultado de las sugerencias anteriores.
67. Ocasión y fecha de la revisión.

## SECCIÓN 2

## GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES.

## GENERAL

1. Revisión de los papeles de trabajo e informes de la auditoría administrativa.
2. Cumplimiento de las decisiones de los órganos de responsabilidad.
3. Cédula sumaria de seguros sobre las inversiones.
4. Motivos por los que ocasionalmente no se acatan las políticas, reglamentos y procedimientos.

## ADQUISICIONES

5. Suficiencia de la información de los registros de compras.
6. Prueba de los asientos del libro de compras y cancelación de los documentos que los amparan.
7. Pruebas selectivas de las facturas y su registro.
8. Comprobación de descuentos; verificación de los estimados de costo y visita a las plantas de proveedores.
9. Identificación de proveedores no establecidos.
10. Cédula sumaria de las compras efectuadas en el ejercicio y comparación con el presupuesto.
11. Cédulas sumaria y analíticas de los movimientos del activo fijo y comprobación selectiva de los mismos.

## SERVICIOS

12. Cédulas analíticas y comprobación de los servicios contratados

## MANTENIMIENTO

13. Cédula sumaria y comprobación del costo de mantenimiento.

## CONSUMO

14. Cédulas sumarias por meses y por programas, proyectos o funciones del consumo de materiales y comprobación de los movimientos importantes.
15. Auditoría de salidas de almacén.

## INVENTARIOS

16. Revisión de los procedimientos para registro de movimientos, informes de control de calidad, y métodos para la toma de inventarios.
17. Práctica de inventarios físicos.
18. Inventario o confirmación de las mercancías depositadas en almacenes ajenos.
19. Mercancías que no deben considerarse como existencias.
20. Conciliación del resultado del inventario con las existencias a la fecha de la información financiera.
21. Revisión del inventario practicado en la fecha de la información financiera.
22. Pruebas de sumas y cálculos en los auxiliares de inventarios y en las listas de recuento.
23. Investigación de los ajustes al valor de mercancías.
24. Cambios en las políticas y normas aplicables al activo fijo y a su depreciación y amortización.
25. Revisión de los auxiliares del activo fijo y conciliación con las cuentas de control.
26. Inventario físico de activos fijos y comprobación del control de las herramientas.

## CONTABILIDAD, CONTROL Y EVALUACIÓN

27. Verificación de la adecuada aplicación del consumo de materiales a los programas, proyectos, funciones o unidades.
28. Control del desperdicio en producción y en inventarios.
29. Conciliación de las salidas de almacén con su aplicación

a los programas, proyectos, funciones o unidades a que se refieran.

30. Cómputo del avance realizado.

31. Comparación del avance realizado con el presupuestado y determinación de la eficiencia.

32. Determinación del impacto por precio de los materiales más significativos y cálculo de las variaciones en volumen y en precio.

33. Evaluación de los resultados logrados y viabilidad del alcance del resultado previsto.

#### CONCLUSIÓN

34. Síntesis de las observaciones y recomendaciones.

#### REVISIÓN

35. Resultado de las sugerencias anteriores.

36. Actualización de las guías.

### SECCIÓN 3

## GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

### REVISIÓN DE LAS AUDITORÍAS PRACTICADAS EN EL EJERCICIO

1. Revisión o práctica de la auditoría de operaciones.

2. Revisión o práctica parcial de la auditoría administrativa.

3. Revisión del cuestionario del control interno y del archivo permanente.

### ADQUISICIONES, SERVICIOS Y MANTENIMIENTO

4. Comprobación de adquisiciones importantes a partir de la auditoría de operaciones.

5. Completar las cédulas sumarias de compras y de movimientos de activo fijo a partir de la auditoría de operaciones y comprobar sus movimientos con la documentación original.

6. Comprobar los movimientos importantes de servicios y mantenimiento.

#### CONSUMOS

7. Completar la cédula sumaria de consumos de materiales por programa, proyecto, función o unidad de que se trate, a partir de la auditoría de operaciones.

#### INVENTARIOS

8. Investigación de movimientos que pudieran afectar la cantidad o el valor de los inventarios a la fecha de la información financiera.

9. Investigación de los ajustes por castigos o bajas durante el período sujeto a examen.

10. Verificación de que el inventario practicado a la fecha de la información financiera no incluya partidas que no deben considerarse como existencias.

11. Pruebas de las mercancías en consignación y en tránsito.

12. Pruebas de los auxiliares de inventario y de los análisis de existencias en exceso, obsoletas, dañadas o de lento movimiento.

13. Revisión del método de valuación de inventarios.

#### ACTIVO FIJO

14. Investigación y evaluación de los cambios en las políticas, procedimientos y métodos de contabilidad y control del activo fijo, y de su depreciación y amortización a partir de la auditoría anterior.

15. Verificación de los movimientos de las cuentas de depreciación y amortización.

16. Verificación de que las cuentas de construcción en proceso no incluyan obras terminadas ni trabajos que deban llevarse a gastos.

17. Comprobación de que las unidades del activo fijo se encuentran en uso y están aseguradas.

18. Investigación de los activos fijos dados en garantía de créditos.

19. Comprobación del pago de los impuestos que gravan la propiedad de los activos fijos.

#### CONTROL Y EVALUACIÓN

20. Cédula de conciliación del consumo de materiales en el ejercicio y su aplicación a los programas, proyectos, funciones o unidades.

21. Determinación de los factores de cumplimiento de los presupuestos, por programa, proyecto, función o unidad y explicación de las variaciones en volumen y en precio.

22. Cédula de evaluación de las realizaciones.

#### CONCLUSIÓN

23. Síntesis de las observaciones y recomendaciones.

#### REVISIÓN

24. Resultado de las sugerencias anteriores.

25. Actualización de las guías.

#### SECCIÓN 4

### CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

#### GENERAL

1. Subdivisión y especialización de las actividades encargadas del manejo de materiales e independencia del personal que desempeña esas funciones.

2. Procedimiento de comprobación de los documentos que acreditan compras.

3. Cancelación de los documentos que amparan compras con sello fechador de PAGADO.

4. Intervención de personal de control en la toma de inventarios físicos.

5. Propiedad de las instalaciones de almacén.

#### COMPRAS

6. Autorización de las requisiciones de artículos.

7. Límite para las compras menores incluidas en pedidos globales.

8. Control numérico de las formas de pedido y su autorización.

9. Solicitud de diversas cotizaciones para una sola operación.

10. Anexión de las cotizaciones a la documentación que ampara las compras.

11. Revisiones periódicas de los pedidos y cotizaciones.

12. Procedimientos para controlar las entregas parciales.

13. Control de la oportunidad del aviso de devoluciones sobre compras.

#### RECEPCIÓN DE MERCANCÍAS

14. Sistema de notas de entrada al almacén.

15. Control numérico de las notas de entrada al almacén.

16. Providencias que se han tomado para exigir el recuento de mercancías.

17. Responsabilidad y oportunidad de la verificación de la calidad.

18. Control de calidad como requisito previo al pago.

19. Documentación que se envía a contabilidad para respaldar las facturas que en su oportunidad presente el proveedor.

#### INVENTARIOS

20. Procedimientos de control de los inventarios físicos.

21. Información escrita de los resultados del inventario.

22. Ajustes a los inventarios cuando el recuento físico difiere de la existencia en libros.

23. Medidas de control físico de las existencias.

24. Control de las mercancías en consignación o en depósito y de las ajenas a la organización.

25. Control de las existencias en almacenes distintos de los de la entidad.

26. Frecuencia de la conciliación global de los inventarios y movimientos de entradas y salidas de almacén y comparación con los auxiliares.

27. Frecuencia de la confrontación de los movimientos de exis-

tencias con los registros auxiliares de almacén y de contabilidad.

28. Ajustes de las diferencias entre ambos registros.

#### SALIDAS DE ALMACÉN

29. Requisitos de control de las notas de salida de almacén.

30. Control de la exactitud del auxiliar de salidas de almacén.

#### ACTIVOS FIJOS

31. Autoridades facultadas para aprobar los movimientos y ajustes a los inventarios de activos fijos.

32. Requisitos de celebración de concursos para otorgar contratos de obra a terceros.

33. Normas para decidir cuándo deben aplicarse los bienes adquiridos al activo fijo y cuándo a gastos.

34. Documentación de las ventas de activo fijo.

35. Seguros sobre las inversiones en activo fijo.

36. Avalúos periciales periódicos de los activos fijos.

37. Identificación de la maquinaria y equipo para la toma de inventarios y operaciones de control.

38. Frecuencia de la práctica de inventarios físicos.

39. Conciliación de los registros auxiliares del activo fijo con las cuentas de control.

40. Control y tratamiento contable de las adquisiciones de herramientas.

#### CONCLUSIÓN

41. Opinión acerca del control interno.

#### REVISIÓN

42. Resultado de las sugerencias anteriores.

43. Ocasión y fecha de la revisión.

#### SECCIÓN 5

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS, REGLAS DE OPERACIÓN E INSTALACIONES

1. Diagramas de la estructura de la función, de la organización de los almacenes y del flujo de los documentos. Lista de los titulares de las oficinas.

2. Diagrama y descripción del sistema de libros y auxiliares.

3. Compilación de las normas de operación de adquisiciones, almacenes, surtido, servicios, mantenimiento y activo fijo.

#### CONTRATOS

4. Cédula sumaria de contratos de obra.

5. Extracto de hipotecas y otros gravámenes sobre el activo fijo.

#### INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS

6. Cédula sumaria de los movimientos y saldos del activo fijo.

7. Cédula sumaria de los movimientos y saldos anuales de las cuentas de depreciación y amortización.

8. Cédula comparativa del valor de avalúo del activo fijo con la cobertura de los seguros.

9. Cédula sumaria de los activos fijos dados en garantía.

10. Cédula sumaria de los impuestos que gravan el activo fijo.

#### DESCRIPCIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS

11. Descripción de los equipamientos y de las operaciones que realizan.

#### SUGERENCIAS

12. Síntesis de las sugerencias anteriores.

## VI. RECURSOS FINANCIEROS

### SECCIÓN I

#### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

##### ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN FINANCIERA

1. Organigramas de la unidad y de las oficinas de recursos financieros.
2. Definición de objetivos y atribuciones de las oficinas.
3. Depósito de ingresos en la Tesorería de la Federación.
4. Lista de los fondos de caja y cuentas de bancos.

##### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

5. Compilación de extractos de las normas en vigor.
6. Juicio acerca de la independencia del personal de recursos financieros y características básicas de la misma y del control de las operaciones.
7. Independencia de las funciones de tesorería, contabilidad y control.
8. Órganos de gobierno facultados para tomar decisiones de contratación de pasivos financieros y otorgar poderes.
9. Notificación a los bancos de las firmas autorizadas.
10. Afianzamiento del personal que maneja fondos, bienes y valores y los registros de primera entrada.

##### TESORERÍA

11. Funcionarios autorizados para recibir ingresos y efectuar pagos.
12. Seguridad de las instalaciones para el manejo de efectivo y valores.
13. Sistema de manejo de fondos.
14. Inversión de recursos sobrantes temporales.

##### CONTABILIDAD

15. Énfasis en los principios de contabilidad aplicables.

16. Esquema del sistema de libros y registros y diagramas de flujo de las operaciones.
17. Análisis del catálogo de cuentas.
18. Control numérico de los comprobantes que emite la organización.
19. Lista de la información financiera de uso frecuente y estudio de sus características.
20. Análisis de la utilidad de la información financiera que se proporciona.
21. Periodicidad de la formulación de los estados financieros más importantes.
22. Aplicación de los costos a la actividad, programa, proyecto o función en que se incurren.
23. Pronóstico actualizado de costos por los doce meses siguientes.

##### CONTROL

##### *Control de operaciones de tesorería*

24. Arqueos de fondos y valores y conciliaciones de cuentas de bancos por personal ajeno al manejo de los recursos.
25. Políticas de seguridad y control de los depósitos y de la expedición de cheques.
26. Participación de empleados ajenos a tesorería en el control de ingresos.
27. Control de las ventas de desperdicios y de activos diversos.
28. Número de firmas para expedición de cheques.
29. Verificación de la documentación probatoria y de la disponibilidad presupuestaria antes de efectuar los pagos.
30. Oportunidad del estado de flujo de efectivo.

##### *Control de operaciones de contabilidad*

31. Definición de las políticas de crédito. Contenido de los expedientes.
32. Análisis periódicos de antigüedad y depuración y comprobación de saldos de cuentas personales.
33. Autorización de notas de crédito y formalidades necesarias.
34. Confrontación de los saldos de los auxiliares con las cuentas de control.

35. Participación de empleados de control en la comprobación y confrontación de los auxiliares con la cuenta de control.
36. Frecuencia del envío de estados de cuenta.
37. Investigación de las observaciones a los estados de cuenta.
38. Procedimientos para el control de los pasivos.
39. Registro del volumen y costo de los recursos humanos y materiales.

#### PRESUPUESTOS

40. Usos que se dan al presupuesto e información que contiene.
41. División de los presupuestos de cada unidad y oficina en funcionales y por programa.
42. Énfasis puesto en formular presupuestos por programa en cuanto es posible.
43. Contenido de los registros de egresos presupuestarios —funcionales y por programa—. Asignaciones y disposiciones de recursos.
44. Contenido de los registros de ejecución de los programas: costo y realización.
45. Participación de funcionarios de operación en la elaboración de los presupuestos.
46. Periodicidad de los informes de avance de los programas.
47. Datos de los informes de avance.

#### INFORMÁTICA

48. Utilización del equipo de computación, utilidad de la información que aporta y estudios previos a su adquisición.
49. Registros del tiempo de procesamiento.
50. Justificación del personal de análisis y programación.
51. Control del sistema y de las instalaciones de computación.
52. Necesidad de una auditoría específica de informática.

#### EVALUACIÓN

##### *Del cumplimiento de los objetivos*

53. Evaluación periódica de realizaciones.
54. Determinación del adelanto o retraso respecto del presupuesto.

55. Comparación del costo incurrido con el presupuestado.
56. Información periódica a la alta dirección sobre las realizaciones, las desviaciones y sus causas.

##### *De la gestión financiera*

57. Vigilancia de la tendencia de los índices de liquidez, de riesgo por financiamiento, de rotación y de productividad y su comparación con los indicadores-objetivo.
58. Descripción de los índices de análisis financiero.

#### INSTALACIONES

59. Condiciones generales de las instalaciones.
60. Suficiencia del equipo de oficina y de seguridad.
61. Disponibilidad y control del equipo de reproducción.

#### CONCLUSIÓN

62. Síntesis de observaciones y sugerencias.

#### REVISIÓN

63. Resultado de las sugerencias anteriores.
64. Ocasión y fecha de la revisión.

#### SECCIÓN 2

### GUÍA DE AUDITORÍA DE OPERACIONES

#### ARQUEOS DE FONDOS Y VALORES

1. Arqueos simultáneos de efectivo y valores.
2. Solicitud a los bancos del envío directo de estados de cuenta cortados a la fecha del arqueo y confirmación de saldos a la fecha de la auditoría.

## GENERAL

3. Revisión de los papeles de trabajo de la auditoría administrativa.

4. Verificación del acatamiento de disposiciones de los órganos de responsabilidad y de su registro en libros.

5. Revisión de los contratos que establecen derechos y obligaciones pecuniarios y de su registro en libros.

6. Verificación de que los libros y registros de primera entrada estén al corriente, y de sus sumas y asientos de concentración.

7. Verificación de que los auxiliares se lleven al día, y de sus sumas y confrontación de sus saldos.

8. Pruebas del registro de la documentación en los libros de primera entrada y su pase a los auxiliares.

## CONCILIACIONES BANCARIAS

9. Conciliación de las cuentas de bancos a la fecha del arqueo.

10. Revisión de las conciliaciones efectuadas por la organización a la fecha de la auditoría.

## OPERACIONES DE TESORERÍA

11. Investigación de cheques devueltos y verificación de su cobro.

12. Prueba de la oportunidad del depósito íntegro de los ingresos.

13. Prueba del depósito de los ingresos propios en la Tesorería de la Federación.

14. Prueba de que se perciban todos los ingresos devengados durante el periodo sujeto a revisión.

15. Conciliación de los ingresos estimados con los obtenidos y con los depositados en la Tesorería de la Federación.

16. Examen de los contratos que deban generar ingresos y verificación de su percepción.

17. Verificación selectiva de que la documentación de los pagos reúna los requisitos de validez.

18. Documentación de los cheques para reembolso de los fondos de caja.

19. Comprobación de la mutilación de los cheques cancelados.

## CONTABILIDAD

20. Acatamiento de los principios de contabilidad aplicables.

21. Comprobación de las cuentas por pagar a la fecha del arqueo.

22. Investigación de pagos poco usuales, anormales o muy cuantiosos.

23. Investigación de créditos a cuentas por cobrar.

24. Verificación de los movimientos en cuentas por cobrar que no procedan de operaciones habituales.

25. Análisis de la antigüedad de saldos y certificación de la suficiencia de la previsión para cuentas de cobro dudoso.

26. Revisión de los expedientes de crédito de las cuentas atrasadas.

27. Examen de la previsión para cuentas de cobro dudoso.

28. Estimación de la suficiencia de esa previsión.

29. Solicitud selectiva de confirmación de saldos de cuentas por cobrar y por pagar.

30. Verificación de los contratos que amparan pasivos.

31. Verificación de la documentación de pagos de pasivo.

32. Verificación del cómputo de intereses y de la retención del impuesto.

33. Cédula sumaria de gastos e investigación de sus variaciones bruscas.

34. Cédulas analíticas de gastos y comprobación de sus movimientos.

35. Estudio de la cobertura de seguros y fianzas.

36. Verificación del pago de primas de seguros y fianzas.

37. Comprobación de la retención del impuesto sobre productos del trabajo y verificación de su causación y entero.

38. Comprobación de la determinación y pago de los impuestos causados.

39. Cédula sumaria de los impuestos omitidos.

## PRESUPUESTO

40. Cédula analítica de la proporción del presupuesto de ingresos y egresos que corresponde al periodo que termina en la fecha de la auditoría.

41. Verificación de la aprobación de los presupuestos y de que los registros presupuestarios se mantengan al día.

42. Investigación de las bases del presupuesto de centros de enseñanza tecnológica.

43. Comparación de los gastos variables con los indicadores de volumen.

44. Comparación del presupuesto proporcional con lo realizado hasta la fecha de la auditoría y examen de los informes periódicos de avance.

#### INFORMÁTICA

45. Prueba de los informes del equipo de procesamiento de datos.

46. Revisión del control de la información que emana del equipo de computación.

47. Evaluación de la costeabilidad del equipo de computación.

#### EVALUACIÓN

48. Estado de los cargos mensuales a los programas, proyectos o funciones en el ejercicio y análisis de sus variaciones.

49. Estudio de la idoneidad de los indicadores cuantitativos adoptados y aplicación de los mismos para medir lo realizado.

50. Comparación del presupuesto proporcional que corresponde a lo realizado, con el costo incurrido y análisis de variaciones.

51. Estudio de los índices de análisis financiero, de su tendencia y de su relación con los índices-objetivo.

52. Estimación de la eficiencia en la operación y en los resultados, y de la viabilidad de alcanzar los resultados propuestos.

#### CONCLUSIÓN

53. Síntesis de observaciones y sugerencias.

#### REVISIÓN

54. Resultado de observaciones y sugerencias anteriores.

55. Actualización de las guías.

#### SECCIÓN 3

### GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

#### REVISIÓN DE LAS AUDITORÍAS PRACTICADAS EN EL EJERCICIO

1. Revisión o práctica de la auditoría de operaciones.
2. Revisión o práctica de la auditoría administrativa.
3. Acorriamiento del cuestionario de control interno y del programa de archivo permanente.

#### ARQUEOS SIMULTÁNEOS DE FONDOS Y VALORES Y CONCILIACIONES BANCARIAS

4. Arqueos simultáneos de fondos y valores; solicitud a los bancos de envío directo de estados de cuenta cortados a la fecha del arqueo y de confirmación de saldos a la fecha de la auditoría.
5. Conciliaciones a la fecha del arqueo; revisión de la conciliación a la fecha de la auditoría; investigación de cheques devueltos y verificación de su cobro; y comprobación del depósito de los cheques en existencia a la fecha del arqueo.

#### CONTABILIDAD

6. Verificación del acatamiento de las disposiciones de los órganos de responsabilidad y de su registro en libros.
7. Examen de los contratos generadores de ingresos; verificación de su percepción; conciliación del ingreso real con el estimado y comprobación de los enteros en la Tesorería de la Federación.
8. Verificación de las cuentas por pagar a la fecha del arqueo e investigación de los pagos poco usuales o anormales.
9. Análisis de la antigüedad de saldos y certificación de la suficiencia de la previsión para cuentas de cobro dudoso.
10. Solicitudes selectivas de confirmación de saldos de cuentas y documentos por cobrar y por pagar.
11. Examen de los contratos que amparan pasivos y verificación de su registro.
12. Verificación del cómputo de intereses y retención del impuesto.

13. Cédula sumaria de los movimientos de gastos por meses y conceptos, e investigación de variaciones.

14. Investigación de los movimientos importantes en cuentas de gastos.

15. Cédulas sumarias de cobertura de seguros y fianzas.

16. Cédula sumaria de impuestos.

#### PRESUPUESTO Y EVALUACIÓN

17. Detalle del presupuesto anual y estados pro-forma.

18. Comparación del presupuesto con lo realizado; investigación de las diferencias; evaluación de la pertinencia de los indicadores cuantitativos aplicables a las realizaciones; determinación, con base en ellos, de los logros obtenidos y determinación de la relación entre los gastos variables reales con los previstos en el presupuesto.

19. Cédula acumulativa de los cargos mensuales a los diferentes programas, proyectos y funciones e investigación de las variaciones.

20. Conciliación de la cédula de aplicación de los costos y gastos a programas con la sumaria de los costos y gastos.

21. Estudio de los índices de análisis financiero, sus tendencias y su comparación con los índices-objetivo.

22. Estimación general de la eficiencia lograda en el ejercicio, en la operación y en los resultados.

#### CONCLUSIÓN

23. Síntesis de observaciones y sugerencias.

#### REVISIÓN

24. Resultado de observaciones y sugerencias anteriores.

25. Actualización de las guías.

#### SECCIÓN 4

### CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

#### ESTRUCTURA DE LA FUNCIÓN FINANCIERA

1. Independencia de las distintas oficinas de recursos financieros.

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

2. Acceso y control exclusivos de los cajeros a los recursos confiados a su custodia.

3. El personal de tesorería es ajeno a los libros de contabilidad.

4. El personal de contabilidad es ajeno a operaciones y registros de efectivo, valores y bienes.

5. Independencia del personal de control respecto de funciones de tesorería, contabilidad, manejo de bienes y elaboración de nóminas.

#### TESORERÍA

6. Instalaciones de seguridad para el manejo de efectivo y valores.

7. Seguridad de la guarda de las combinaciones de cajas-fuerte y de sus llaves.

8. Oportunidad del registro de las operaciones de efectivo y valores.

#### CONTABILIDAD

9. Uso de formas numeradas consecutivamente por la imprenta para respaldar operaciones de efectivo, valores y bienes.

10. Oportunidad de la información financiera.

11. Idoneidad del sistema de costos para aplicación a programas, proyectos, funciones o unidades.

#### CONTROL

12. Frecuencia de los arquezos por personas independientes a la tesorería.

13. Comprobación del depósito oportuno de ingresos.

14. Protección de los cheques que se envían para depósito.

15. Control de los ingresos previo a la entrega al cajero. Control de la venta de desperdicios y de activos diversos.
16. Elaboración de relaciones diarias de cobranza.
17. Control de ingresos recibidos por correo.
18. Número de firmas para expedición de cheques y otras medidas de protección.
19. Aditamentos de protección de los cheques.
20. Cancelación de los comprobantes pagados.
21. Mutilación de cheques cancelados y control de su secuencia numérica.
22. Verificación y cancelación de los comprobantes antes de efectuar los pagos.
23. Conciliación mensual de las cuentas de bancos.
24. Práctica de las conciliaciones por empleados ajenos a la tesorería.
25. Revisión de las conciliaciones por funcionarios ajenos a la tesorería.
26. Afianzamiento del personal que maneja fondos, valores o bienes.
27. Mutilación de las formas numeradas que se inutilizan y conservación de su secuencia numérica.
28. Control periódico de saldos de cuentas colectivas y confrontación con la cuenta de control.
29. Envío periódico de estados de cuenta a deudores y acreedores.
30. Investigación de las observaciones de deudores y acreedores.
31. Autorización para castigo de cuentas personales y para dar de baja inventarios.

#### PRESUPUESTO

32. Definición de indicadores cuantitativos de realizaciones y de los medios.
33. Definición de objetivos, términos de cumplimiento y responsabilidades.
34. Oportunidad del registro de egresos presupuestarios y de la ejecución de programas.

#### INFORMÁTICA

35. Control de informática.

#### CONCLUSIÓN

36. Síntesis de observaciones y sugerencias.

#### REVISIÓN

37. Revisión de observaciones y sugerencias anteriores.
38. Ocasión y fecha de la revisión.

#### SECCIÓN 5

### PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

#### ESTRUCTURA, POLÍTICAS, PROCEDIMIENTOS Y SISTEMAS

1. Organigrama de la unidad y de las oficinas de recursos financieros y descripción de sus actividades.
2. Esquemas de libros y registros y del sistema de costos; diagramas de flujo de las operaciones de ingresos y pagos.
3. Compilación de extractos de las políticas, reglamentos y procedimientos, o manuales que las contengan.
4. Catálogo de cuentas.

#### FONDOS, FUNCIONARIOS, APODERADOS E INFORMACIÓN FINANCIERA

##### 5. Listas de:

- Fondos de caja;
  - Cuentas de bancos;
  - Órganos de gobierno y funcionarios autorizados para contratar financiamientos, otorgar poderes y obligar a la organización;
  - Apoderados;
  - Firmas de cheques y títulos de crédito;
  - Personal afianzado e
  - Información financiera.
6. Lista de asesores externos indicando los servicios que prestan.

7. Estados sintéticos comparativos de los principales estados financieros; compilación de los últimos.
8. Cédulas sumarias de las coberturas por seguros y fianzas.
9. Cédula sumaria de impuestos.

#### SUGERENCIAS

10. Síntesis de medidas correctivas adoptadas con base en las sugerencias de auditorías anteriores.

## VII. EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

### Objetivos, realizaciones y sus costos

#### SECCIÓN I

### GUÍA DE AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

#### ACTIVIDADES DE LA ORGANIZACIÓN

1. Descripción de las actividades distinguiendo entre: *a)* Las que realiza directamente de las que confía a organismos independientes, y *b)* Las funcionales y las programáticas.
2. Organigrama de las unidades de producción y generación de ingresos.
3. Clasificación de los recursos fiscales y propios.
4. Principales conceptos de recursos propios.

#### METAS Y OBJETIVOS

5. Definición y comunicación al personal de las metas en materia de productos o servicios.
6. Congruencia de las metas con las generales del sector.
7. Precisión de los objetivos secuenciales.
8. Participación de los directivos y supervisores en la determinación de objetivos.
9. Comunicación de los objetivos al personal encargado de su consecución.

#### POLÍTICAS, REGLAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y MANUALES

10. Investigación de las necesidades colectivas.
11. Características de mercado de los bienes y servicios que se ofrecen.
12. Evaluación del beneficio que proporciona el producto para fijar las cuotas o precios.
13. Actitud que prevalece respecto de la generación de ingresos propios.
14. Control del servicio a los usuarios.
15. Diagramas de flujo de los documentos internos.

16. Compilación de políticas, reglamentos, procedimientos y manuales.

#### PLANEACIÓN, PRESUPUESTO Y PROGRAMACIÓN

##### *Planes a mediano y corto plazos*

17. Periodicidad con que se elaboran y revisan los planes.

18. Investigaciones en que se fundan los planes.

19. Uniformidad de la maquinaria y equipo.

20. Investigación de las posibilidades de maquila o de arrendamiento de equipos, previas a nuevas inversiones.

21. Investigación de materiales sustitutivos para reducir los costos.

##### *Presupuestos anuales*

22. Revisión de la viabilidad de objetivos antes de formular el presupuesto.

23. Análisis de la demanda potencial.

24. Participación de los supervisores en la elaboración del presupuesto.

25. Inclusión en el presupuesto del análisis de los ingresos propios.

26. Frecuencia de los informes comparativos de los ingresos presupuestados con los reales. Adopción de medidas correctivas.

27. Comparación de las producciones a capacidad instalada, presupuestada y obtenida. Análisis de variaciones.

28. Investigaciones en que se basan los costos predeterminados.

##### *Programas*

29. Comunicación de los programas de producción al personal.

30. Participación de los supervisores y encargados de la producción en la elaboración de los programas.

##### *Principios de contabilidad*

31. Principios de contabilidad empleados.

#### GENERACIÓN DE INGRESOS

32. Definición de las responsabilidades de generación de ingresos.

33. Actividades de promoción de ventas.

34. Métodos para calcular los volúmenes de servicios públicos prestados y el ingreso previsible.

35. Sistema de distribución de productos y servicios.

36. Participación de los canales de distribución en la estimación del volumen e importe de los ingresos presupuestados.

37. Modo de asignación del presupuesto de ingresos y comparación con el desempeño.

38. Medidas de registro y control de ingresos.

#### PRODUCCIÓN

39. Diagrama de las instalaciones y descripción de las operaciones de producción.

40. Estudio de las actividades de producción para establecer la competencia de los supervisores.

41. Estudios de simplificación del proceso productivo.

42. Revisión de las condiciones físicas del equipo y programa de mantenimiento.

43. Registros de producción por unidad de equipo.

44. Procedimientos para asegurar la disponibilidad oportuna del material de operación.

45. Investigación de métodos para aumentar la producción.

46. Programas de reducción del tiempo perdido.

47. Funciones del control de calidad.

#### COSTOS

48. Descripción del sistema de costos en vigor.

49. Bases de los costos predeterminados.

50. Capacidad de los registros para indicar la etapa y el insumo en que se originan las variaciones.

51. Empleo de los costos predeterminados para análisis de variaciones por volumen y precio.

52. Bases de aplicación de los costos generales o fijos.

## CÁLCULO DE LA EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

*De la organización auditada*

53. Suficiencia de la información de ingresos y costos para estudios de eficiencia.
54. Cálculo periódico de la eficacia y eficiencia y comparación con las presupuestadas.
55. Análisis de las variaciones de eficiencia.
56. Estadísticas de los índices de productividad por unidad de producto.
57. Registro de los avances en programas de reducción de costos.
58. Estadísticas de los índices de eficiencia de recursos humanos, materiales y financieros.
59. Índices de eficacia y de eficiencia en costos y en la operación global de la organización.
60. Investigación de otros índices aplicables.

*De los organismos subsidiados*

61. Detalle de los organismos subsidiados y características de los subsidios.
62. Unidad de control de organismos subsidiados.
63. Documentación que debe acompañarse a las solicitudes de subsidio.
64. Obligaciones que deben asumir los organismos solicitantes de los subsidios.
65. Estudio y autorización de los subsidios.

## CONCLUSIÓN

66. Síntesis de observaciones y sugerencias.

## REVISIÓN

67. Resultado de las sugerencias anteriores.
68. Ocasión y fecha de la revisión.

## SECCIÓN 2

## GUÍA DE AUDITORIA DE OPERACIONES

## INGRESOS

1. Cédula sumaria de ingresos.
2. Investigación y explicación de variaciones mensuales.
3. Verificación global del ingreso obtenido cuando es proporcional al volumen de producto o de servicios.
4. Verificación global del ingreso cuando se basa en declaraciones del usuario.
5. Comparación del ingreso real con el potencial estimado.
6. Comparación de los ingresos del ejercicio con los de años anteriores y determinación de tendencias.
7. Comprobación de los registros de ingresos y documentos que los amparan.
8. Verificación de las notas de crédito.
9. Control de las formas canceladas para conservación de la secuencia numérica.

## COSTOS

10. Estudio del proceso físico de producción y de la congruencia del sistema de costos con él.
11. Comparación de los informes de producción, ventas e inventarios con los presupuestados y con los de períodos anteriores y análisis de variaciones.
12. Cédula sumaria de costos y estudio del sistema.
13. Verificación de los costos.
14. Comprobación de los costos unitarios empleados para valoración.
15. Tendencia de los desperdicios.
16. Determinación de índices de demanda no atendida, de ineficiencia en producción y de capacidad ociosa.

## EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

*Objetivos, indicadores y estrategia*

17. Viabilidad y validez de los objetivos.
18. Descripción, razonamiento y discusión de los indicadores de objetivos y realizaciones.

19. Indagación y apreciación de los medios distintos del gasto público que permitan alcanzar los objetivos.

20. Relaciones cuantitativas entre lo realizado y lo previsto en materia de objetivos y de recursos empleados. Análisis de variaciones.

21. Estudio de las distintas combinaciones de medios apropiados para el alcance de los objetivos.

#### *Indices y tendencias de recursos humanos*

22. Comparación del volumen y costo de servicios personales en el ejercicio con el presupuestado y con el del ejercicio anterior.

23. Conciliación del costo de servicios personales con su registro en cuentas de costos y gastos y su aplicación a programas y funciones.

24. Comparación de las horas/hombre pagadas y su costo, con las previstas en el presupuesto por programa y función, y estudio de sus variaciones.

25. Comparación del costo de servicios personales obtenido por programa y función con el presupuestado, y estudio de sus diferencias y medidas correctivas.

#### *Indices y tendencias de recursos materiales*

26. Conciliación del costo de los recursos materiales habido en el ejercicio con su aplicación a programas y funciones.

27. Comparación del costo real por programa y función con el presupuestado. Estudio de variaciones en volumen y en precio.

#### *Indices y tendencias de recursos financieros*

28. Preparación del presupuesto proporcional aplicable al período transcurrido.

29. Comparación del presupuesto con lo realizado y estudio de las variaciones.

30. Cálculo del grado de realización por programa o función y juicio de la idoneidad de los indicadores.

31. Justificación de los gastos variables en razón del volumen de operación.

32. Variaciones de los costos mensuales por programas y funciones.

33. Conciliación de los costos y gastos totales con su aplicación a programas y funciones.

#### *Indices y tendencias de la eficiencia global: De la organización auditada*

34. Determinación y comparación de los índices de análisis financiero de liquidez, riesgo por financiamiento, rotación y productividad.

35. Determinación y comparación de los índices de eficiencia global: eficacia y eficiencia en costos y en operación.

36. Inclusión de otros índices pertinentes.

37. Cédula sumaria de las realizaciones y de los índices y sus tendencias. Estudio y discusión de las conclusiones y de la viabilidad de los objetivos.

#### *De los organismos subsidiados*

38. Cédula sumaria de los subsidios otorgados y estudio de la congruencia de sus objetivos con los de la organización auditada.

39. Verificación de la efectividad, regularidad y control de los principales subsidios, y evaluación de su eficacia y eficiencia.

40. Auditorías a los organismos subsidiados para verificar la justificación del subsidio y el empleo adecuado de los recursos.

#### CONCLUSIÓN

41. Síntesis de observaciones y sugerencias.

#### REVISIÓN

42. Resultado de las sugerencias anteriores.

43. Revisión de las guías y programas.

#### SECCIÓN 3

#### GUÍA DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE EVALUACIÓN DE PROGRAMAS

#### REVISIÓN DE LAS AUDITORÍAS PRACTICADAS EN EL EJERCICIO

1. Revisión de auditorías de antecedente.

## INGRESOS

2. Resumen analítico de ingresos y estudio de variaciones mensuales.
3. Comparación del ingreso real con el potencial y análisis de desviaciones.
4. Comparación de los ingresos del ejercicio con los de años anteriores y determinación de las tendencias.

## COSTOS

5. Cédula sumaria de costos y análisis de variaciones.
6. Pertinencia de las bases de valoración de inventarios.
7. Índices de demanda no atendida, de ineficiencia en producción y de capacidad ociosa.

## EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

*Objetivos, indicadores y estrategia*

8. Idoneidad de objetivos e indicadores cuantitativos y viabilidad del empleo de medios distintos del gasto público.
9. Relaciones cuantitativas entre objetivos y realizaciones, así como entre los recursos presupuestados y los empleados. Estudio de sus implicaciones.

*Índices y tendencias de recursos humanos*

10. Comparación del volumen y costo incurrido con el presupuestado y con el del año anterior. Estudio de variaciones.
11. Conciliación del costo de servicios personales con el cargo a cuentas de costos y su aplicación a programas y funciones.
12. Comparación de las horas/hombre pagadas y su costo, con las previstas en el presupuesto por programa y función, y análisis de variaciones.
13. Análisis del costo presupuestado con el incurrido por programa y función. Estudio de sus desviaciones y de medidas correctivas.

*Índices y tendencias de recursos materiales*

14. Conciliación del costo incurrido por recursos materiales con su aplicación a programas y funciones.
15. Comparación del costo real de recursos materiales por programa y función con el presupuestado y análisis de diferencias.

*Índices y tendencias de recursos financieros*

16. Síntesis del presupuesto y estados pro-forma y examen de los informes de operación.
17. Comparación de los ingresos y egresos presupuestados con los reales y análisis de variaciones.
18. Cálculo del grado de cumplimiento.
19. Análisis de las variaciones mensuales en los costos de programas y funciones e investigación de variaciones.
20. Conciliación del costo incurrido con sus aplicaciones a programas y funciones.

*Índices y tendencias de eficiencia global:  
De la organización auditada*

21. Determinación y comparación de los índices de análisis financiero de liquidez, riesgo por financiamiento, rotación y productividad.
22. Determinación y comparación de los índices de eficiencia global: eficacia y eficiencia en costos y en operación.
23. Inclusión de otros índices pertinentes.
24. Cédula resumen de las realizaciones y de los índices y tendencias. Estudio y discusión de las conclusiones y de la viabilidad de los objetivos.

*De los organismos subsidiados*

25. Cédulas sumaria de los subsidios otorgados y analíticas de los más importantes.
26. Auditorías de los organismos subsidiados.

## CONCLUSIÓN

27. Síntesis de observaciones y sugerencias.

## REVISIÓN

28. Resultado de las sugerencias anteriores.
29. Revisión de las demás guías y programas.

## SECCIÓN 4

## CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

## INGRESOS

1. Conocimiento del personal acerca de objetivos y programas.
2. Verificación de los precios, cálculos y sumas contenidos en las facturas y recibos.
3. Eficacia del control del volumen de servicios.
4. Definición de funciones y responsabilidades en la generación de ingresos.
5. Estimación del volumen de los servicios públicos prestados cuando éste lo declara el usuario.
6. Formas numeradas para la expedición de facturas y recibos.
7. Comparación del ingreso real con el presupuestado y con el de años anteriores.
8. Depósito de ingresos en la Tesorería de la Federación.
9. Registro de las facturas y recibos por su orden numérico consecutivo.
10. Formas numeradas para la expedición de notas de crédito y autorización de éstas.

## PRODUCCIÓN

11. Distribución de las responsabilidades de producción.
12. Estadística de producción dañada y desperdicios y programas para su reducción.
13. Estadística de producción por unidad de equipo y por grupos de personal.
14. Estudio y programas de reducción de tiempo.
15. Explicación de desviaciones en producción.
16. Control de calidad.

## COSTOS

17. Idoneidad del sistema de costos.
18. Conocimiento del proceso productivo por el personal de costos.
19. Suficiencia de la información de los registros de gastos fijos o generales.
20. Suficiencia del manual de costos.

## EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

*De la organización auditada*

21. Suficiencia de indicadores para evaluar las operaciones.

*De los organismos subsidiados*

22. Suficiencia de la documentación, información e indicadores para evaluar la eficiencia de las operaciones subsidiadas.

## CONCLUSIÓN

23. Opinión acerca del control interno.

## REVISIÓN

24. Resultado de las sugerencias anteriores.
25. Ocasión y fecha de la revisión.

## SECCIÓN 5

## PROGRAMA DE TRABAJO DE ARCHIVO PERMANENTE

## ORGANIZACIÓN, INGRESOS Y COSTOS

1. Organigrama de las unidades de producción y de generación de ingresos.

2. Bases de los precios y cuotas.
3. Diagrama de flujo de los documentos internos.
4. Compilación de normas de operación.
5. Descripción de los principios en que se basan la contabilidad y los estados prospectivos.
6. Gráfica del aparato de distribución.
7. Diagrama y descripción de las instalaciones de producción.

#### EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

##### *De la organización auditada*

8. Formas para estados comparativos de estadística y de reducción de costos.
9. Estadística de índices de eficiencia del manejo de recursos humanos, materiales y financieros.
10. Estadística de los índices de eficiencia global de la organización: eficacia y eficiencia en costos y en operación.

##### *De los organismos subsidiados*

11. Lista de los organismos subsidiados.
12. Criterios de justificación del subsidio.
13. Datos que debe proporcionar y obligaciones del organismo subsidiado.

#### SUGERENCIAS

14. Cartas de observaciones y sugerencias.
15. Síntesis de los resultados de sugerencias anteriores.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

- Basile, Joseph: *La formation culturelle des cadres et des dirigeants*, Collection Marabout Service, Editions Gerard & Co., Verviers, Bélgica, 1965.
- Lindberg, Roy A. y Theodor Cohn: *Auditoría de Operaciones*, Editora Técnica, S. A., México, 1975.
- Massé, Pierre: *Le Plan ou l'Anti-hasard*, Editions Gallimard, París, 1965.
- Massenet, Michel: *La nouvelle gestion publique*, Editions Hommes et Techniques, Suresnes, Francia, 1975.
- Pomeranz, F., A. J. Cancellieri, J. B. Stevens y J. L. Savage: *Auditing in the Public Sector*, Ed. Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1976.
- Ullmo, Yves: *La Planification en France*, Edit Dalloz, Collection *Études Politiques économiques et sociales*, París, 1974.

### FOLLETOS

- Auditors, Agents for Good Government, United States, General Accounting Office, Auditing Standards Supplement series Nº 2, 1973.*
- Audits of State and Local Governmental Units. Prepared by the Committee on Governmental Accounting and Auditing. American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1974, 1975.*
- Guidelines for C.P.A. participation in Government Audit Engagements to evaluate Economy, Efficiency, and Program Results, American Institute of Certified Public Accountants, Management Advisory Services. Guidelines number 6, New York, 1977.*
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletín Nº 2 México, 1977.
- Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities & Functions, by the Comptroller General of the United States, 1972 (1974 reprint).*

## DOCUMENTOS

- Cuenta del Tesoro Federal formada por la Tesorería General de la Federación, Ejercicio fiscal de 1886 a 1887, México, Tip., "El Gran Libro" de F. Parres y Comp. Sucesores, 1888.
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, México, 1976.
- Programas de Trabajo de los despachos Mancera Hermanos, S. C. y Freyssinier Morin, S. C.

## INDICE GENERAL

<i>Advertencia</i> . . . . .	9
Introducción	
La auditoría como mecanismo para verificar y evaluar la eficacia y la eficiencia del gasto público . . . . .	11
La gestión del Estado moderno como promotor del desarrollo . . . . .	13
El presupuesto por programas . . . . .	15
El control de las operaciones . . . . .	17
La auditoría del gasto público . . . . .	18

## PRIMERA PARTE

## I. Lineamientos generales

Misión contemporánea del Estado . . . . .	25
Características, principios y requerimientos de la contabilidad gubernamental . . . . .	27
Contexto presupuestario . . . . .	28
Principios de contabilidad e información financiera gubernamental . . . . .	29
Control de la eficacia y eficiencia en el alcance de los objetivos . . . . .	30
Control de la eficiencia del manejo de los recursos públicos . . . . .	31
Órganos de operación, 31; Políticas y normas de descentralización, 32; Sistema interno de comprobación y control, 33.	
Alcance de la auditoría gubernamental . . . . .	33
Auditoría del presupuesto, 35.	
Auditorías horizontales . . . . .	36
Auditorías administrativas, 36; Auditorías de operaciones, 36; Auditorías financieras, 37; Auditorías de evaluación de programas, 37; Análisis del control interno, 37; Archivo permanente de auditoría, 37.	
Auditorías verticales . . . . .	38
Auditorías de la organización general . . . . .	39
Auditoría administrativa de la organización general, 40.	
Auditorías de recursos humanos . . . . .	40
Auditoría administrativa de recursos humanos, 41; Auditoría de operaciones de recursos humanos, 41.	
Auditorías de recursos materiales . . . . .	42
Auditoría administrativa de recursos materiales, 42; Auditoría de operaciones de recursos materiales, 42.	

Auditorías de recursos financieros . . . . .	43
Auditoría administrativa de recursos financieros, 44; Auditoría de operaciones de recursos financieros, 44.	
Auditorías de eficiencia y productividad (objetivos, realizaciones y sus costos) . . . . .	44
Auditoría administrativa de eficiencia y productividad, 50; Auditoría de operaciones de eficiencia y productividad, 50.	
Anexo A: Principios de contabilidad e información financiera . . . . .	51
Anexo B: Normas de auditoría establecidas por la GAO . . . . .	55

## II. Ambito, programa, papeles de trabajo e informes de auditoría

Ambito de la auditoría gubernamental . . . . .	58
Contabilidad gubernamental . . . . .	58
Régimen legal, 58; Marco presupuestario, 59; Sistema de contabilidad de fondos, 59; Catálogo de cuentas y subcuentas, 60; Libros de contabilidad, 60; Estadísticas de operación de años anteriores, 61.	
Información financiera y de desempeño . . . . .	61
Objetivo de la información, 61; Características de la información, 62.	
Planeación de la auditoría . . . . .	62
Consideraciones preliminares . . . . .	62
Indole de la auditoría de eficiencia y productividad, 62; Contenido del compromiso de práctica de la auditoría, 63.	
Información previa . . . . .	64
Visita a las instalaciones de la organización y entrevista con sus funcionarios, 64; Disposiciones normativas, 64; Síntesis del presupuesto, 64; Detalle de los gastos del ejercicio, 64; Estados comparativos, 64; Información de auditorías anteriores, 64.	
Programa de auditoría . . . . .	65
Antecedentes y contenido del programa de auditoría, 65; Selección del grupo de auditoría, 65.	
Papeles de trabajo . . . . .	65
Naturaleza . . . . .	65
Clasificación . . . . .	66
Cédulas matrices, 66; Cédulas sumarias, 66; Cédulas analíticas, 67; Documentos probatorios y accesorios, 67.	
Contenido . . . . .	67
Análisis, 67; Normas y procedimientos de auditoría, 68; Objetivo y clasificación de las pruebas de auditoría, 68; Característica de las pruebas de auditoría, 69.	
Informes de auditoría . . . . .	70
Finalidad de los informes de auditoría . . . . .	70
Objetivo, 70; Independencia del auditor, 70.	

Contenido de los informes de auditoría . . . . .	70
Bases, 71; Evaluación, 71; Observaciones, 71; Conclusiones, 71; Recomendaciones, 71.	

## SEGUNDA PARTE

### AUDITORÍAS DE LA ORGANIZACIÓN, DE LOS RECURSOS Y DE LA EFICIENCIA Y PRODUCTIVIDAD

## III. Organización general

### Sección 1

#### Guía de auditoría administrativa (OGA)

Estructura de la organización . . . . .	75
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	76
Dirección, delegación de facultades y descentralización . . . . .	77
Descripción de puestos y desarrollo del personal . . . . .	78
Información para decisiones . . . . .	79
Información general . . . . .	79
Información financiera . . . . .	80
Reuniones de trabajo . . . . .	80
Metas y objetivos. Planeación, presupuesto, programación y control . . . . .	81
Sistema de libros y registros . . . . .	83
Instalaciones . . . . .	83
Asesoramiento . . . . .	84
Conclusión . . . . .	84
Revisión . . . . .	85

### Sección 2

#### Programa de trabajo de archivo permanente (OGP)

Estructura de la organización . . . . .	85
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	86
Dirección, delegación de facultades y descentralización . . . . .	86
Descripción de puestos y desarrollo del personal . . . . .	86
Información para decisiones . . . . .	86
Metas y objetivos. Planeación, presupuesto, programación y control . . . . .	86
Sistema de libros y registros . . . . .	87
Instalaciones . . . . .	87
Asesoramiento . . . . .	87
Sugerencias . . . . .	87

## IV. Recursos humanos

## Sección 1

## Guía de auditoría administrativa (RHA)

Estructura de la oficina de personal . . . . .	88
Personal de la organización . . . . .	88
Oficina de personal . . . . .	89
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	89
Descripción de puestos . . . . .	90
Reclutamiento y selección . . . . .	91
Adiestramiento y desarrollo . . . . .	92
Evaluación y promoción . . . . .	93
Relaciones humanas . . . . .	94
Preparación de nóminas y pago de sueldos . . . . .	95
Contabilidad, control y evaluación . . . . .	95
Libros y registros . . . . .	96
Conclusión . . . . .	97
Revisión . . . . .	97

## Sección 2

## Guía de auditoría de operaciones (RHO)

General . . . . .	98
Nóminas y listas de raya . . . . .	98
Pago de las remuneraciones . . . . .	99
Contabilidad, control y evaluación . . . . .	100
Libros y registros . . . . .	101
Conclusión . . . . .	101
Revisión . . . . .	101

## Sección 3

## Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (RHF)

Revisión de transacciones y registros . . . . .	102
Contabilidad, control y evaluación . . . . .	103
Conclusión . . . . .	103
Revisión . . . . .	104

## Sección 4

## Cuestionario de control interno (RHC)

Nóminas . . . . .	104
Pago de sueldos . . . . .	105
Controles y auditoría . . . . .	105
Conclusión . . . . .	106
Revisión . . . . .	106

## Sección 5

## Programa de trabajo de archivo permanente (RHP)

Estructura de la oficina de personal . . . . .	107
Políticas, procedimientos y reglas de operación . . . . .	107
Contratos de trabajo y prestaciones . . . . .	107
Sugerencias . . . . .	108

## V. Recursos materiales

## Sección 1

## Guía de auditoría administrativa (RMA)

Estructura de la función de manejo de los recursos materiales	109
Almacenes . . . . .	110
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	110
General . . . . .	110
Adquisiciones . . . . .	111
Servicios . . . . .	113
Mantenimiento . . . . .	113
Activo fijo . . . . .	113
Presupuesto . . . . .	114
Adquisiciones . . . . .	115
Programación y control. General . . . . .	115
Requisiciones . . . . .	116
Cotizaciones . . . . .	116
Pedidos . . . . .	116
Precios y gastos . . . . .	116
Pago . . . . .	117
Existencias . . . . .	117
General . . . . .	117
Entradas al almacén . . . . .	118
Salidas del almacén . . . . .	118
Almacenamiento . . . . .	119
Inventarios físicos . . . . .	119
Registros . . . . .	119
Evaluación . . . . .	120
Conclusión . . . . .	121
Revisión . . . . .	121

## Sección 2

## Guía de auditoría de operaciones (RMO)

General . . . . .	122
Adquisiciones . . . . .	122

Servicios . . . . .	124
Mantenimiento . . . . .	124
Consumos . . . . .	125
Inventarios . . . . .	125
Contabilidad, control y evaluación . . . . .	127
Conclusión . . . . .	128
Revisión . . . . .	129

**Sección 3***Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (RMF)*

Revisión de las auditorías practicadas en el ejercicio . . . . .	129
Adquisición, servicios y mantenimiento . . . . .	130
Consumos . . . . .	130
Inventarios . . . . .	130
Activo fijo . . . . .	131
Control y evaluación . . . . .	132
Conclusión . . . . .	132
Revisión . . . . .	133

**Sección 4***Cuestionario de control interno (RMC)*

General . . . . .	133
Compras . . . . .	134
Recepción de mercancías . . . . .	135
Inventarios . . . . .	136
Salidas de almacén . . . . .	137
Activos fijos . . . . .	137
Conclusión . . . . .	138
Revisión . . . . .	138

**Sección 5***Programa de trabajo de archivo permanente (RMP)*

Políticas, procedimientos, reglas de operación e instalaciones . . . . .	139
Contratos . . . . .	139
Inversión en activos fijos . . . . .	140
Descripción de los activos fijos . . . . .	140
Sugerencias . . . . .	140

**VI. Recursos financieros****Sección 1***Guía de auditoría administrativa (RFA)*

Estructura de la función financiera . . . . .	141
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	142

Tesorería . . . . .	143
Contabilidad . . . . .	143
Control . . . . .	145
Control de operaciones de tesorería . . . . .	145
Control de operaciones de contabilidad . . . . .	147
Presupuestos . . . . .	148
Informática . . . . .	149
Evaluación . . . . .	150
Del cumplimiento de los objetivos . . . . .	151
De la gestión financiera . . . . .	151
Instalaciones . . . . .	153
Conclusión . . . . .	154
Revisión . . . . .	154

**Sección 2***Guía de auditoría de operaciones (RFO)*

Arqueos de fondos y valores . . . . .	155
General . . . . .	156
Conciliaciones bancarias . . . . .	156
Operaciones de tesorería . . . . .	157
Contabilidad . . . . .	157
Presupuesto . . . . .	160
Informática . . . . .	161
Evaluación . . . . .	162
Conclusión . . . . .	162
Revisión . . . . .	163

**Sección 3***Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (RFF)*

Revisión de las auditorías practicadas en el ejercicio . . . . .	163
Arqueos simultáneos de fondos y valores y conciliaciones bancarias . . . . .	164
Contabilidad . . . . .	164
Presupuesto y evaluación . . . . .	165
Conclusión . . . . .	166
Revisión . . . . .	166

**Sección 4***Cuestionario de control interno (RFC)*

Estructura de la función financiera . . . . .	167
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	167
Tesorería . . . . .	167
Contabilidad . . . . .	168

270	INDICE GENERAL	
Control . . . . .		168
Presupuestos . . . . .		170
Informática . . . . .		170
Conclusión . . . . .		170
Revisión . . . . .		170

*Sección 5*

*Programa de trabajo de archivo permanente (RFP)*

Estructura, políticas, procedimientos y sistemas . . . . .	171
Fondos, funcionarios, apoderados e información financiera . . . . .	171
Sugerencias . . . . .	172

VII. Eficiencia y productividad

*Sección 1*

*Guía de auditoría administrativa (EPA)*

Actividades de la organización . . . . .	173
Metas y objetivos . . . . .	174
Políticas, reglamentos, procedimientos y manuales . . . . .	174
Planeación, presupuesto y programación . . . . .	175
Planes a mediano y corto plazos . . . . .	176
Presupuestos anuales . . . . .	176
Programas . . . . .	177
Principios de contabilidad . . . . .	177
Generación de ingresos . . . . .	177
Producción . . . . .	178
Costos . . . . .	179
Cálculo de la eficiencia y productividad . . . . .	180
Conclusión . . . . .	185
Revisión . . . . .	185

*Sección 2*

*Guía de auditoría de operaciones (EPO)*

Ingresos . . . . .	186
Costos . . . . .	188
Eficiencia y productividad . . . . .	189
Objetivos, indicadores y estrategia . . . . .	189
Índices y tendencias de recursos humanos . . . . .	190
Índices y tendencias de recursos materiales . . . . .	190
Índices y tendencias de recursos financieros . . . . .	191
Índices y tendencias de la eficiencia global . . . . .	192

Conclusión . . . . .	194
Revisión . . . . .	194

*Sección 3*

*Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (EPF)*

Revisión de las auditorías practicadas en el ejercicio . . . . .	195
Ingresos . . . . .	195
Costos . . . . .	195
Eficiencia y productividad . . . . .	196
Objetivos, indicadores y estrategia . . . . .	196
Índices y tendencias de recursos humanos . . . . .	196
Índices y tendencias de recursos materiales . . . . .	197
Índices y tendencias de recursos financieros . . . . .	197
Índices y tendencias de eficiencia global . . . . .	198
Conclusión . . . . .	199
Revisión . . . . .	199

*Sección 4*

*Cuestionario de control interno (EPC)*

Ingresos . . . . .	200
Producción . . . . .	200
Costos . . . . .	201
Eficiencia y productividad . . . . .	201
Conclusión . . . . .	202
Revisión . . . . .	202

*Sección 5*

*Programa de trabajo de archivo permanente (EPP)*

Eficiencia y productividad . . . . .	203
Sugerencias . . . . .	203

TERCERA PARTE

ÍNDICES SINTÉTICOS DE LOS CAPÍTULOS III A VII

III. Organización general

Sección. 1. Guía de auditoría administrativa (OGA) . . . . .	209
Sección. 2. Programa de trabajo de archivo permanente (OGP) . . . . .	212

## IV. Recursos humanos

Sección 1. Guía de auditoría administrativa (RHA) . . . . .	215
Sección 2. Guía de auditoría de operaciones (RHO) . . . . .	218
Sección 3. Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (RHF) . . . . .	220
Sección 4. Cuestionario de control interno (RHC) . . . . .	221
Sección 5. Programa de trabajo de archivo permanente (RHP) . . . . .	223

## V. Recursos materiales

Sección 1. Guía de auditoría administrativa (RMA) . . . . .	224
Sección 2. Guía de auditoría de operaciones (RMO) . . . . .	228
Sección 3. Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (RMF) . . . . .	230
Sección 4. Cuestionario de control interno (RMC) . . . . .	232
Sección 5. Programa de trabajo de archivo permanente (RMP) . . . . .	235

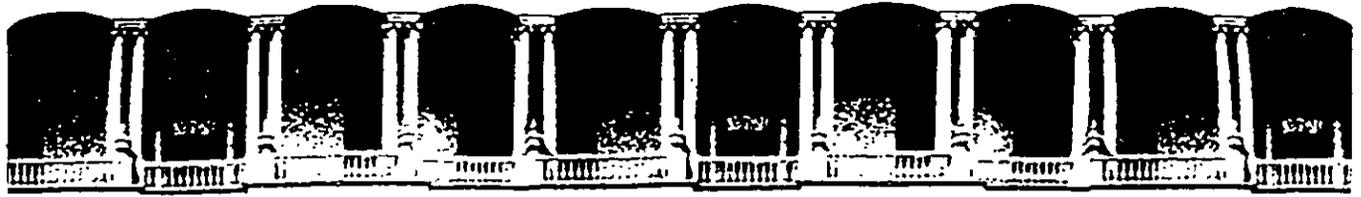
## VI. Recursos financieros

Sección 1. Guía de auditoría administrativa (RFA) . . . . .	236
Sección 2. Guía de auditoría de operaciones (RFO) . . . . .	239
Sección 3. Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (RFF) . . . . .	243
Sección 4. Cuestionario de control interno (RFC) . . . . .	245
Sección 5. Programa de trabajo de archivo permanente (RFP) . . . . .	247

## VII. Eficiencia y productividad

Sección 1. Guía de auditoría administrativa (EPA) . . . . .	249
Sección 2. Guía de auditoría de operaciones (EPO) . . . . .	253
Sección 3. Guía de auditoría financiera y de evaluación de programas (EPF) . . . . .	255
Sección 4. Cuestionario de control interno (EPC) . . . . .	258
Sección 5. Programa de trabajo de archivo permanente (EPP) . . . . .	259
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> . . . . .	261

Este libro se terminó de imprimir el día 26 de Junio de 1981 en los talleres de Lito Ediciones Olimpia, S. A. Sevilla 109, y se encuadernó en Encuadernación Progreso, S. A. Municipio Libre 188, México 13, D. F. Se tiraron 3,000 ejemplares.



**FACULTAD DE INGENIERIA U.N.A.M.  
DIVISION DE EDUCACION CONTINUA**

# **CURSOS INSTITUCIONALES**

**DIPLOMADO EN ADQUISICIONES Y  
ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS  
DEL SECTOR PÚBLICO EN EL**

**ISSSTE**

**CI 154**

**TEMA**

**CONTEXTO CIVIL Y PENAL**

**SUBTEMA**

**LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS  
SERVIDORES PÚBLICOS**

**EXPOSITOR: LIC. MA. TERESA PERELLÓN M.  
PALACIO DE MINERÍA  
FEBRERO DEL 2003**

# **LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PUBLICOS**

TEXTO VIGENTE  
(Ultima reforma aplicada 13/03/2002)

## *NOTA*

*EN EL ARTICULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL EL 26 DE MAYO DE 1995 SE DEROGAN LOS ARTICULOS 3o., 51 y 79 DE ESTA LEY UNICAMENTE EN LO QUE SE REFIERE A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA*

*REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 13 DE MARZO DE 2002*

## *TRANSITORIOS*

### *Artículo Segundo*

*Se derogan los Títulos Primero, por lo que se refiere a la materia de responsabilidades administrativas, Tercero y Cuarto de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, únicamente por lo que respecta al ámbito federal.*

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982

LEY Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-Presidencia de la República.

MIGUEL DE LA MADRID HURTADO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed;

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

## DECRETO

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PUBLICOS

## TITULO PRIMERO

VER NOTA AL INICIO DE LA LEY

### **CAPITULO UNICO**

#### **Disposiciones generales**

#### Artículo 1

Esta ley tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto Constitucional en materia de:

- I - Los sujetos de responsabilidad en el servicio público;
- II.- Las obligaciones en el servicio público;

III.- Las responsabilidades y sanciones administrativas en el servicio público, así como las que se deban resolver mediante juicio político;

IV.- Las autoridades competentes y los procedimientos para aplicar dichas sanciones;

V.- Las autoridades competentes y los procedimientos para declarar la procedencia del procesamiento penal de los servidores públicos que gozan de fuero y,

VI.- El registro patrimonial de los servidores públicos.

### Artículo 2

Son sujetos de esta Ley, los servidores públicos mencionados en el párrafo primero y tercero del artículo 108 Constitucional y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos económicos federales.

### Artículo 3

Las autoridades competentes para aplicar la presente Ley serán:

I.- Las Cámaras de Senadores y Diputados al Congreso de la Unión;

I Bis.- La Asamblea Legislativa del Distrito Federal;

II.- La Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo;

III.- Las dependencias del Ejecutivo Federal;

IV.- El órgano ejecutivo local del Gobierno del Distrito Federal;

V.- (Se deroga);

VI.- El Consejo de la Judicatura del Distrito Federal,

VII.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,

VIII.- Los Tribunales de Trabajo, en los términos de la legislación respectiva;

IX.- Los demás órganos jurisdiccionales que determinen las leyes.

### Artículo 4

Cuando los actos u omisiones materia de las acusaciones queden comprendidos en más de uno de los casos sujetos a sanción y previstos en el artículo 109 Constitucional, los procedimientos respectivos se desarrollarán en forma autónoma e independiente según su naturaleza y por la vía procesal que corresponda, debiendo las autoridades a que alude el artículo anterior turnar las denuncias a quien deba conocer de ellas. No podrán imponerse dos veces por una sola conducta, sanciones de la misma naturaleza.

## TITULO SEGUNDO

Procedimientos ante el Congreso de la Unión en Materia de Juicio Político y Declaración de Procedencia

### CAPITULO I

**Sujetos, causas de juicio político y sanciones**

### Artículo 5

En los términos del primer párrafo del artículo 110 de la Constitución General de la República, son sujetos de juicio

político los servidores públicos que en él se mencionan.

Los gobernadores de los Estados, los Diputados a las Legislaturas Locales y los Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia Locales podrán ser sujetos de juicio político por violaciones graves a la Constitución General de la República, a las Leyes Federales que de ella emanen, así como por el manejo indebido de fondos y recursos federales.

#### **Artículo 6**

Es procedente el juicio político cuando los actos u omisiones de los servidores públicos a que se refiere el artículo anterior, redunden en perjuicio de los intereses públicos fundamentales o de su buen despacho.

#### **Artículo 7**

Redundan en perjuicio de los intereses públicos fundamentales y de su buen despacho:

I - El ataque a las instituciones democráticas;

II.- El ataque a la forma de gobierno republicano, representativo, federal;

III.- Las violaciones graves y sistemáticas a las garantías individuales o sociales;

IV.- El ataque a la libertad de sufragio;

V.- La usurpación de atribuciones;

VI.- Cualquier infracción a la Constitución o a las leyes federales cuando cause perjuicios graves a la Federación, a uno o varios Estados de la misma o de la sociedad, o motive algún trastorno en el funcionamiento normal de las instituciones;

VII.- Las omisiones de carácter grave, en los términos de la fracción anterior; y

VIII.- Las violaciones sistemáticas o graves a los planes, programas y presupuestos de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y a las leyes que determinan el manejo de los recursos económicos federales y del Distrito Federal.

No precede el juicio político por la mera expresión de ideas.

El Congreso de la Unión valorará la existencia y gravedad de los actos u omisiones a que se refiere este artículo. Cuando aquellos tengan carácter delictuoso se formulará la declaración de procedencia a la que alude la presente ley y se estará a lo dispuesto por la legislación penal.

#### **Artículo 8**

Si la resolución que se dicte en el juicio político es condenatoria, se sancionará al servidor público con destitución. Podrá también imponerse inhabilitación para el ejercicio de empleos, cargos o comisiones en el servicio público desde un año hasta veinte años.

## **CAPITULO II**

### **Procedimiento en el juicio político**

#### **Artículo 9**

Cualquier ciudadano, bajo su más estricta responsabilidad podrá formular por escrito, denuncia contra un servidor público ante la Cámara de Diputados por las conductas a las que se refiere el artículo 7o. , de esta propia Ley y por las conductas que determina el párrafo segundo del artículo 5o. de esta misma Ley, por lo que toca a los Gobernadores de los Estados, Diputados a las Legislaturas Locales y Magistrados de los Tribunales de Justicia Locales.

La denuncia deberá estar apoyada en pruebas documentales o elementos probatorios suficientes para establecer la existencia de la infracción y estar en condiciones de presumir la responsabilidad del denunciado. En caso de que el

denunciante no pudiera aportar dichas pruebas por encontrarse éstas en posesión de una autoridad, la Subcomisión de Examen Previo, ante el señalamiento del denunciante, podrá solicitarlas para los efectos conducentes.

Las denuncias anónimas no producirán ningún efecto.

El juicio político sólo podrá iniciarse durante el tiempo en que el servidor público desempeñe su empleo, cargo o comisión, y dentro de un año después de la conclusión de sus funciones.

Las sanciones respectivas se aplicarán en un plazo no mayor de un año, a partir de iniciado el procedimiento.

### **Artículo 10**

Corresponde a la Cámara de Diputados sustanciar el procedimiento relativo al juicio político, actuando como órgano instructor y de acusación, y a la Cámara de Senadores fungir como Jurado de Sentencia.

La Cámara de Diputados sustanciará el procedimiento de juicio político por conducto de las Comisiones Unidas de Gobernación y Puntos Constitucionales y de Justicia, quienes al momento de su instalación designarán a cinco miembros de cada una de ellas para que en unión de sus Presidentes y un Secretario por cada Comisión, integren la Subcomisión de Examen Previo de denuncias de juicios políticos que tendrá competencia exclusiva para los propósitos contenidos en el Capítulo II de esta Ley.

### **Artículo 11**

Al proponer la Gran Comisión de cada una de las Cámaras del Congreso de la Unión, la constitución de Comisiones para el despacho de los asuntos, propondrá la integración de una Comisión para sustanciar los procedimientos consignados en la presente Ley y en los términos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

Aprobada la propuesta a que hace referencia el párrafo anterior, por cada Cámara se designarán de cada una de las Comisiones, cuatro integrantes para que formen la Sección instructora en la Cámara de Diputados y la de Enjuiciamiento en la de Senadores.

Las vacantes que ocurran en la Sección correspondiente de cada Cámara, serán cubiertas por designación que haga la Gran Comisión, de entre los miembros de las Comisiones respectivas.

### **Artículo 12**

La determinación del juicio político se sujetará al siguiente procedimiento:

a) El escrito de denuncia se deberá presentar ante la Oficialía Mayor de la Cámara de Diputados y ratificarse ante ella dentro de los tres días naturales siguientes a su presentación;

b) Una vez ratificado el escrito, la Oficialía Mayor de la Cámara de Diputados lo turnará a la Subcomisión de Examen Previo de las Comisiones Unidas de Gobernación y Puntos Constitucionales y de Justicia, para la tramitación correspondiente. La Oficialía Mayor deberá dar cuenta de dicho turno a cada una de las coordinaciones de los grupos partidistas representados en la Cámara de Diputados.

c) La Subcomisión de Examen Previo procederá, en un plazo no mayor a treinta días hábiles, a determinar si el denunciado se encuentra entre los servidores públicos a que se refiere el artículo 2o., de esta Ley, así como si la denuncia contiene elementos de prueba que justifiquen que la conducta atribuida corresponde a las enumeradas en el artículo 7o. de la propia Ley, y si los propios elementos de prueba permiten presumir la existencia de la infracción y la probable responsabilidad del denunciado y por tanto, amerita la incoación del procedimiento. En caso contrario la Subcomisión desechará de plano la denuncia presentada.

En caso de la presentación de pruebas supervinientes, la Subcomisión de Examen Previo podrá volver a analizar la denuncia que ya hubiese desechado por insuficiencia de pruebas;

d) La resolución que dicte la Subcomisión de Examen Previo, desechando una denuncia, podrá revisarse por el pleno de las Comisiones Unidas a petición de cualquiera de los Presidentes de las Comisiones o a solicitud, de cuando menos, el

diez por ciento de los diputados integrantes de ambas Comisiones, y

e) La resolución que dicte la Subcomisión de Examen Previo declarando procedente la denuncia, será remitida al pleno de las Comisiones Unidas de Gobernación y Puntos Constitucionales y de Justicia para efecto de formular la resolución correspondiente y ordenar se turne a la Sección Instructora de la Cámara.

### Artículo 13

La Sección Instructora practicará todas las diligencias necesarias para la comprobación de la conducta o hecho materia de aquella; estableciendo las características y circunstancias del caso y precisando la intervención que haya tenido el servidor público denunciado.

Dentro de los tres días naturales siguientes a la ratificación de la denuncia, la Sección informará al denunciado sobre la materia de la denuncia, haciéndole saber su garantía de defensa y que deberá a su elección, comparecer o informar por escrito, dentro de los siete días naturales siguientes a la notificación.

### Artículo 14

La Sección Instructora abrirá un período de prueba de 30 días naturales dentro del cual recibirá las pruebas que ofrezcan el denunciante y el servidor público, así como las que la propia Sección estime necesaria.

Si al concluir el plazo señalado no hubiese sido posible recibir las pruebas ofrecidas oportunamente, o es preciso allegarse otras, la Sección Instructora podrá ampliarlo en la medida que resulte estrictamente necesaria.

En todo caso, la Sección Instructora calificará la pertinencia de las pruebas, desechándose las que a su juicio sean improcedentes.

### Artículo 15

Terminada la instrucción del procedimiento, se pondrá el expediente a la vista del denunciante, por un plazo de tres días naturales, y por otros tantos a la del servidor público y sus defensores, a fin de que tomen los datos que requieran para formular alegatos, que deberán presentar por escrito dentro de los seis días naturales siguientes a la conclusión del segundo plazo mencionado.

### Artículo 16

Transcurrido el plazo para la presentación de alegatos, se hayan o no entregado éstos, la Sección Instructora formulará sus conclusiones en vista de las constancias del procedimiento. Para este efecto analizará clara y metódicamente la conducta o los hechos imputados y hará las consideraciones jurídicas que procedan para justificar, en su caso, la conclusión o la continuación del procedimiento.

### Artículo 17

Si de las constancias del procedimiento se desprende la inocencia del encausado, las conclusiones de la Sección Instructora terminarán proponiendo que se declare que no ha lugar a proceder en su contra por la conducta o el hecho materia de denuncia, que dió origen al procedimiento.

Si de las constancias se desprende la responsabilidad del servidor público, las conclusiones terminarán proponiendo la aprobación de lo siguiente.

I.- Que está legalmente comprobada la conducta o el hecho materia de la denuncia;

II.- Que se encuentra acreditada la responsabilidad del encausado;

III.- La sanción que deba imponerse de acuerdo con el artículo 8o. de esta Ley, y

IV.- Que en caso de ser aprobadas las conclusiones, se envíe la declaración correspondiente a la Cámara de Senadores, en concepto de acusación, para los efectos legales respectivos.

De igual manera deberán asentarse en las conclusiones las circunstancias que hubieren concurrido en los hechos.

### **Artículo 18**

Una vez emitidas las conclusiones a que se refieren los artículos precedentes, la Sección Instructora las entregará a los secretarios de la Cámara de Diputados para que den cuenta al Presidente de la misma, quien anunciará que dicha Cámara debe reunirse y resolver sobre la imputación, dentro de los tres días naturales siguientes, lo que harán saber los secretarios al denunciante y al servidor público denunciado, para que aquél se presente por sí y éste lo haga personalmente, asistido de su defensor, a fin de que aleguen lo que convenga a sus derechos.

### **Artículo 19**

La Sección Instructora deberá practicar todas las diligencias y formular sus conclusiones hasta entregarlas a los secretarios de la Cámara, conforme a los artículos anteriores, dentro del plazo de sesenta días naturales, contado desde el día siguiente a la fecha en que se le haya turnado la denuncia, a no ser que por causa razonable y fundada se encuentre impedida para hacerlo. En este caso podrá solicitar de la Cámara que se amplíe el plazo por el tiempo indispensable para perfeccionar la instrucción. El nuevo plazo que se conceda no excederá de quince días.

Los plazos a que se refiere este artículo se entienden comprendidos dentro del período ordinario de sesiones de la Cámara o bien dentro del siguiente ordinario o extraordinario que se convoque.

### **Artículo 20**

El día señalado, conforme al Artículo 18, la Cámara de Diputados se erigirá en órgano de acusación, previa declaración de su Presidente. En seguida la Secretaría dará lectura a las constancias procedimentales o a una síntesis que contenga los puntos sustanciales de éstas, así como a las conclusiones de la Sección Instructora. Acto continuo se concederá la palabra al denunciante y en seguida al servidor público o a su defensor, o a ambos si alguno de éstos lo solicitare, para que aleguen lo que convenga a sus derechos.

El denunciante podrá replicar y, si lo hiciere, el imputado y su defensor podrán hacer uso de la palabra en último término.

Returados el denunciante y el servidor público y su defensor, se procederá a discutir y a votar las conclusiones propuestas por la Sección Instructora.

### **Artículo 21**

Si la Cámara resolviese que no procede acusar al servidor público, éste continuará en el ejercicio de su cargo. En caso contrario, se le pondrá a disposición de la Cámara de Senadores, a la que se remitirá la acusación, designándose una comisión de tres diputados para que sostengan aquélla ante el Senado.

### **Artículo 22**

Recibida la acusación en la Cámara de Senadores, ésta la turnará a la Sección de Enjuiciamiento, la que emplazará a la Comisión de Diputados encargada de la acusación, al acusado y a su defensor, para que presenten por escrito sus alegatos dentro de los cinco días naturales siguientes al emplazamiento.

### **Artículo 23**

Transcurrido el plazo que se señala en el artículo anterior, con alegatos o sin ellos, la Sección de Enjuiciamiento de la Cámara de Senadores formulará sus conclusiones en vista de las consideraciones hechas en la acusación y en los alegatos formulados, en su caso, proponiendo la sanción que en su concepto deba imponerse al servidor público y expresando los preceptos legales en que se funde.

La Sección podrá escuchar directamente a la Comisión de Diputados que sostienen la acusación y al acusado y su defensor, si así lo estima conveniente la misma Sección o si lo solicitan los interesados. Asimismo, la Sección podrá disponer la práctica de otras diligencias que considere necesarias para integrar sus propias conclusiones.

Emitidas las conclusiones, la Sección las entregará a la Secretaría de la Cámara de Senadores.

### **Artículo 24**

Recibidas las conclusiones por la Secretaría de la Cámara, su Presidente anunciará que debe erigirse ésta en Jurado de Sentencia dentro de las 24 horas siguientes a la entrega de dichas conclusiones, precediendo la Secretaría a citar a la

Comisión a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, al acusado y a su defensor.

A la hora señalada para la audiencia, el Presidente de la Cámara de Senadores la declarará erigida en Jurado de Sentencia y procederá de conformidad con las siguientes normas:

1. - La Secretaría dará lectura a las conclusiones formuladas por la Sección de Enjuiciamiento;
2. - Acto continuo, se concederá la palabra a la Comisión de Diputados, al servidor público y su defensor, o a ambos;
3. - Retirados el servidor público y su defensor, y permaneciendo los diputados en la sesión se procederá a discutir y a votar las conclusiones y aprobar los que sean los puntos de acuerdo, que en ellas se contengan, el Presidente hará la declaratoria que corresponda.

Por lo que toca a gobernadores, diputados a las Legislaturas Locales y Magistrados de Tribunales Superiores de Justicia de los Estados, la Cámara de Senadores se erigirá en Jurado de Sentencia dentro de los tres días naturales siguientes a las recepciones de las conclusiones. En este caso, la sentencia que se dicte tendrá efectos declarativos y la misma se comunicará a la Legislatura Local respectiva, para que en ejercicio de sus atribuciones proceda como corresponda

### **CAPITULO III**

#### **Procedimiento para la declaración de procedencia**

##### **Artículo 25**

Cuando se presente denuncia o querrela por particulares o requerimiento del Ministerio Público cumplidos los requisitos procedimentales respectivos para el ejercicio de la acción penal, a fin de que pueda procederse penalmente en contra de algunos de los servidores públicos a que se refiere el primer párrafo del artículo 111 de la Constitución General de la República, se actuará en lo pertinente, de acuerdo con el procedimiento previsto en el capítulo anterior en materia de juicio político ante la Cámara de Diputados. En este caso, la Sección Instructora practicará todas las diligencias conducentes a establecer la existencia del delito y la probable responsabilidad del imputado, así como la subsistencia del fuero constitucional cuya remoción se solicita. Concluida esta averiguación, la Sección dictaminará si ha lugar a proceder penalmente en contra del inculcado.

Si a juicio de la Sección, la imputación fuese notoriamente improcedente, lo hará saber de inmediato a la Cámara, para que ésta resuelva si se continúa o desecha, sin perjuicio de reanudar el procedimiento si posteriormente aparecen motivos que lo justifiquen.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, la Sección deberá rendir su dictamen en un plazo de sesenta días hábiles, salvo que fuese necesario disponer de más tiempo, a criterio de la Sección. En este caso se observarán las normas acerca de ampliación de plazos para la recepción de pruebas en el procedimiento referente al juicio político.

##### **Artículo 26**

Dada cuenta del dictamen correspondiente, el Presidente de la Cámara anunciará a ésta que debe erigirse en Jurado de Procedencia al día siguiente a la fecha en que se hubiese depositado el dictamen, haciéndolo saber al inculcado y a su defensor, así como al denunciante, al querellante o al Ministerio Público, en su caso.

##### **Artículo 27**

El día designado, previa declaración al Presidente de la Cámara, ésta conocerá en Asamblea del dictamen que la Sección le presente y actuará en los mismos términos previstos por el artículo 20 en materia de juicio político.

##### **Artículo 28**

Si la Cámara de Diputados declara que ha lugar a proceder contra el inculcado, éste quedará inmediatamente separado de su empleo, cargo o comisión y sujeto a la jurisdicción de los tribunales competentes. En caso negativo, no habrá lugar a procedimiento ulterior mientras subsista el fuero, pero tal declaración no será obstáculo para que el procedimiento continúe su curso cuando el servidor público haya concluido el desempeño de su empleo, cargo o comisión

Por lo que toca a gobernadores, Diputados a las Legislaturas Locales y Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia de los Estados a quienes se les hubiere atribuido la comisión de delitos federales, la declaración de procedencia que al efecto dicte la Cámara de Diputados, se remitirá a la Legislatura Local respectiva, para que en ejercicio de sus atribuciones proceda como corresponda y, en su caso, ponga al inculcado a disposición del Ministerio Público Federal o del Organo Jurisdiccional respectivo.

#### Artículo 29

Cuando se siga proceso penal a un servidor público de los mencionados en el artículo 111 Constitucional, sin haberse satisfecho el procedimiento al que se refieren los artículos anteriores, la Secretaría de la misma Cámara o de la Comisión Permanente librará oficio al Juez o Tribunal que conozca de la causa, a fin de que suspenda el procedimiento en tanto se plantea y resuelve si ha lugar a proceder.

### **CAPITULO IV**

#### **Disposiciones comunes para los capítulos II y III del título segundo**

#### Artículo 30

Las declaraciones y resoluciones definitivas de las Cámaras de Diputados y Senadores son inatacables

#### Artículo 31

Las Cámaras enviarán por riguroso turno a las Secciones Instructoras las denuncias, querellas, requerimientos del Ministerio Público o acusaciones que se les presenten.

#### Artículo 32

En ningún caso podrá dispensarse un trámite de los establecidos en los Capítulos Segundo y Tercero de este Título.

#### Artículo 33

Cuando alguna de las Secciones o de las Cámaras deba realizar una diligencia en la que se requiera la presencia del inculcado, se emplazará a éste para que comparezca o conteste por escrito a los requerimientos que se le hagan, si el inculcado se abstiene de comparecer o de informar por escrito se entenderá que contesta en sentido negativo.

La Sección respectiva practicará las diligencias que no requieran la presencia del denunciado, encomendando al Juez de Distrito que corresponda las que deban practicarse dentro de su respectiva jurisdicción y fuera del lugar de residencia de las Cámaras, por medio de despacho firmado por el Presidente y el Secretario de la Sección al que se acompañará testimonio de las constancias conducentes.

El Juez de Distrito practicará las diligencias que le encomiende la Sección respectiva, con estricta sujeción a las determinaciones que aquélla le comunique.

Todas las comunicaciones oficiales que deban girarse para la práctica de las diligencias a que se refiere este artículo, se entregarán personalmente o se enviarán por correo, en pieza certificada y con acuse de recibo, libres de cualquier gasto.

#### Artículo 34

Los miembros de las Secciones y, en general, los Diputados y Senadores que hayan de intervenir en algún acto del procedimiento, podrán excusarse o ser recusados por alguna de las causas de impedimento que señala la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Únicamente con expresión de causa podrá el inculcado recusar a miembros de las Secciones Instructoras que conozcan de la imputación presentada en su contra, o a Diputados y Senadores que deban participar en actos del procedimiento.

El propio servidor público sólo podrá hacer valer la recusación desde que se le requiera para el nombramiento de defensor hasta la fecha en que se cite a las Cámaras para que actúen colegiadamente, en sus casos respectivos.

#### Artículo 35

Presentada la excusa o la recusación, se calificará dentro de los tres días naturales siguientes en un incidente que se

sustanciará ante la Sección a cuyos miembros no se hubiese señalado impedimento para actuar. Si hay excusa o recusación de integrantes de ambas secciones, se llamará a los suplentes. En el incidente se escucharán al promovente y al recusado y se recibirán las pruebas correspondientes. Las Cámaras calificarán en los demás casos de excusa o recusación.

#### **Artículo 36**

Tanto el inculpado como el denunciante o querellante podrán solicitar de las oficinas o establecimientos públicos las copias certificadas de documentos que pretendan ofrecer como prueba ante la Sección respectiva o ante las Cámaras.

Las autoridades estarán obligadas a expedir dichas copias certificadas, sin demora, y si no lo hicieren la Sección, o las Cámaras a instancia del interesado, señalará a la autoridad omisa un plazo razonable para que las expida, bajo apercibimiento de imponerle una multa de diez a cien veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal sanción que se hará efectiva si la autoridad no las expidiere. Si resultase falso que el interesado hubiera solicitado las constancias, la multa se hará efectiva en su contra.

Por su parte, la Sección o las Cámaras solicitarán las copias certificadas de constancias que estumen necesarias para el procedimiento, y si la autoridad de quien las solicitase no las remite dentro del plazo discrecional que se le señale, se impondrá la multa a que se refiere el párrafo anterior.

#### **Artículo 37**

Las Secciones o las Cámaras podrán solicitar, por sí o a instancia de los interesados, los documentos o expedientes originales ya concluidos, y la autoridad de quien se soliciten tendrá la obligación de remitirlos. En caso de incumplimiento, se aplicará la corrección dispuesta en el artículo anterior.

Dictada la resolución definitiva en el procedimiento, los documentos y expedientes mencionados deberán ser devueltos a la oficina de su procedencia, pudiendo dejarse copia certificada de las constancias que las Secciones o Cámaras estimen pertinentes.

#### **Artículo 38**

Las Cámaras no podrán erigirse en órgano de acusación o Jurado de Sentencia, sin que antes se compruebe fehacientemente que el servidor público, su defensor, el denunciante o el querellante y en su caso el Ministerio Público han sido debidamente citados

#### **Artículo 39**

No podrán votar en ningún caso los Diputados o Senadores que hubiesen presentado la imputación contra el servidor público. Tampoco podrán hacerlo los Diputados o Senadores que hayan aceptado el cargo de defensor, aun cuando lo renuncien después de haber comenzado a ejercer el cargo.

#### **Artículo 40**

En todo lo no previsto por esta Ley, en las discusiones y votaciones se observarán, en lo aplicable, las reglas que establecen la Constitución, la Ley Orgánica y el Reglamento Interior del Congreso General para discusión y votación de las leyes. En todo caso, las votaciones deberán ser nominales, para formular, aprobar o reprobar las conclusiones o dictámenes de las Secciones y para resolver incidental o definitivamente en el procedimiento.

#### **Artículo 41**

En el juicio político al que se refiere esta Ley, los acuerdos y determinaciones de las Cámaras se tomarán en sesión pública, excepto en la que se presenta la acusación o cuando las buenas costumbres o el interés en general exijan que la audiencia sea secreta.

#### **Artículo 42**

Cuando en el curso del procedimiento a un servidor público de los mencionados en los artículos 110 y 111 de la Constitución, se presentare nueva denuncia en su contra, se procederá respecto de ella con arreglo a esta Ley, hasta agotar la instrucción de los diversos procedimientos, procurando, de ser posible, la acumulación procesal.

Si la acumulación fuese procedente, la Sección formulará en un solo documento sus conclusiones, que comprenderán el

resultado de los diversos procedimientos.

#### Artículo 43

Las Secciones y las Cámaras podrán disponer las medidas de apercibimiento que fueren procedentes, mediante acuerdo de la mayoría de sus miembros presentes en la sesión respectiva.

#### Artículo 44

Las declaraciones o resoluciones aprobadas por las Cámaras con arreglo a esta Ley, se comunicarán a la Cámara a la que pertenezca el acusado, salvo que fuere la misma que hubiese dictado la declaración o resolución, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación si se tratase de alguno de los integrantes del Poder Judicial Federal a que alude esta Ley; y en todo caso al Ejecutivo para su conocimiento y efectos legales, y para su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En el caso de que la declaratoria de las Cámaras se refiera a gobernadores, diputados locales y Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia Locales, se hará la notificación a la Legislatura Local respectiva.

#### Artículo 45

En todas las cuestiones relativas al procedimiento no previstas en esta Ley, así como en la apreciación de las pruebas, se observarán las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Penales. Asimismo, se atenderán, en lo conducente, las del Código Penal.

### TITULO TERCERO

(Se deroga)

### TITULO CUARTO

(Se deroga)

### TÍTULO QUINTO

De las Disposiciones Aplicables a los servidores Públicos del Organismo Ejecutivo del Distrito Federal

## CAPITULO UNICO

#### Artículo 91

Al frente de la Contraloría General de la Administración Pública del Distrito Federal habrá un Contralor General, quien será nombrado y removido libremente por el Jefe de Gobierno.

Las facultades y obligaciones que esta Ley otorga a la Secretaría y a su titular se entenderán conferidas en el Distrito Federal a la Contraloría General de la Administración Pública del Distrito Federal y a su titular.

#### Artículo 92

El Contralor General designará y removerá libremente a los titulares de los órganos de control interno de las dependencias, entidades paraestatales y órganos desconcentrados de la Administración Pública del Distrito Federal.

Los órganos de control interno tendrán las mismas facultades que esta Ley les confiere a las contralorías internas de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, las que serán ejercidas en las dependencias, entidades y órganos desconcentrados de la Administración Pública del Distrito Federal.

#### Artículo 93

El servidor público afectado por los actos o resoluciones de la Contraloría General de la Administración Pública del

Distrito Federal o de los órganos de control interno, podrá, a su elección, interponer el recurso de revocación, previsto en esta Ley, o impugnar dichos actos o resoluciones ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, el que se sujetará a lo dispuesto por los artículos 73 y 74 de esta ley.

## TRANSITORIOS

### Artículo Primero

Esta Ley abroga la Ley de Responsabilidades de los Funcionarios y Empleados de la Federación del Distrito Federal y de los Altos Funcionarios de los Estados, de fecha 27 de diciembre de 1979 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de enero de 1980, y se derogan todas aquellas disposiciones que se opongan a la presente Ley.

Independientemente de las disposiciones que establece la presente Ley, quedan preservados los derechos sindicales de los trabajadores.

### Artículo Segundo

Todas las dependencias de la Administración Pública Federal, establecerán dentro de su estructura orgánica, en un plazo no mayor de seis meses el órgano competente a que se refiere el artículo 49 de esta Ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal y las Cámaras de Senadores y Diputados del Congreso de la Unión, establecerán los órganos y sistemas a que hace referencia el artículo 51 en un plazo no mayor de seis meses.

### Artículo Tercero

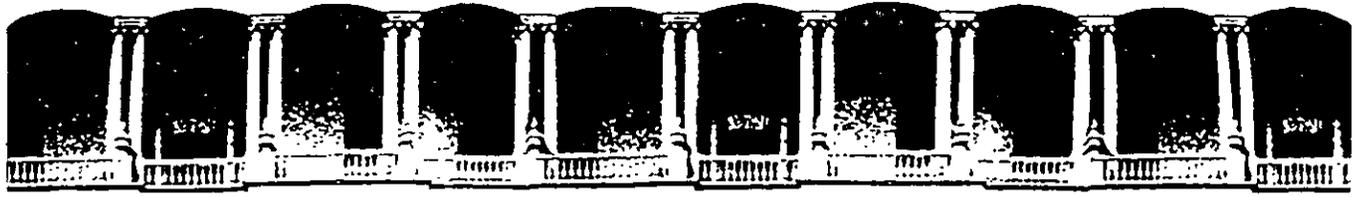
Por lo que respecta a las declaraciones sobre situación patrimonial efectuadas con anterioridad a la vigencia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, se estará a lo dispuesto en las normas vigentes en el momento de formularse dicha declaración.

### Artículo Cuarto

La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

México, D.F., a 30 diciembre de 1982. - Antonio Riva Palacio López, S.P.-Mariano Piña Olaya, D.P.-Silvia Hernández de Galindo, S.S.- Everardo Gámiz Fernández, D.S.-Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los treinta días del mes de diciembre de mil novecientos ochenta y dos.- Año del General Vicente Guerrero.-Miguel de la Madrid Hurtado. - Rúbrica.-El Secretario de Relaciones Exteriores, Bernardo Sepúlveda Amor.-Rúbrica.-El Secretario de la Defensa Nacional, Juan Arévalo Gardoqui.-Rúbrica.-El Secretario de Marina, Miguel Angel Gómez Ortega.-Rúbrica.-El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Jesús Silva Herzog -Rúbrica.-El Secretario de Programación y Presupuesto, Carlos Salinas de Gortari.-Rúbrica.-El Secretario de Patrimonio y Fomento Industrial, Francisco Labastida Ochoa.-Rúbrica.-El Secretario de Comercio, Héctor Hernández Cervantes.-Rúbrica.-El Secretario de Agricultura y Recursos Hidráulicos, Horacio García Aguilar.-Rúbrica.-El Secretario de Comunicaciones y Transportes, Rodolfo Félix Valdez.-Rúbrica.-El Secretario de Asentamientos Humanos y Obras Públicas, Marcelo Javelly Girard.-Rúbrica.-El Secretario de Educación Pública, Jesús Reyes Heróles.- Rúbrica.-El Secretario de Salubridad y Asistencia, Guillermo Soberón Acevedo. - Rúbrica.-El Secretario del Trabajo y Previsión Social, Arsenio Farrell Cubillas.-Rúbrica.-El Secretario de la Reforma Agraria, Luis Martínez Villicaña.-Rúbrica.-El Secretario de Turismo, Antonio Enriquez Savignac.-Rúbrica.-El Secretario de Pesca, Pedro Ojeda Paullada -Rúbrica.-El Jefe del Departamento del Distrito Federal, Ramón Aguirre Velázquez.-Rúbrica.-El Secretario de Gobernación, Manuel Bartlett Díaz -Rúbrica.



**FACULTAD DE INGENIERIA U.N.A.M.  
DIVISION DE EDUCACION CONTINUA**

# **CURSOS INSTITUCIONALES**

**DIPLOMADO EN ADQUISICIONES Y  
ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS  
DEL SECTOR PÚBLICO EN EL**

**ISSSTE**

**CI 154**

**TEMA**

**CONTEXTO CIVIL Y PENAL**

**SUBTEMA**

**LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO  
ADMINISTRATIVO**

**EXPOSITOR: LIC. MA. TERESA PERELLÓN M.  
PALACIO DE MINERÍA  
FEBRERO DEL 2003**

# **LEY Federal de Procedimiento Administrativo**

**(Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994, reformada y adicionada por Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación del 24 de diciembre de 1996, y 19 de abril y 30 de mayo de 2000).**

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

**ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEON**, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente:

## **DECRETO:**

**"El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:**

### **LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**

#### **TITULO PRIMERO**

#### **DEL AMBITO DE APLICACION Y PRINCIPIOS GENERALES**

**ARTICULO 3.-** Son elementos y requisitos del acto administrativo.

I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo, determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI. (Derogada mediante Decreto publicado el 24-12-96).

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

**X.** Mencionar el órgano del cual emana;

**XI. (Derogada mediante Decreto publicado el 24-12-96).**

**XII.** Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

**XIII.** Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

**XIV.** Tratándose de actos administrativos de los que se notifican deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

**XV.** Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

**XVI.** Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

**ARTICULO 4.-** Los actos administrativos de carácter general, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores, que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán publicarse en el **Diario Oficial de la Federación** para que produzcan efectos jurídicos.

Cuando así lo establezcan las leyes, los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y demás actos administrativos de carácter general, cuando afecten el interés público deberán ser publicados previamente en el **Diario Oficial de la Federación**, para dar oportunidad a los interesados de formular observaciones sobre las medidas propuestas, dentro del plazo que las leyes señalen para tales efectos y, en su defecto, dentro del plazo de sesenta días siguientes a la publicación.

Los instructivos, manuales y formatos que expidan las dependencias de la Administración Pública Federal deberán publicarse previamente a su aplicación, en el **Diario Oficial de la Federación**.

**\* Reformado 19-04-2000**

**ARTICULO 4-A.- (Derogado).**

**\* Adicionado 24-12-96**

**\* Derogado 19-04-2000**

## **CAPITULO SEGUNDO**

### **DE LA NULIDAD Y ANULABILIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

**ARTICULO 5.-** La omisión o irregularidad de los elementos y requisitos exigidos por el artículo 3 de esta Ley, o por las leyes administrativas de las materias de que se trate, producirán, según sea el caso, nulidad o anulabilidad del acto administrativo.

**ARTICULO 6.-** La omisión o irregularidad de cualquiera de los elementos o requisitos establecidos en las fracciones I a X del artículo 3 de la presente Ley, producirá la nulidad del acto administrativo,

la cual será declarada por el superior jerárquico de la autoridad que lo haya emitido, salvo que el acto impugnado provenga del titular de una dependencia, en cuyo caso la nulidad será declarada por el mismo.

El acto administrativo que se declare jurídicamente nulo será inválido; no se presumirá legítimo ni ejecutable; será subsanable, sin perjuicio de que pueda expedirse un nuevo acto. Los particulares no tendrán obligación de cumplirlo y los servidores públicos deberán hacer constar su oposición a ejecutar el acto, fundando y motivando tal negativa. La declaración de nulidad producirá efectos retroactivos.

En caso de que el acto se hubiera consumado, o bien, sea imposible de hecho o de derecho retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad del servidor público que la hubiere emitido u ordenado.

**\* Reformado 24-12-96**

**ARTICULO 7.-** La omisión o irregularidad en los elementos y requisitos señalados en las fracciones XII a XVI del artículo 3 de esta Ley, producirá la anulabilidad del acto administrativo.

El acto declarado anulable se considerará válido; gozará de presunción de legitimidad y ejecutividad; y será subsanable por los órganos administrativos mediante el pleno cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico para la plena validez y eficacia del acto. Tanto los servidores públicos como los particulares tendrán obligación de cumplirlo.

El saneamiento del acto anulable producirá efectos retroactivos y el acto se considerará como si siempre hubiere sido válido

### **CAPITULO TERCERO**

#### **DE LA EFICACIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

**ARTICULO 8.-** El acto administrativo será válido hasta en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

**ARTICULO 9.-** El acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior, El acto administrativo por el cual se otorgue un beneficio al particular, caso en el cual su cumplimiento será exigible por éste al órgano administrativo que lo emitió desde la fecha en que se dictó o aquella que tenga señalada para iniciar su vigencia; así como los casos en virtud de los cuales se realicen actos de inspección, investigación o vigilancia conforme a las disposiciones de ésta u otras leyes, los cuales son exigibles a partir de la fecha en que la Administración Pública Federal los efectúe.

**ARTICULO 10.-** Si El acto administrativo requiere aprobación de órganos o autoridades distintos del que lo emita, de conformidad a las disposiciones legales aplicables, no tendrá eficacia sino hasta en tanto aquélla se produzca.

### **CAPITULO CUARTO**

#### **DE LA EXTINCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

**ARTICULO 11.-** El acto administrativo de carácter individual se extingue de pleno derecho, por las siguientes causas:

- I. Cumplimiento de su finalidad;
- II. Expiración del plazo;
- III. Cuando la formación del acto administrativo esté sujeto a una condición o término suspensivo y éste no se realiza dentro del plazo señalado en el propio acto;
- IV. Acaecimiento de una condición resolutoria;
- V. Renuncia del interesado, cuando el acto hubiere sido dictado en exclusivo beneficio de éste y no sea en perjuicio del interés público; y
- VI. Por revocación, cuando así lo exija el interés público, de acuerdo con la ley de la materia.

### **TITULO TERCERO**

#### **DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**

##### **CAPITULO PRIMERO**

##### **DISPOSICIONES GENERALES**

**ARTICULO 12.-** Las disposiciones de este Título son aplicables a la actuación de los particulares ante la Administración Pública Federal, así como a los actos a través de los cuales se desenvuelve la función administrativa.

**ARTICULO 13.-** La actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe.

**ARTICULO 14.-** El procedimiento administrativo podrá iniciarse de oficio o a petición de parte interesada.

**ARTICULO 15.-** La Administración Pública Federal no podrá exigir más formalidades que las expresamente previstas en la ley.

Las promociones deberán hacerse por escrito en el que se precisará el nombre, denominación o razón social de quién o quiénes promuevan, en su caso de su representante legal, domicilio para recibir notificaciones, así como nombre de la persona o personas autorizadas para recibirlas, la petición que se formula, los hechos o razones que dan motivo a la petición, el órgano administrativo a que se dirigen y lugar y fecha de su emisión. El escrito deberá estar firmado por el interesado o su representante legal, a menos que no sepa o no pueda firmar, caso en el cual, se imprimirá su huella digital.

El promovente deberá adjuntar a su escrito los documentos que acrediten su personalidad, así como los que en cada caso sean requeridos en los ordenamientos respectivos.

**ARTICULO 15-A.-** Salvo que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se disponga otra cosa respecto de algún trámite:

**IX.** Tratar con respeto a los particulares y a facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, y

**X.** Dictar resolución expresa sobre cuantas peticiones le formulen, así como en los procedimientos iniciados de oficio, cuya instrucción y resolución afecte a terceros, debiendo dictarla dentro del plazo fijado por la ley.

**ARTICULO 17.-** Salvo que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se establezca otro plazo, no podrá exceder de tres meses el tiempo para que la dependencia u organismo descentralizado resuelva lo que corresponda. Transcurrido el plazo aplicable, se entenderán las resoluciones en sentido negativo al promovente, a menos que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se prevea lo contrario. A petición del interesado, se deberá expedir constancia de tal circunstancia dentro de los dos días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud respectiva ante quien deba resolver; igual constancia deberá expedirse cuando otras disposiciones prevean que transcurrido el plazo aplicable la resolución deba entenderse en sentido positivo.

En el caso de que se recurra la negativa por falta de resolución, y ésta a su vez no se resuelva dentro del mismo término, se entenderá confirmada en sentido negativo.

**\* Reformado 24-12-96**

**\* Reformado 19-04-2000**

**ARTICULO 17-A.-** Cuando los escritos que presenten los interesados no contengan los datos o no cumplan con los requisitos aplicables, la dependencia u organismo descentralizado correspondiente deberá prevenir a los interesados, por escrito y por una sola vez, para que subsanen la omisión dentro del término que establezca la dependencia u organismo descentralizado, el cual no podrá ser menor de cinco días hábiles contados a partir de que haya surtido efectos la notificación; transcurrido el plazo correspondiente sin desahogar la prevención, se desechará el trámite.

Salvo que en una disposición de carácter general se disponga otro plazo, la prevención de información faltante deberá hacerse dentro del primer tercio del plazo de respuesta o, de no requerirse resolución alguna, dentro de los diez días hábiles siguientes a la presentación del escrito correspondiente. La fracción de día que en su caso resulte de la división del plazo de respuesta se computará como un día completo. En caso de que la resolución del trámite sea inmediata, la prevención de información faltante también deberá hacerse de manera inmediata a la presentación del escrito respectivo

De no realizarse la prevención mencionada en el párrafo anterior dentro del plazo aplicable, no se podrá desechar el trámite argumentando que está incompleto. En el supuesto de que el requerimiento de información se haga en tiempo, el plazo para que la dependencia correspondiente resuelva el trámite se suspenderá y se reanudará a partir del día hábil inmediato siguiente a aquel en el que el interesado conteste.

**\* Adicionado 24-12-96**

**\* Reformado 19-04-2000**

**ARTICULO 17-B.-** Salvo disposición expresa en contrario, los plazos para que la autoridad conteste empezarán a correr al día hábil inmediato siguiente a la presentación del escrito correspondiente.

**\* Adicionado 24-12-96**

**I.** Los trámites deberán presentarse solamente en original, y sus anexos, en copia simple, en un tanto. Si el interesado requiere que se le acuse recibo, deberá adjuntar una copia para ese efecto;

**II.** Todo documento original puede presentarse en copia certificada y éstos podrán acompañarse de copia simple, para cotejo, caso en el que se regresará al interesado el documento cotejado;

**III.** En vez de entregar copia de los permisos, registros, licencias y, en general, de cualquier documento expedido por la dependencia u organismo descentralizado de la administración pública federal ante la que realicen el trámite, los interesados podrán señalar los datos de identificación de dichos documentos, y

**IV.** Excepto cuando un procedimiento se tenga que dar vista a terceros, los interesados no estarán obligados a proporcionar datos o entregar juegos adicionales de documentos entregados previamente a la dependencia u organismo descentralizado de la administración pública federal ante la que realicen el trámite correspondiente, siempre y cuando señalen los datos de identificación del escrito en el que se citaron o con el que se acompañaron y el nuevo trámite lo realicen ante la propia dependencia u organismo descentralizado, aun y cuando lo hagan ante una unidad administrativa diversa, incluso si se trata de un órgano administrativo desconcentrado.

**\* Adicionado 19-04-2000 ARTICULO 16.-** La Administración Pública Federal, en sus relaciones con los particulares, tendrá las siguientes obligaciones:

**I.** Solicitar la comparecencia de éstos, sólo cuando así esté previsto en la ley, previa citación en la que se hará constar expresamente el lugar, fecha, hora y objeto de la comparecencia, así como los efectos de no atenderla;

**II.** Requerir informes, documentos y otros datos durante la realización de visitas de verificación, sólo en aquellos casos previstos en ésta u otras leyes;

**III.** Hacer del conocimiento de éstos, en cualquier momento, del estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan interés jurídico, y a proporcionar copia de los documentos contenidos en ellos;

**IV.** Hacer constar en las copias de los documentos que se presenten junto con los originales, la presentación de los mismos;

**V.** Admitir las pruebas permitidas por la ley y recibir alegatos, los que deberán ser tomados en cuenta por el órgano competente al dictar resolución,

**VI.** Abstenerse de requerir documentos o solicitar información que no sean exigidos por las normas aplicables al procedimiento, o que ya se encuentren en el expediente que se está tramitando;

**VII.** Proporcionar información y orientar acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones legales vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar;

**VIII.** Permitir el acceso a sus registros y archivos en los términos previstos en ésta u otras leyes;

**ARTICULO 18.-** El procedimiento administrativo continuará de oficio, sin perjuicio del impulso que puedan darle los interesados. En caso de corresponderles a estos últimos y no lo hicieren, operará la caducidad en los términos previstos en esta Ley.

## **CAPITULO SEGUNDO**

### **DE LOS INTERESADOS**

**ARTICULO 19.-** Los promoventes con capacidad de ejercicio podrán actuar por sí o por medio de representante o apoderado.

La representación de las personas físicas o morales ante la Administración Pública Federal para formular solicitudes, participar en el procedimiento administrativo, interponer recursos, desistirse y renunciar a derechos, deberá acreditarse mediante instrumento público, y en el caso de personas físicas, también mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las propias autoridades o fedatario público, o declaración en comparecencia personal del interesado.

Sin perjuicio de lo anterior, el interesado o su representante legal mediante escrito firmado podrá autorizar a la persona o personas que estime pertinente para oír y recibir notificaciones, realizar trámites, gestiones y comparecencias que fueren necesarios para la tramitación de tal procedimiento, incluyendo la interposición de recursos administrativos.

**ARTICULO 20.-** Cuando en una solicitud, escrito o comunicación fungieren varios interesados, las actuaciones a que den lugar se efectuarán con el representante común o interesado que expresamente hayan señalado y, en su defecto, con el que figure en primer término.

## **CAPITULO TERCERO**

### **IMPEDIMENTOS, EXCUSAS Y RECUSACIONES**

**ARTICULO 21.-** Todo servidor público estará impedido para intervenir o conocer de un procedimiento administrativo cuando:

- I. Tenga interés directo o indirecto en el asunto de que se trate o en otro semejante, cuya resolución pudiera influir en la de aquél; sea administrador de sociedad o entidad interesada, o tenga litigio pendiente con algún interesado;
- II. Tenga interés su cónyuge, sus parientes consanguíneos en línea recta sin limitación de grados, colaterales dentro del cuarto grado o los afines dentro del segundo;
- III. Hubiere parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas o con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento;
- IV. Exista amistad o enemistad manifiesta que se hagan patentes mediante hechos o actitudes evidentes del servidor público que la demuestre objetivamente o con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior;
- V. Intervenga como perito o como testigo en el asunto de que se trata;

**VI.** Tenga relación de servicio, sea cual fuera su naturaleza, con las personas físicas o morales interesadas directamente en el asunto; y

**VII.** Por cualquier otra causa prevista en ley.

**ARTICULO 22.-** El servidor público que se encuentre en alguna de las circunstancias señaladas en el artículo anterior, tan pronto tenga conocimiento de la misma, se excusará de intervenir en el procedimiento y lo comunicará a su superior inmediato, quien resolverá lo conducente dentro de tres días siguientes.

Cuando hubiere otro servidor público con competencia, el superior jerárquico turnará el asunto a éste; en su defecto, dispondrá que el servidor público que se hubiere excusado resuelva, bajo la supervisión de su superior jerárquico.

**ARTICULO 23.-** La intervención del servidor público en el que concurra cualquiera de los impedimentos a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, no implicará necesariamente la invalidez de los actos administrativos en que haya intervenido, pero dará lugar a responsabilidad administrativa.

**ARTICULO 24.-** El superior jerárquico cuando tenga conocimiento de que alguno de sus subalternos se encuentra en alguna de las causales de impedimento a que se refiere a que se refiere el artículo 21 de la presente Ley, ordenará que se inhiba de todo conocimiento.

**ARTICULO 25.-** Cuando el servidor público no se inhibiere a pesar de existir alguno de los impedimentos expresados, en cualquier momento de la tramitación del procedimiento, el interesado podrá promover la recusación.

**ARTICULO 26.-** La recusación se planteará por escrito ante el superior jerárquico del recusado expresando la causa o causas en que se funda, acompañando al mismo las pruebas pertinentes.

Al día siguiente de integrado el expediente con la documentación a que se refiere el párrafo anterior, el recusado manifestará lo que considere pertinente. El superior resolverá en el plazo de tres días, lo procedente.

A falta de informe rendido por el recusado, se tendrá por cierto el impedimento interpuesto

**ARTICULO 27.-** Contra las resoluciones adoptadas en materia de impedimentos, excusas y recusaciones no cabrá recurso, sin perjuicio de la posibilidad de alegar la recusación al interponer el recurso que proceda contra la resolución que dé por concluido el procedimiento.

## **CAPITULO CUARTO**

### **DE LOS TERMINOS Y PLAZOS**

**ARTICULO 28.-** Las actuaciones y diligencias administrativas se practicarán en días y horas hábiles

En los plazos fijados en días no se contarán los inhábiles, salvo disposición en contrario. No se considerarán días hábiles: los sábados, los domingos, el 1o. de enero; 5 de febrero; 21 de marzo; 1o. de mayo; 5 de mayo; 1o. y 16 de septiembre; 20 de noviembre; 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre, así como los días en que tengan vacaciones generales las autoridades competentes o aquellos en que

se suspendan las labores, los que se harán del conocimiento público mediante acuerdo del titular de la Dependencia respectiva, que se publicará en el **Diario Oficial de la Federación**.

Los términos podrán suspenderse por causa de fuerza mayor o caso fortuito, debidamente fundada y motivada por la autoridad competente.

La autoridad podrá, de oficio o a petición de parte interesada, habilitar días inhábiles, cuando así lo requiera el asunto.

**ARTICULO 29.-** En los plazos establecidos por períodos se computarán todos los días; cuando se fijen por mes o por año se entenderá que el plazo concluye el mismo número de día del mes o año de calendario que corresponda, respectivamente; cuando no exista el mismo número de día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

Si el último día del plazo o la fecha determinada son inhábiles o las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil.

Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado hasta el día siguiente hábil.

**ARTICULO 30.-** Las diligencias o actuaciones del procedimiento administrativo se efectuarán conforme a los horarios que cada dependencia o entidad de la Administración Pública Federal previamente establezca y publique en el **Diario Oficial de la Federación**, y en su defecto, las comprendidas entre las 8:00 y las 18:00 horas. Una diligencia iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez.

Las autoridades administrativas, en caso de urgencia o de existir causa justificada, podrán habilitar horas inhábiles cuando la persona con quien se vaya a practicar la diligencia realice actividades objeto de investigación en tales horas.

**ARTICULO 31.-** Sin perjuicio de lo establecido en otras leyes administrativas, la Administración Pública Federal, de oficio o a petición de parte interesada, podrá ampliar los términos y plazos establecidos, sin que dicha ampliación exceda en ningún caso de la mitad del plazo previsto originalmente, cuando así lo exija el asunto y no se perjudiquen los derechos de los interesados o de terceros.

**ARTICULO 32.-** Para efectos de las notificaciones, citaciones, emplazamientos, requerimientos, visitas e informes, a falta de términos o plazos establecidos en las leyes administrativas para la realización de trámites, aquéllos no excederán de diez días. El órgano administrativo deberá hacer del conocimiento del interesado dicho plazo.

## **CAPITULO QUINTO**

### **DEL ACCESO A LA DOCUMENTACION E INFORMACION**

**ARTICULO 33.-** Los interesados en un procedimiento administrativo tendrán derecho de conocer, en cualquier momento, el estado de su tramitación, recabando la oportuna información en las oficinas correspondientes, salvo cuando contengan información sobre la defensa y seguridad nacional, sean relativos a materias protegidas por el secreto comercial o industrial, en los que el interesado no sea titular o causahabiente, o se trate de asuntos en que exista disposición legal que lo prohíba.

**ARTICULO 34.-** Los interesados podrán solicitar les sea expedida a su costa, copia certificada de los documentos contenidos en el expediente administrativo en el que se actúa, salvo en los casos a que se refiere el artículo anterior.

## **CAPITULO SEXTO**

### **DE LAS NOTIFICACIONES**

**ARTICULO 35.-** Las notificaciones, citatorios, emplazamientos, requerimientos, solicitud de informes o documentos y las resoluciones administrativas definitivas podrán realizarse:

- I. Personalmente con quien deba entenderse la diligencia, en el domicilio del interesado;
- II. Mediante oficio entregado por mensajero o correo certificado, con acuse de recibo. También podrá realizarse mediante telefax, medios de comunicación electrónica o cualquier otro medio, cuando así lo haya aceptado expresamente el promovente y siempre que pueda comprobarse fehacientemente la recepción de los mismos, y
- III. Por edicto, cuando se desconozca el domicilio del interesado o en su caso de que la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal.

Tratándose de actos distintos a los señalados anteriormente, las notificaciones podrán realizarse por correo ordinario, mensajería, telegrama o, previa solicitud por escrito del interesado, a través de telefax, medios de comunicación electrónica u otro medio similar.

Salvo cuando exista impedimento jurídico para hacerlo, la resolución administrativa definitiva deberá notificarse al interesado por medio de correo certificado o mensajería, en ambos casos con acuse de recibo, siempre y cuando los solicitantes hayan adjuntado al promover el trámite el comprobante de pago del servicio respectivo.

**\* Reformado y Adicionado 24-12-96**

**\* Reformado 30-05-2000**

**ARTICULO 36.-** Las notificaciones personales se harán en el domicilio del interesado o en el último domicilio que la persona a quien se deba notificar haya señalado ante los órganos administrativos en el procedimiento administrativo de que se trate. En todo caso, el notificador deberá cerciorarse del domicilio del interesado y deberá entregar copia del acto que se notifique y señalar la fecha y hora en que la notificación se efectúa, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega, se hará constar en el acta de notificación, sin que ello afecte su validez.

Las notificaciones personales, se entenderán con la persona que deba ser notificada o su representante legal; a falta de ambos, el notificador dejará citatorio con carácter persona que se encuentre en el domicilio, para que el interesado espere a una hora fija del día hábil siguiente. Si el domicilio se encontrare cerrado, el citatorio se dejará con el vecino más inmediato.

Si la persona a quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se entenderá con cualquier persona que se encuentre en el domicilio en que se realice la diligencia y de negarse ésta a recibirla o en su caso de encontrarse cerrado el domicilio, se realizará por instructivo que se fijará en un lugar visible del domicilio.

De las diligencias en que conste la notificación, el notificador tomará razón por escrito.

Cuando las leyes respectivas así lo determinen, y se desconozca el domicilio de los titulares de los derechos afectados, tendrá efectos de notificación personal la segunda publicación del acto respectivo en el **Diario Oficial de la Federación**.

**ARTICULO 37.-** Las notificaciones por edictos se realizarán haciendo publicaciones que contendrán un resumen de las resoluciones por notificar. Dichas publicaciones deberán efectuarse por tres días consecutivos en el **Diario Oficial de la Federación** y en uno de los periódicos diarios de mayor circulación en el territorio nacional.

**ARTICULO 38.-** Las notificaciones personales surtirán sus efectos el día en que hubieren sido realizadas. Los plazos empezarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación

Se tendrá como fecha de notificación por correo certificado la que conste en el acuse de recibo

En las notificaciones por edictos se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación en el **Diario Oficial de la Federación** y en uno de los periódicos diarios de mayor circulación en el territorio nacional.

**ARTICULO 39.-** Toda notificación deberá efectuarse en el plazo máximo de diez días, a partir de la emisión de la resolución o acto que se notifique, y deberá contener el texto íntegro del acto, así como el fundamento legal en que se apoye con la indicación si es o no definitivo en la vía administrativa; y en su caso, la expresión del recurso administrativo que contra la misma proceda, órgano ante el cual hubiera de presentarse y plazo para su interposición.

## **CAPITULO SEPTIMO**

### **DE LA IMPUGNACION DE NOTIFICACIONES**

**ARTICULO 40.-** Las notificaciones irregularmente practicadas surtirán efectos a partir de la fecha en que se haga la manifestación expresa por el interesado o su representante legal de conocer su contenido o se interponga el recurso correspondiente.

**ARTICULO 41.-** El afectado podrá impugnar los actos administrativos recurribles que no hayan sido notificados o no se hubieren apegado a lo dispuesto en esta Ley, conforme a las siguientes reglas:

I. Si el particular afirma conocer el acto administrativo materia de la notificación, la impugnación contra la misma se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo correspondiente, en el que manifestará la fecha en que lo conoció;

En caso de que también impugna el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se acumulen contra la notificación;

II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo correspondiente ante la autoridad competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en el que se le deba dar a conocer y el nombre de la persona autorizada para recibirlo, en su caso. Si no se señalare domicilio, la autoridad dará a conocer el acto mediante notificación por edictos; si no se señalare persona autorizada, se hará mediante notificación personal.

El particular tendrá un plazo de quince días a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación, o cualquiera de ellos según sea el caso;

III. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo, y

IV. Si se resuelve que no hubo notificación o que ésta no fue efectuada conforme a lo dispuesto por la presente Ley, se tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II del presente artículo, quedando sin efectos todo lo actuado con base en aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, desechará dicho recurso.

## **CAPITULO OCTAVO**

### **DE LA INICIACION**

**ARTICULO 42.-** Los escritos dirigidos a la Administración Pública Federal deberán presentarse directamente en sus oficinas autorizadas para tales efectos, en las oficinas de correos, mediante mensajería o telefax, salvo el caso del escrito inicial de impugnación, el cual deberá presentarse precisamente en las oficinas administrativas correspondientes.

Cuando un escrito sea presentado ante un órgano incompetente, dicho órgano remitirá la promoción al que sea competente en el plazo de cinco días. En tal caso, se tendrá como fecha de presentación la del acuse de recibo del órgano incompetente, salvo que éste aperciba al particular en el sentido de que su recurso se recibe sólo para el efecto de ser turnado a la autoridad competente; de esta circunstancia deberá dejarse constancia por escrito en el propio documento y en la copia sellada que al efecto se exhiba.

Los escritos recibidos por correo certificado con acuse de recibo se considerarán presentados en las fechas que indique el sello fechador de la oficina de correos, excepto en los casos en que hubieren sido dirigidos a una autoridad que resulte incompetente. Para tal efecto, se agregará al expediente el sobre sin destruir en donde aparezca el sello fechador, y cuando así proceda se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior.

**ARTICULO 43.-** En ningún caso se podrán rechazar los escritos en las unidades de recepción de documentos.

Cuando en cualquier estado se considere que alguno de los actos no reúne los requisitos necesarios, el órgano administrativo lo pondrá en conocimiento de la parte interesada, concediéndole un plazo de cinco días para su cumplimiento. Los interesados que no cumplan con lo dispuesto en este artículo, se les podrá declarar la caducidad del ejercicio de su derecho, en los términos previstos en la presente Ley.

**ARTICULO 44.-** Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo podrá adoptar las medidas provisionales establecidas en las leyes administrativas de la materia, en su caso, en la presente Ley para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existieren suficientes elementos de juicio para ello.

**ARTICULO 45.-** Los titulares de los órganos administrativos antes quienes se inicie o se tramite cualquier procedimiento administrativo, de oficio o a petición de parte interesada podrán disponer su acumulación. Contra el acuerdo de acumulación no procederá recurso alguno.

## **CAPITULO NOVENO**

### **DE LA TRAMITACION**

**ARTICULO 46.-** En el despacho de los expedientes se guardará y respetará el orden riguroso de tramitación en los asuntos de la misma naturaleza; la alteración del orden sólo podrá realizarse cuando exista causa debidamente motivada de la que quede constancia.

El incumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior, será causa de responsabilidad del servidor público infractor.

**ARTICULO 47.-** Las cuestiones incidentales que se susciten durante el procedimiento no suspenderán la tramitación del mismo, incluyendo la recusación, en la inteligencia de que existir un procedimiento incidental de recusación, éste deberá resolverse antes de dictarse resolución definitiva o en la misma resolución.

**ARTICULO 48.-** Los incidentes se tramitarán por escrito dentro de los cinco días siguientes a la notificación del acto que lo motive, en el que expresará lo que a su derecho conviniera, así como las pruebas que estime pertinentes fijando los puntos sobre los que versen; una vez desahogadas, en su caso, las pruebas que hubiere ofrecido, en el término que se fije y que no excederá de diez días, el órgano administrativo resolverá el incidente planteado.

**ARTICULO 49.-** Los actos necesarios para la determinación, conocimientos y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento.

**ARTICULO 50.-** En los procedimientos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la confesional de las autoridades. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades administrativas, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos

La autoridad podrá allegarse de los medios de prueba que considere necesarios, sin más limitación que las establecidas en la Ley.

El órgano o autoridad de la Administración Pública Federal ante quien se tramite un procedimiento administrativo, acordará sobre la admisibilidad de las pruebas ofrecidas. Sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando no fuesen ofrecidas conforme a derecho, no tengan relación con el fondo del asunto, sean improcedentes e innecesarias o contrarias a la moral y al derecho. Tal resolución deberá estar debidamente fundada y motivada.

**ARTICULO 51.-** El desahogo de las pruebas ofrecidas y admitidas se realizará dentro de un plazo no menor a tres ni mayor de quince días, contando a partir de su admisión.

Si se ofreciesen pruebas que ameriten ulterior desahogo, se concederá al interesado un plazo no menor de ocho ni mayor de quince días para tal efecto.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya emitido la resolución definitiva

**ARTICULO 52.-** El órgano administrativo notificará a los interesados, con una anticipación de tres días, el inicio de las actuaciones necesarias para el desahogo de las pruebas que hayan sido emitidas.

**ARTICULO 53.-** Cuando las disposiciones legales así lo establezcan o se juzgue necesario, se solicitarán los informes u opiniones necesarios para resolver el asunto, citándose el precepto que lo exija o motivando, en su caso, la conveniencia de solicitarlos.

**ARTICULO 54.-** Los informes u opiniones solicitados a otros órganos administrativos podrán ser obligatorios o facultativos, vinculantes o no. Salvo disposición legal en contrario, los informes y opiniones serán facultativos y no vinculantes al órgano que los solicitó y deberán incorporarse al expediente.

**ARTICULO 55.-** A quien se le solicite un informe u opinión, deberá emitirlo dentro del plazo de quince días, salvo disposición que establezca otro plazo.

Si transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, no se recibiese el informe u opinión, cuando se trate de informes u opiniones obligatorios o vinculantes, se entenderá que no existe objeción a las pretensiones del interesado.

**ARTICULO 56.-** Concluida la tramitación del procedimiento administrativo y antes de dictar resolución se pondrán las actuaciones a disposición de los interesados, para que en su caso, formulen alegatos, los que serán tomados en cuenta por el órgano competente al dictar la resolución.

Los interesados en un plazo no inferior a cinco días ni superior a diez podrán presentar por escrito sus alegatos.

Si antes del vencimiento del plazo los interesados manifestaran su decisión de no presentar alegatos, se tendrá por concluido el trámite.

## **CAPITULO DECIMO**

### **DE LA TERMINACION**

**ARTICULO 57.-** Ponen fin al procedimiento administrativo:

- I. La resolución del mismo;
- II. El desistimiento;
- III. La renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el ordenamiento jurídico;
- IV. La declaración de caducidad,
- V. La imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, y
- VI. El convenio de las partes, siempre y cuando no sea contrario al ordenamiento jurídico ni verse sobre materias que no sean susceptibles de transacción, y tengan por objeto satisfacer el interés público, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regula.

**ARTICULO 58.-** Todo interesado podrá desistirse de su solicitud o renunciar a sus derechos, cuando éstos no sean de orden e interés públicos. Si el escrito de iniciación se hubiere formulado por dos a más interesados, el desistimiento o la renuncia solo afectará a aquél que lo hubiese formulado.

**ARTICULO 59.-** La resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y de oficio las derivadas del mismo; en su caso, el órgano administrativo competente podrá decidir sobre las mismas, poniéndolo previamente, en conocimiento de los interesados por un plazo no superior de diez días, para que manifiesten la que a su derecho convenga y aporten las pruebas que estimen convenientes.

En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin perjuicio de la potestad de la Administración Pública Federal de iniciar de oficio un nuevo procedimiento

**ARTICULO 60.-** En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, cuando se produzca su paralización por causas imputables al mismo, la Administración Pública Federal le advertirá que, transcurridos tres meses, se producirá la caducidad del mismo. Expirado dicho plazo sin que el interesado requerido realice las actividades necesarias para reanudar la tramitación, la Administración Pública Federal acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. Contra la resolución que declare la caducidad procederá el recurso previsto en la presente Ley.

La caducidad no producirá por si misma la prescripción de las acciones del particular de la Administración Pública Federal, pero los procedimientos caducados no interrumpen ni suspenden el caso de prescripción.

Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio se entenderán caducados, y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de parte interesada o de oficio, en el plazo de 30 días contados a partir de la expiración del plazo para dictar resolución.

**ARTICULO 61.-** En aquellos casos en que medie una situación de emergencia o urgencia, debidamente fundada y motivada, la autoridad competente podrá emitir el acto administrativo sin sujetarse a los requisitos y formalidades del procedimiento administrativo previstos en esta Ley, respetando en todo caso las garantías individuales.

## **CAPITULO DECIMO PRIMERO**

### **DE LAS VISITAS DE VERIFICACION**

**ARTICULO 62.-** Las autoridades administrativas, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias podrán llevar a cabo visitas de verificación, mismas que podrán ser ordinarias y extraordinarias; las primeras se efectuarán en días y horas hábiles, y las segundas en cualquier tiempo.

**ARTICULO 63.-** Los verificadores, para practicar visitas, deberán estar provistos de orden escrita con firma autógrafa expedida por la autoridad competente, en la que deberá precisarse el lugar o zona que ha de verificarse, el objeto de la visita, el alcance que deba tener y las disposiciones legales que lo fundamenten.

**ARTICULO 64.-** Los propietarios, responsables, encargados u ocupantes de establecimientos objeto de verificación estarán obligados a permitir el acceso y dar facilidades e informes a los verificadores para el desarrollo de su labor.

**ARTICULO 65.-** Al iniciar la visita, el verificador deberá exhibir credencial vigente con fotografía, expedida por la autoridad competente que lo acredite para desempeñar dicha función, así como la orden expresa a la que se refiere el artículo 63 de la presente Ley, de la que deberá dejar copia al propietario, responsable, encargado u ocupante del establecimiento.

**ARTICULO 66.-** De toda visita de verificación se levantará acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por la persona con quien se hubiere entendido la diligencia o por quien la practique si aquélla se hubiere negado a proponerlos.

De toda acta se dejará copia a la persona con quien se entendió la diligencia, aunque se hubiere negado a firmar, lo que no afectará la validez de la diligencia ni del documento de que se trate, siempre y cuando el verificador haga constar tal circunstancia en la propia acta. ----

**ARTICULO 67.-** En las actas se hará constar:

- I. Nombre, denominación o razón social del visitado;
- II. Hora, día, mes y año en que se inicie y concluya la diligencia;
- III. Calle, número, población o colonia, teléfono u otra forma de comunicación disponible, municipio o delegación, código postal y entidad federativa en que se encuentre ubicado el lugar en que se practique la visita;
- IV. Número y fecha del oficio de comisión que la motivó;
- V. Nombre y cargo de la persona con quien se entendió la diligencia;
- VI. Nombre y domicilio de las personas que fungieron como testigos;
- VII. Datos relativos a la actuación;
- VIII. Declaración del visitado, si quisiera hacerla, y
- IX. Nombre y firma de quienes intervinieron en la diligencia incluyendo los de quien la hubiere llevado a cabo. Si se negaren a firmar el visitado o su representante legal, ello no afectará la validez del acta, debiendo el verificador asentar la razón relativa.

**ARTICULO 68.-** Los visitados a quienes se haya levantado acta de verificación podrán formular observaciones en el acto de la diligencia y ofrecer pruebas en relación a los hechos contenidos en ella, o bien, por escrito, hacer uso de tal derecho dentro del término de cinco días siguientes a la fecha en que se hubiere levantado.

**ARTICULO 69.-** Las dependencias podrán, de conformidad con las disposiciones aplicables, verificar bienes, personas y vehículos de transporte con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales, para lo cual se deberán cumplir, en lo conducente, las formalidades previstas para las visitas de verificación.

**TITULO TERCERO A (1)**  
**DE LA MEJORA REGULATORIA**  
**CAPITULO PRIMERO**

## DISPOSICIONES GENERALES

**ARTICULO 69-A.-** Las disposiciones de este título se aplicarán a los actos, procedimientos y resoluciones de la administración pública federal centralizada y de los organismos descentralizados de la administración pública federal en términos del segundo párrafo del artículo 1 de esta Ley, a excepción de los actos, procedimientos o resoluciones de las Secretarías de la Defensa Nacional y de Marina.

**ARTICULO 69-B.-** Cada dependencia y organismo descentralizado creará un Registro de Personas Acreditadas para realizar trámites ante éstas; asignando al efecto un número de identificación al interesado, quien, al citar dicho número en los trámites subsecuentes que presente, no requerirá asentar los datos ni acompañar los documentos mencionados en el artículo 15, salvo al órgano a quien se dirige el trámite, la petición que se formula, los hechos y razones que dan motivo a la petición y el lugar y fecha de emisión del escrito. El número de identificación se conformará en los términos que establezca la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, con base en la clave del Registro Federal de Contribuyentes del interesado, en caso de estar inscrito en el mismo.

Los registros de personas acreditadas deberán estar interconectados informáticamente y el número de identificación asignado por una dependencia u organismo descentralizado será obligatorio para las demás.

Para efectos de esta Ley, por trámite se entiende cualquier solicitud o entrega de información que las personas físicas o morales del sector privado hagan ante una dependencia u organismo descentralizado, ya sea para cumplir una obligación, obtener un beneficio o servicio o, en general, a fin de que se emita una resolución, así como cualquier documento que dichas personas estén obligadas a conservar, no comprendiéndose aquella documentación o información que sólo tenga que presentarse en caso de un requerimiento de una dependencia u organismo descentralizado.

### \* (1) Título Adicionado 19-04-2000

**ARTICULO 69-C.-** Los titulares de las dependencias u órganos administrativos desconcentrados y directores generales de los organismos descentralizados de la administración pública federal podrán, mediante acuerdos generales publicados en el **Diario Oficial de la Federación**, establecer plazos de respuesta menores dentro de los máximos previstos en leyes o reglamentos y no exigir la presentación de datos y documentos previstos en las disposiciones mencionadas, cuando puedan obtener por otra vía la información correspondiente

En los procedimientos administrativos, las dependencias y los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal recibirán las promociones o solicitudes que, en términos de esta Ley, los particulares presenten por escrito, sin perjuicio de que dichos documentos puedan presentarse a través de medios de comunicación electrónica en las etapas que las propias dependencias y organismos así lo determinen mediante reglas de carácter general publicadas en el **Diario Oficial de la Federación**. En estos últimos casos se emplearán, en sustitución de la firma autógrafa, medios de identificación electrónica.

El uso de dichos medios de comunicación electrónica será optativo para cualquier interesado, incluidos los particulares que se encuentren inscritos en el Registro de Personas Acreditadas a que alude el artículo 69-B de esta Ley

Los documentos presentados por medios de comunicación electrónica producirán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos firmados autógrafamente y, en consecuencia, tendrán el mismo valor probatorio que las disposiciones aplicables les otorgan a éstos

La certificación de los medios de identificación electrónica del promovente, así como la verificación de la fecha y hora de recepción de las promociones o solicitudes y de la autenticidad de las manifestaciones vertidas en las mismas, deberán hacerse por las dependencias u organismos descentralizados, bajo su responsabilidad, y de conformidad con las disposiciones generales que al efecto emita la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Las dependencias y organismos descentralizados podrán hacer uso de los medios de comunicación electrónica para realizar notificaciones, citatorios o requerimientos de documentación e información a los particulares, en términos de lo dispuesto en el artículo 35 de esta Ley.

**\* Adicionado 30-05-2000**

**ARTICULO 69-D.-** Los titulares de las dependencias y los directores generales de los organismos descentralizados de la administración pública federal designarán a un servidor público con nivel de subsecretario u oficial mayor, como responsable de:

I. Coordinar el proceso de mejora regulatoria en el seno de la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, y supervisar su cumplimiento;

II. Someter a la opinión de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, al menos cada dos años, de acuerdo con el calendario que éste establezca, un programa de mejora regulatoria en relación con la normatividad y trámites que aplica la dependencia u organismo descentralizado de que se trate, así como reportes periódicos sobre los avances correspondientes, y

III. Suscribir y enviar a la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, en los términos de esta Ley, los anteproyectos de leyes, decretos legislativos y actos a que se refiere el artículo 4 y las manifestaciones respectivas que formule la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, así como la información a inscribirse en el Registro Federal de Trámites y Servicios.

La Comisión Federal de Mejora Regulatoria hará públicos los programas y reportes a que se refiere la fracción II así como las opiniones que emita al respecto.

## **CAPITULO SEGUNDO**

### **DE LA COMISION FEDERAL DE MEJORA REGULATORIA**

**ARTICULO 69-E.-** La Comisión Federal de Mejora Regulatoria, órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, promoverá la transparencia en la elaboración y aplicación de las regulaciones y que éstas generen beneficios superiores a sus costos y el máximo beneficio para la sociedad. Para ello la Comisión contará con autonomía técnica y operativa, y tendrá las siguiente atribuciones:

I. Revisar el marco regulatorio nacional, diagnosticar su aplicación y elaborar para su propuesta al Titular del Ejecutivo Federal, proyectos de disposiciones legislativas y administrativas y programas para mejorar la regulación en actividades o sectores económicos específicos,

II. Dictaminar los anteproyectos a que se refiere el artículo 69-H y las manifestaciones de impacto regulatorio correspondientes;

**III. Llevar el Registro Federal de Trámites y Servicios;**

**IV. Opinar sobre los programas de mejora regulatoria de las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal;**

**V. Brindar asesoría técnica en materia de mejora regulatoria a las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, así como a los estados y municipios que lo soliciten, y celebrar convenios para tal efecto;**

**VI. Celebrar acuerdos interinstitucionales en materia de mejora regulatoria, en los términos de la Ley sobre Celebración de Tratados;**

**VII. Expedir, publicar y presentar ante el Congreso de la Unión un informe anual sobre el desempeño de las funciones de la Comisión y los avances de las dependencias y organismos descentralizados en sus programas de mejora regulatoria, y**

**VIII. Las demás que establecen esta Ley y otras disposiciones.**

**ARTICULO 69-F.-** La Comisión contará con un consejo que tendrá las siguientes facultades.

**I. Ser enlace entre los sectores público, social y privado para recabar las opiniones de dichos sectores en materia de mejora regulatoria;**

**II. Conocer los programas de la Comisión así como los informes que presente el director general, y**

**III. Acordar los asuntos que se sometan a su consideración.**

El consejo estará integrado por los titulares de las Secretarías de Comercio y Fomento Industrial, quien lo presidirá, de Hacienda y Crédito Público, de Contraloría y Desarrollo Administrativo y de Trabajo y Previsión Social, así como de la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

Serán invitados permanentes del consejo el Gobernador del Banco de México, el Presidente de la Comisión Federal de Competencia, el Procurador Federal del Consumidor, los demás servidores públicos que establezca el Titular del Ejecutivo Federal, y al menos cinco representantes del sector empresarial y uno de cada uno de los sectores académico, laboral y agropecuario a nivel nacional.

El consejo operará en los términos del reglamento interno que al efecto expida.

**ARTICULO 69-G.-** La Comisión tendrá un director general, quien será designado por el Titular del Ejecutivo Federal y dirigirá y representará legalmente a la Comisión, adscribirá las unidades administrativas de la misma, expedirá sus manuales, tramitará el presupuesto aprobado, delegará facultades en el ámbito de su competencia, interpretará lo previsto en el título tercero A de esta Ley para efectos administrativos y tendrá las demás facultades que le confieran esta Ley y otras disposiciones.

El director general deberá ser profesional en materias afines al objeto de la Comisión, tener treinta años cumplidos y haberse desempeñado en forma destacada en cuestiones profesionales, del sector empresarial, de servicio público o académicas relacionadas con el objeto de la Comisión.

### **CAPITULO TERCERO**

## **DE LA MANIFESTACION DE IMPACTO REGULATORIO**

**ARTICULO 69-H.-** Cuando las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, elaboren anteproyectos de leyes, decretos legislativos y actos a que se refiere el artículo 4, los presentarán a la Comisión, junto con una manifestación de impacto regulatorio que contenga los aspectos que dicha Comisión determine, cuando menos treinta días hábiles antes de la fecha en que se pretenda emitir el acto o someterlo a la consideración del Titular de Ejecutivo Federal.

Se podrá autorizar que la manifestación se presente hasta en la misma fecha en que se someta el anteproyecto al Titular del Ejecutivo Federal o se expida la disposición, según corresponda, cuando el anteproyecto pretenda modificar disposiciones que por su naturaleza deban actualizarse periódicamente, y hasta veinte días hábiles después, cuando el anteproyecto pretenda resolver o prevenir una situación de emergencia. Se podrá eximir la obligación de elaborar la manifestación cuando el anteproyecto no implique costos de cumplimiento para los particulares. Cuando una dependencia u organismo descentralizado estime que el anteproyecto pudiera estar en uno de los supuestos previstos en este párrafo, lo consultará con la Comisión, acompañando copia del anteproyecto, la cual resolverá en definitiva sobre el particular, salvo que se trate de anteproyecto que se pretenda someter a la consideración del Titular del Ejecutivo Federal, en cuyo caso la Consejería Jurídica decidirá en definitiva, previa opinión de la Comisión.

No se requerirá elaborar manifestación en el caso de tratados, si bien, previamente a su suscripción, se solicitará y tomará en cuenta la opinión de la Comisión.

**ARTICULO 69-I.-** Cuando la Comisión reciba una manifestación de impacto regulatorio que a su juicio no sea satisfactoria, podrá solicitar a la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, dentro de los diez días hábiles siguientes a que reciba dicha manifestación, que realice las ampliaciones o correcciones a que haya lugar. Cuando a criterio de la Comisión la manifestación siga siendo defectuosa y el anteproyecto de que se trate pudiera tener un amplio impacto en la economía o un efecto sustancial sobre un sector específico, podrá solicitar a la dependencia u organismo descentralizado respectiva que con cargo a su presupuesto efectúe la designación de un experto, quien deberá ser aprobado por la Comisión. El experto deberá revisar la manifestación y entregar comentarios a la Comisión y a la propia dependencia u organismo descentralizado dentro de los cuarenta días hábiles siguientes a su contratación.

**ARTICULO 69-J.-** La Comisión, cuando así lo estime, podrá emitir y entregar a la dependencia u organismo descentralizado correspondiente un dictamen parcial o total de la manifestación de impacto regulatorio y del anteproyecto respectivo, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la recepción de la manifestación, de las ampliaciones o correcciones de la misma o de los comentarios de los expertos a que se refiere el artículo anterior, según corresponda.

El dictamen considerará las opiniones que en su caso reciba la Comisión de los sectores interesados y comprenderá, entre otros aspectos, una valoración sobre si se justifican las acciones propuestas en el anteproyecto, atendiendo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 69-E.

Cuando la dependencia u organismo descentralizado promotora del anteproyecto no se ajuste al dictamen mencionado, deberá comunicar por escrito las razones respectivas a la Comisión, antes de emitir o someter el anteproyecto a la consideración del Titular del Ejecutivo Federal, a fin de que la Comisión emita un dictamen final al respecto dentro de los cinco días hábiles siguientes.

El Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal para someter los anteproyectos a consideración del Ejecutivo, deberá recabar y tomar en cuenta la manifestación así como, en su caso, el dictamen de la Comisión.

**ARTICULO 69-K.-** La Comisión hará públicos, desde que los reciba, los anteproyectos y manifestaciones de impacto regulatorio, así como los dictámenes que emita y las autorizaciones y exenciones previstas en el segundo párrafo del artículo 69-H. Lo anterior, salvo que, a solicitud de la dependencia u organismo descentralizado responsable del anteproyecto correspondiente, la Comisión determine que dicha publicidad pudiera comprometer los efectos que se pretenda lograr con la disposición, en cuyo caso la Comisión hará pública la información respectiva cuando se publique la disposición en el **Diario Oficial de la Federación**; también se aplicará esta regla cuando lo determine la Consejería Jurídica, previa opinión de la Comisión, respecto de los anteproyectos que se pretendan someter a la consideración del Ejecutivo Federal.

**ARTICULO 69-L.-** La Secretaría de Gobernación publicará en el **Diario Oficial de la Federación**, dentro de los siete primeros días hábiles de cada mes, la lista que le proporcione la Comisión de los títulos de los documentos a que se refiere el artículo anterior.

La Secretaría de Gobernación no publicará en el **Diario Oficial de la Federación** los actos a que se refiere el artículo 4 que expidan las dependencias o los organismos descentralizados de la administración pública federal, sin que éstas acrediten contar con un dictamen final de la Comisión o la exención a que se refiere el segundo párrafo del artículo 69-H, o que no se haya emitido o emitirá dictamen alguno dentro del plazo previsto en el primer párrafo del artículo 69-J.

## **CAPITULO CUARTO**

### **DEL REGISTRO FEDERAL DE TRAMITES Y SERVICIOS**

**ARTICULO 69-M.-** La Comisión llevará el Registro Federal de Trámites y Servicios, que será público, para cuyo efecto las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán proporcionarle la siguiente información, para su inscripción, en relación con cada trámite que aplican:

- I.** Nombre del trámite;
- II.** Fundamentación jurídica;
- III.** Casos en los que debe o puede realizarse el trámite;
- IV.** Si el trámite debe presentarse mediante escrito libre o formato o puede realizarse de otra manera;
- V.** El formato correspondiente, en su caso, y su fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación;
- VI.** Datos y documentos específicos que debe contener o se deben adjuntar al trámite, salvo los datos y documentos a que se refiere el artículo 15;
- VII.** Plazo máximo que tiene la dependencia u organismo descentralizado para resolver el trámite, en su caso, y se aplica la afirmativa o negativa ficta;
- VIII.** Las excepciones a lo previsto en el artículo 15-A, en su caso;
- IX.** Monto de los derechos o aprovechamiento aplicables, en su caso, o la forma de determinar dicho monto;

**X.** Vigencia de los permisos, licencias, autorizaciones, registros y demás resoluciones que se emitan;

**XI.** Criterios de resolución del trámite, en su caso;

**XII.** Unidades administrativas ante las que se puede presentar el trámite;

**XIII.** Horarios de atención al público;

**XIV.** Números de teléfono, fax y correo electrónico, así como la dirección y demás datos relativos a cualquier otro medio que permita el envío de consultas, documentos y quejas, y

**XV.** La demás información que se prevea en el reglamento de esta ley o que la dependencia u organismo descentralizado considere que pueda ser de utilidad para los interesados.

La Comisión podrá eximir, mediante acuerdo publicado en el **Diario Oficial de la Federación**, la obligación de proporcionar la información a que se refiere este artículo, respecto de trámites específicos que se realizan exclusivamente por personas físicas, cuando éstos no se relacionen con el establecimiento o desarrollo de una actividad empresarial.

No será obligatorio proporcionar la información relativa a los trámites que se realicen en los procedimientos de contratación que lleven a cabo las dependencias.

**ARTICULO 69-N.-** La información a que se refiere el artículo anterior deberá entregarse a la Comisión en la forma en que dicho órgano lo determine y la Comisión deberá inscribirla en el Registro, sin cambio alguno, dentro de los cinco días hábiles siguientes.

Las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán notificar a la Comisión cualquier modificación a la información inscrita en el Registro, dentro de los diez días hábiles siguientes a que entre en vigor la disposición que fundamente dicha modificación.

Las unidades administrativas que apliquen trámites deberán tener a disposición del público la información que al respecto esté inscrita en el Registro.

**ARTICULO 69-O.-** La información a que se refiere el artículo 69-M, fracciones III a X, deberá estar prevista en leyes, reglamentos, decretos o acuerdos presidenciales o, cuando proceda, en normas oficiales mexicanas o acuerdos generales expedidos por las dependencias o los organismos descentralizados de la administración pública federal, que aplican los trámites.

**ARTICULO 69-P.-** La legalidad y el contenido de la información que se inscriba en el Registro será de estricta responsabilidad de las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, que proporcionen dicha información y la Comisión sólo podrá opinar al respecto. En caso de discrepancia entre la Comisión y la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, decidirá en definitiva la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, y se modificará, en su caso, la información inscrita.

**ARTICULO 69-Q.-** Las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, no podrán aplicar trámites adicionales a los inscritos en el Registro, ni aplicarlos en forma distinta a como se establezcan en el mismo, a menos que se trate de trámites:

**I.** Previstos en ley o reglamentos emitidos por el Ejecutivo Federal en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 89, fracción I, de la Constitución. En este caso, salvo por lo dispuesto en la fracción II, sólo serán exigibles a los interesados aquellos datos y documentos específicos que, no estando inscritos en el Registro, estén previstos en ley o en los reglamentos citados,

**II.** Que las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, apliquen dentro de los sesenta días hábiles siguientes a que haya entrado en vigor la disposición en la que tengan su fundamento o que modifique su aplicación;

**III.** Respecto de los cuales se pueda causar perjuicio a terceros con interés jurídico;

**IV.** Cuya no aplicación pueda causar un grave perjuicio. En este supuesto, la dependencia u organismo descentralizado correspondiente requerirá la previa aprobación de la Comisión, y podrá ordenar la suspensión de la actividad a que esté sujeta el trámite a que hubiere lugar, o

**V.** Que los interesados presenten para obtener una facilidad o un servicio. En estos supuestos, sólo serán exigibles a los interesados aquellos datos y documentos específicos que, no estando inscritos en el Registro, estén previstos en las disposiciones en que se fundamenten

En los casos a que se refieren las fracciones I, III, IV y V las dependencias y organismos descentralizados deberán notificar a la Comisión, simultáneamente a la aplicación de los trámites correspondientes, la información a inscribirse o modificarse en el Registro.

## **TITULO CUARTO**

### **DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES**

#### **ADMINISTRATIVAS**

#### **CAPITULO UNICO**

**ARTICULO 70.-** Las sanciones administrativas deberán estar previstas en las leyes respectivas y podrán consistir en:

**I.** Amonestación con apercibimiento;

**II.** Multa;

**III.** Multa adicional por cada día que persista la infracción;

**IV.** Arresto hasta por 36 horas;

**V.** Clausura temporal o permanente, parcial o total, y

**VI.** Las demás que señalen las leyes o reglamentos.

**ARTICULO 70-A.-** Es causa de responsabilidad el incumplimiento de esta Ley y serán aplicables las sanciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. En

todo caso se destituirá del puesto e inhabilitará cuando menos por un año para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público:

- I. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, incumpla por dos veces lo dispuesto en el artículo 17;
- II. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, por dos veces no notifique al responsable a que se refiere el artículo 69-D, de la información a modificarse en el Registro Federal de Trámites y Servicios respecto de trámites a realizarse por los particulares para cumplir una obligación, dentro de los cinco días hábiles siguientes a que entre en vigor la disposición que fundamente dicha modificación;
- III. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, no entregue al responsable a que se refiere el artículo 69-D, los anteproyectos de actos a que se refiere el artículo 4 y las manifestaciones correspondientes, para efectos de lo dispuesto en el artículo 69-H;
- IV. Al servidor público responsable del **Diario Oficial de la Federación** que por cinco veces incumpla lo previsto en el artículo 69-L;
- V. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, incumpla lo previsto en el artículo 69-N, tercer párrafo;
- VI. Al servidor público que, en un mismo empleo, cargo o comisión, exija cinco veces trámites, datos o documentos adicionales a los previstos en el Registro Federal de Trámites y Servicios, en contravención a lo dispuesto en el artículo 69-Q;
- VII. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, no cumpla con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 69-Q;
- VIII. Al servidor público competente de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria que, a solicitud escrita de un interesado, no ponga a su disposición la información prevista en el artículo 69-K dentro de los cinco días hábiles siguientes a que se reciba la solicitud correspondiente, y
- IX. Al servidor público competente de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria que incumpla lo dispuesto en el artículo 69-N, primer párrafo.

La Comisión Federal de Mejora Regulatoria informará a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo de los casos que tenga conocimiento sobre algún incumplimiento a lo previsto en esta Ley y su reglamento.

**\* Adicionado 19-04-2000**

**ARTICULO 71.-** Sin perjuicio de lo establecido en las leyes administrativas, en caso de reincidencia se duplicará la multa impuesta por la infracción anterior, sin que su monto exceda del doble del máximo.

**ARTICULO 72.-** Para imponer una sanción, la autoridad administrativa deberá notificar previamente al infractor del inicio del procedimiento, para que este dentro de los quince días siguientes exponga a lo que a su derecho convenga y, en su caso aporte las pruebas con que cuente.

**ARTICULO 73.-** La autoridad administrativa fundará y motivará su resolución considerando:

- I. Los daños que se hubieren producido o puedan producirse;
- II. El carácter intencional o no de la acción u omisión constitutiva de la infracción;
- III. La gravedad de la infracción, y
- IV. La reincidencia del infractor.

**ARTICULO 74.-** Una vez oído al infractor y desahogadas las pruebas ofrecidas y admitidas, se procederá, dentro de los diez días siguientes, a dictar por escrito la resolución que proceda, la cual será notificada en forma personal o por correo certificado.

**ARTICULO 75.-** Las autoridades competentes harán uso de las medidas legales necesarias, incluyendo el auxilio de la fuerza pública, para lograr la ejecución de las sanciones y medidas de seguridad que procedan.

**ARTICULO 76.-** Las sanciones administrativas podrán imponerse en más de una de las modalidades previstas en el artículo 70 de esta Ley, salvo el arresto.

**ARTICULO 77.-** Cuando en una misma acta se hagan constar diversas infracciones, en la resolución respectiva, las multas se determinarán separadamente así como el monto total de todas ellas.

Quando en una misma acta se comprenda a dos o más infractores, a cada uno de ellos se le impondrá la sanción que corresponda.

**ARTICULO 78.-** Las sanciones por infracciones administrativas se impondrán sin perjuicio de las penas que correspondan a los delitos en que, en su caso, incurran los infractores.

**ARTICULO 79.-** La facultad de la autoridad para imponer sanciones administrativas prescribe en cinco años. Los términos de la prescripción serán continuos y se contarán desde el día en que se cometió la falta o infracción administrativa si fuere consumada o desde que cesó si fuere continua.

**ARTICULO 80.-** Cuando el infractor impugnare los actos de la autoridad administrativa se interrumpirá la prescripción hasta en tanto la resolución definitiva que se dicte no admita ulterior recurso.

Los interesados podrán hacer valer la prescripción por vía de excepción y la autoridad deberá declararla de oficio

## **TITULO QUINTO**

### **MEDIDAS DE SEGURIDAD**

#### **CAPITULO UNICO**

**ARTICULO 81.-** Se consideran medidas de seguridad las disposiciones que dicte la autoridad competente para proteger la salud y la seguridad públicas. Las medidas de seguridad se establecerán en cada caso por las leyes administrativas.

**ARTICULO 82.-** Las autoridades administrativas con base en los resultados de la visita de verificación o del informe de la misma, podrán dictar medidas de seguridad para corregir las irregularidades que se hubiesen encontrado, notificándolas al interesado y otorgándole un plazo adecuado para su realización. Dichas medidas tendrán la duración estrictamente necesaria para la corrección de las irregularidades respectivas.

## **TITULO SEXTO**

### **DEL RECURSO DE REVISION**

#### **CAPITULO PRIMERO**

#### **DISPOSICIONES GENERALES**

**ARTICULO 83.-** Los interesados afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, podrán interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional que corresponda.

En los casos de actos de autoridad de los organismos descentralizados federales, de los servicios que el Estado presta de manera exclusiva a través de dichos organismos y de los contratos que los particulares sólo pueden celebrar con aquéllos, que no se refieran a las materias excluidas de la aplicación de esta Ley, el recurso de revisión previsto en el párrafo anterior también podrá interponerse en contra de actos y resoluciones que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente.

\* Reformado 19-04-2000

\* Reformado 30-05-2000

**ARTICULO 84.-** La oposición a los actos de trámite en un procedimiento administrativo deberán alegarse por los interesados durante dicho procedimiento, para su consideración, en la resolución que ponga fin al mismo. La oposición a tales actos de trámite se hará valer en todo caso al impugnar la resolución definitiva.

**ARTICULO 85.-** El plazo para interponer el recurso de revisión será de quince días contado a partir del día siguiente a aquél en que hubiere surtido efectos la notificación de la resolución que se recurra.

**ARTICULO 86.-** El escrito de interposición del recurso de revisión deberá presentarse ante la autoridad que emitió el acto impugnado y será resuelto por el superior jerárquico, salvo que el acto impugnado provenga del titular de una dependencia, en cuyo caso será resuelto por el mismo. Dicho escrito deberá expresar:

- I. El órgano administrativo a quien se dirige;
- II. El nombre del recurrente, del tercero perjudicado si lo hubiere, así como el lugar que señale para efectos de notificaciones;
- III. El acto que se recurre y fecha en que se le notificó o tuvo conocimiento del mismo;
- IV. Los agravios que se le acusan;

V. En su caso, copia de la resolución o acto que se impugna y de la notificación correspondiente. Tratándose de actos que por no haberse resuelto en tiempo se entiendan negados, deberá acompañarse el escrito de iniciación del procedimiento, o el documento sobre el cual no hubiere recaído solución alguna, y

VI. Las pruebas que ofrezca, que tengan relación inmediata y directa con la resolución o acto impugnado debiendo acompañar las documentales con que cuente, incluidas las que acrediten su personalidad cuando actúen en nombre de otro o de personas morales.

**\* Reformado 24-12-96**

**ARTICULO 87.-** La interposición del recurso suspenderá la ejecución del acto impugnado, siempre y cuando:

- I. Lo solicite expresamente el recurrente;
- II. Sea procedente el recurso;
- III. No se siga perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público;
- IV. No se ocasionen daños o perjuicios a terceros, a menos que se garanticen éstos para el caso de no obtener resolución favorable, y
- V. Tratándose de multas, el recurrente garantice el crédito fiscal en cualesquiera de las formas previstas en el Código Fiscal de la Federación.

La autoridad deberá acordar, en su caso, la suspensión o la denegación de la suspensión dentro de los cinco días siguientes a su interposición, en cuyo defecto se entenderá otorgada la suspensión.

**ARTICULO 88.-** El recurso se tendrá por no interpuesto y se desechará cuando:

- I. Se presente fuera de plazo;
- II. No se haya acompañado la documentación que acredite la personalidad del recurrente, y
- III. No aparezca suscrito por quien deba hacerlo, a menos que se firme antes del vencimiento del plazo para interponerlo.

**ARTICULO 89.-** Se desechará por improcedente el recurso:

- I. Contra actos que sean materia de otro recurso y que se encuentre pendiente de resolución, promovido por el mismo recurrente y por el propio acto impugnado;
- II. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del promovente;
- III. Contra actos consumados de un modo irreparable;
- IV. Contra actos consentidos expresamente, y

V. Cuando se esté tramitando ante los tribunales algún recurso o defensa legal interpuesto por el promovente, que pueda tener por efecto modificar, revocar o nulificar el acto respectivo.

**ARTICULO 90.-** Será sobreseído el recurso cuando:

- I. El promovente se desista expresamente del recurso;
- II. El agraviado fallezca durante el procedimiento, si el acto respectivo sólo afecta su persona;
- III. Durante el procedimiento sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior,
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto respectivo;
- V. Por falta de objeto o materia del acto respectivo, y
- VI. No se probare la existencia del acto respectivo.

**ARTICULO 91.-** La autoridad encargada de resolver el recurso podrá.

- I. Desecharlo por improcedente o sobreseerlo;
- II. Confirmar el acto impugnado;
- III. Declarar la inexistencia, nulidad o anulabilidad del acto impugnado o revocarlo total o parcialmente, y
- IV. Modificar u ordenar la modificación del acto impugnado o dictar u ordenar expedir uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

**ARTICULO 92.-** La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero, cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad, en beneficio del recurrente, podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

Igualmente, deberá dejar sin efectos legales los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance en la resolución.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses.

**ARTICULO 93.-** No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se precisará ésta.

**ARTICULO 94.-** El recurrente podrá esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

**ARTICULO 95.-** La autoridad podrá dejar sin efectos un requerimiento o una sanción, de oficio o a petición de parte interesada, cuando se trate de un error manifiesto o el particular demuestre que ya había dado cumplimiento con anterioridad.

La tramitación de la declaración no constituirá recurso, ni suspenderá el plazo para la interposición de éste, y tampoco suspenderá la ejecución del acto

**ARTICULO 96.-** Cuando hayan de tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos que no obren en el expediente original derivado del acto impugnado, se pondrá de manifiesto a los interesados para que, en un plazo no inferior a cinco días no superior a diez, formulen sus alegatos y presenten los documentos que estime procedentes.

No se tomarán en cuenta en la resolución del recurso, hechos, documentos o alegatos del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos durante el procedimiento administrativo no lo haya hecho.

## TRANSITORIOS

(Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1994).

**PRIMERO.-** Esta Ley entrará en vigor el 1o. de junio de 1995.

**SEGUNDO.-** Se derogan todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en esta Ley, en particular los diversos recursos administrativos de las diferentes leyes administrativas en las materias reguladas por este ordenamiento. Los recursos administrativos en trámite a la entrada en vigor de esta Ley, se resolverán conforme a la ley de la materia.

**TERCERO.-** En los procedimientos administrativos que se encuentren en trámite, el interesado podrá optar por su continuación conforme al procedimiento vigente durante su iniciación o por la aplicación de esta Ley.

**CUARTO.-** Los procedimientos de conciliación y arbitraje previstos en los ordenamientos materia de la presente Ley, se seguirán sustanciando conforme a lo dispuesto en dichos ordenamientos legales.

México, D.F., a 14 de julio de 1994.- Dip. **Manuel Huerta Ladrón de Guevara**, Presidente.- Sen. **Ricardo Monreal Avila**, Presidente.- Dip. **José Raúl Hernández Avila**, Secretario.- Sen. **Antonio Melgar Aranda**, Secretario.- Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los veintinueve días del mes de julio de mil novecientos noventa y cuatro - **Carlos Salinas de Gortari**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, **Jorge Carpizo**.- Rúbrica.

## TRANSITORIOS

**(Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación  
del 24 de diciembre de 1996).**

Se **REFORMAN** el párrafo segundo del artículo 1, el párrafo primero de los artículos 6 y 17, el párrafo segundo del artículo 35 y el artículo 86; se **ADICIONAN** los artículos 4 A, 17 A, 17 B, y un último párrafo al artículo 35, y se **DEROGAN** las fracciones VI y XI del artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

**PRIMERO.-** El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**, salvo lo previsto en el artículo siguiente.

**SEGUNDO.-** El segundo párrafo del artículo 10 A de la Ley de Inversión Extranjera entrará en vigor a los treinta días hábiles siguientes a aquél en que se publique este Decreto en el **Diario Oficial de la Federación**. En este plazo deberá publicarse la lista a que se refiere dicho precepto.

México, D.F., a 10 de diciembre de 1996.- Sen. **Laura Pavón Jaramillo**, Presidenta.- Dip. **Felipe Amadeo Flores Espinosa**, Presidente.- Sen. **Angel Ventura Valle**, Secretario.- Dip. **Carlos Núñez Hurtado**, Secretario.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los dieciocho días del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis.- **Ernesto Zedillo Ponce de León**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, **Emilio Chuayffet Chemor**.- Rúbrica.

**T R A N S I T O R I O S**

**(Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación  
del 19 de abril de 2000).**

Se **REFORMAN** los artículos 1, segundo párrafo, 2, 4, 17, primer párrafo, 17-A y 83; se **ADICIONAN** un segundo párrafo al artículo 1, recorriéndose en su orden actual los párrafos segundo y tercero, el artículo 15-A, un Título Tercero A y los artículos 69-A a 69-Q y 70-A, y se **DEROGA** el artículo 4-A de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

**PRIMERO.-** El presente Decreto entrará en vigor al mes siguiente de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**, salvo:

I. Lo previsto en los artículos 69-B, primer párrafo, 69-O y 69-Q, que entrarán en vigor al día hábil siguiente en que la dependencia u organismo descentralizado correspondiente publique en el **Diario Oficial de la Federación** un acuerdo mediante el que informe que está operando el Registro de Personas Acreditadas o que están inscritos en el Registro todos los trámites que les corresponde aplicar, según corresponda; dicha publicación deberá hacerse en un plazo máximo de tres años a partir del mes siguiente a que se publique este Decreto;

II. Lo previsto en el artículo 69-B, segundo párrafo, que entrará en vigor al día hábil siguiente en que el Titular del Ejecutivo Federal publique en el **Diario Oficial de la Federación** un decreto mediante el que informe que están operando de manera interconectada todos los registros de Personas Acreditadas; dicha publicación deberá hacerse en un plazo máximo de tres años a partir del mes siguiente a que se publique este Decreto, y

III. Lo previsto en el artículo 15-A, fracción I, que entrará en vigor a los seis meses siguientes a la publicación de este Decreto.

**SEGUNDO.-** Se entenderán otorgadas a la Comisión Federal de Mejora Regulatoria las facultades previstas a favor de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial en los artículos 45, 48 y 51 de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización.

**TERCERO.-** La información inscrita en el Registro Federal de Trámites Empresariales a la entrada en vigor de este Decreto, pasará a formar parte del Registro previsto en este ordenamiento y le será aplicable el artículo 69-Q en lo que respecta a la prohibición de aplicar trámites en forma distinta a lo previsto en dicho Registro.

**CUARTO.-** Los recursos humanos, presupuestales y los bienes, que a la entrada en vigor de este Decreto, sean utilizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial para el ejercicio de las funciones en materia de mejora regulatoria a que se refiere este ordenamiento, se asignarán a la Comisión Federal de Mejora Regulatoria.

**QUINTO.-** Los asuntos en materia de mejora regulatoria que se encuentren en trámite a la entrada en vigor del presente Decreto, serán resueltos por la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, en el ámbito de su competencia.

México, D.F., a 23 de marzo de 2000.- Sen. Dionisio Pérez Jácome, Vicepresidente en funciones.- Dip. **Francisco José Paoli Bolio**, Presidente.- Sen. **Porfirio Camarena Castro**, Secretario.- Dip. **Francisco J. Loyo Ramos**, Secretario.- Rúbricas".

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los diecisiete días del mes de abril de dos mil.- **Ernesto Zedillo Ponce de León**.- Rúbrica - El Secretario de Gobernación, **Diódoro Carrasco Altamirano**.- Rúbrica.

## TRANSITORIOS

(Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 2000).

Se **REFORMAN** la fracción II y penúltimo párrafo del artículo 35 y el artículo 83, y se **ADICIONAN** cinco párrafos al artículo 69-C, todos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

**PRIMERO.-** El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**.

**SEGUNDO.-** Se derogan todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en este Decreto. Los recursos administrativos en trámite ante organismos descentralizados a la entrada en vigor del mismo, se resolverán conforme a la ley de la materia.

México, D.F., a 29 de abril de 2000 - Dip. **Francisco José Paoli Bolio**, Presidente.- Sen. **Dionisio Pérez Jácome**, Vicepresidente en funciones - Dip. **Marta Laura Carranza Aguayo**, Secretario.- Sen. **Raúl Juárez Valencia**, Secretario.- Rúbricas

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a

los veintitrés días del mes de mayo de dos mil.- **Ernesto Zedillo Ponce de León**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, **Diódoro Carrasco Altamirano**.- Rúbrica.

- **Ley Federal de Procedimiento Administrativo, Inicialmente publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de agosto de 1994.**
- **Reformada y Adicionada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 24 de diciembre de 1996.**
- **Reformada y Adicionada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 19 de abril de 2000.**
- **Reformada y Adicionada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30 de mayo de 2000.**

# Reformas a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo

## DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Artículo Unico.- Se reforman los artículos 1, segundo y tercer párrafo, 2, 4, 17, primer párrafo, 17-A y 83; se adicionan un segundo párrafo al artículo 1, recorriéndose en su orden actual los párrafos segundo y tercero, el artículo 15-A, un título tercero A y los artículos 69-A a 69-Q y 70-A, y se deroga el artículo 4-A de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, para quedar como sigue:

### "Artículo 1.- ...

El presente ordenamiento también se aplicará a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el estado preste de manera exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo.

Este ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores públicos, justicia agraria y laboral, ni al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales. En relación con las materias de competencia económica, practicas desleales de comercio internacional y financiera, únicamente les será aplicable el título tercero A.

.....

Artículo 2.- Esta Ley, salvo por lo que toca al Título Tercero A, se aplicará supletoriamente a las diversas leyes administrativas. El Código Federal de Procedimientos Civiles se aplicará, a su vez, supletoriamente a esta Ley, en lo conducente.

Artículo 4.- Los actos administrativos de carácter general, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores, que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación para que produzcan efectos jurídicos

Artículo 15-A.- Salvo que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se disponga otra cosa respecto de algún trámite:

I. Los trámites deberán presentarse solamente en original, y sus anexos, en copia simple, en un tanto. Si el interesado requiere que se le acuse recibo, deberá adjuntar una copia para ese efecto;

II. Todo documento original puede presentarse en copia certificada y éstos podrán acompañarse de copia simple, para cotejo, caso en el que regresará al interesado el documento cotejado;

III. En vez de entregar copia de los permisos, registros, licencias y, en general, de cualquier documento expedido por la dependencia u organismo descentralizado de la administración pública federal ante la que realicen el trámite, los interesados podrán señalar los datos de identificación de dichos documentos, y

IV. Excepto cuando un procedimiento se tenga que dar vista a terceros, los interesados no estarán obligados a proporcionar datos o entregar juegos adicionales de documentos entregados previamente a la dependencia u organismo descentralizado de la administración pública federal ante la que realicen el trámite correspondiente siempre y cuando señalen los datos de identificación del escrito en el que se citaron o con el que se acompañaron y el nuevo trámite lo realicen ante la propia dependencia u organismo descentralizado, aún y cuando lo hagan ante una unidad administrativa diversa, incluso si se trata de un órgano administrativo desconcentrado.

Artículo 17.- Salvo que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se establezca otro plazo, no podrá exceder de tres meses el tiempo para que la dependencia u organismo descentralizado resuelva lo que corresponda. Transcurrido el plazo aplicable, se entenderán las resoluciones en sentido negativo al promovente, a menos que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se prevea lo contrario. A petición del interesado, se deberá expedir constancia de tal circunstancia dentro de los dos días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud respectiva ante quien deba resolver; igual constancia deberá expedirse cuando otras disposiciones prevean que transcurrido el plazo aplicable la resolución deba entenderse en sentido positivo.

Artículo 17-A.- Cuando los escritos que presenten los interesados no contengan los datos o no cumplan con los requisitos aplicables, la dependencia u organismo descentralizado correspondiente deberá prevenir a los interesados, por escrito y por una sola vez, para que subsanen la omisión dentro del término que establezca la dependencia u organismo descentralizado, el cual no podrá ser menor de cinco días hábiles contados a partir de que haya surtido efectos la notificación; transcurrido el plazo correspondiente sin desahogar la prevención, se desechará el trámite.

Salvo que en una disposición de carácter general se disponga otro plazo, la prevención de información faltante deberá hacerse dentro del primer tercio del plazo de respuesta o, de no requerirse resolución alguna, dentro de los diez días hábiles siguientes a la presentación del escrito correspondiente. La fracción de día que en su caso resulte de la división del plazo de respuesta se computará como un día completo. En caso de que la resolución del trámite sea inmediata, la prevención de información faltante también deberá hacerse de manera inmediata a la presentación del escrito respectivo.

De no realizarse la prevención mencionada en el párrafo anterior dentro del plazo aplicable, no se podrá desechar el trámite argumentando que está incompleto. En el supuesto de que el requerimiento de información se haga en tiempo, el plazo para que la dependencia correspondiente resuelva el trámite se suspenderá y se reanudará a partir del día hábil inmediato siguiente a aquel en el que el interesado conteste.

## TITULO TERCERO A

### De la mejora regulatoria

#### Capítulo primero

#### Disposiciones generales

Artículo 69-A - Las disposiciones de este título se aplicarán a los actos, procedimientos y resoluciones de la administración pública federal centralizada y de los organismos descentralizados de la administración pública federal en términos del segundo párrafo del artículo 1 de esta Ley, a excepción de los actos, procedimientos o resoluciones de las Secretarías de la Defensa Nacional y de Marina.

Artículo 69-B.- Cada dependencia y organismo descentralizado creará un Registro de Personas Acreditadas para realizar trámites ante éstas, asignando al efecto un número de identificación al interesado, quien, al citar dicho número en los trámites subsecuentes que presente, no requerirá asentar los datos ni acompañar los documentos mencionados en el artículo 15, salvo el órgano a quien se dirige el trámite, la petición que se formula, los hechos y razones que dan motivo a la petición y el lugar y fecha de emisión del escrito. El número de identificación se conformará en los términos que establezca la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, con base en la clave del Registro Federal de Contribuyentes del interesado, en caso de estar inscrito en el mismo

Los registros de personas acreditadas deberán estar interconectados informáticamente y el número de identificación asignado por una dependencia u organismo descentralizado será obligatorio para los demás.

Para efectos de esta Ley, por trámite se entiende cualquier solicitud o entrega de información que las personas físicas o morales del sector privado hagan ante una dependencia u organismo descentralizado, ya sea para cumplir una obligación, obtener un beneficio o servicio o, en general, a fin de que se emita una resolución, así como cualquier documento que dichas personas estén obligadas a conservar, no comprendiéndose aquella documentación o información que solo tenga que presentarse en caso de un requerimiento de una dependencia u organismo descentralizado

Artículo 69-C.- Los titulares de las dependencias u órganos administrativos desconcentrados y directores generales de los organismos descentralizados de la administración pública federal podrán, mediante acuerdos generales publicados en el Diario Oficial de la Federación, establecer plazos de respuesta menores dentro de los máximos previstos en leyes o reglamentos y no exigir la presentación de datos y documentos previstos en las disposiciones mencionadas, cuando puedan obtener por otra vía la información correspondiente.

Artículo 69-D.- Los titulares de las dependencias y los directores generales de los organismos descentralizados de la administración pública federal designarán a un servidor público con nivel de subsecretario u oficial mayor, como responsable de:

- I. Coordinar el proceso de mejora regulatoria en el seno de la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, y supervisar su cumplimiento;
- II. Someter a la opinión de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, al menos cada dos años, de acuerdo con el calendario que éste establezca, un programa de mejora regulatoria en relación con la normatividad y trámites que aplica la dependencia u organismo descentralizado de que se trate, así como reportes periódicos sobre los avances correspondientes, y
- III. Suscribir y enviar a la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, en los términos de esta Ley, los anteproyectos de leyes, decretos legislativos y actos a que se refiere el artículo 4 y las manifestaciones respectivas que formule la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, así como la información a inscribirse en el Registro Federal de Trámites y Servicios.

La Comisión Federal de Mejora Regulatoria hará públicos los programas y reportes a que se refiere la fracción II así como las opiniones que emita al respecto.

## Capítulo segundo

### De la Comisión Federal de Mejora Regulatoria

Artículo 69-E.- La Comisión Federal de Mejora Regulatoria, órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, promoverá la transparencia en la elaboración y

aplicación de las regulaciones y que estas generen beneficios superiores a sus costos y el máximo beneficio para la sociedad. Para ello la comisión contará con autonomía técnica y operativa, y tendrá las siguientes atribuciones:

I. Revisar el marco regulatorio nacional, diagnosticar su aplicación y elaborar para su propuesta al Titular del Ejecutivo Federal proyectos de disposiciones legislativas y administrativas y programas para mejorar la regulación en actividades o sectores económicos específicos;

II. Dictaminar los anteproyectos a que se refiere el artículo 69-H y las manifestaciones de impacto regulatorio correspondientes;

III. Llevar el Registro Federal de Trámites y Servicios;

IV. Opinar sobre los programas de mejora regulatoria de las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal;

V. Brindar asesoría técnica en materia de mejora regulatoria a las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, así como a los estados y municipios que lo soliciten, y celebrar convenios para tal efecto;

VI. Celebrar acuerdos interinstitucionales en materia de mejora regulatoria, en los términos de la Ley sobre Celebración de Tratados;

VII. Expedir, publicar y presentar ante el Congreso de la Unión un informe anual sobre el desempeño de las funciones de la Comisión y los avances de las dependencias y organismos descentralizados en sus programas de mejora regulatoria, y

VIII. Las demás que establecen esta Ley y otras disposiciones.

Artículo 69-F.- La Comisión contará con un consejo que tendrá las siguientes facultades:

I. Ser enlace entre los sectores público, social y privado para recabar las opiniones de dichos sectores en materia de mejora regulatoria;

II. Conocer los programas de la comisión así como los informes que presenten el director general, y

III. Acordar los asuntos que se sometan a su consideración.

El consejo estará integrado por los titulares de las Secretarías de Comercio y Fomento Industrial, quien lo presidirá, de Hacienda y Crédito Público, de Contraloría y Desarrollo Administrativo y de Trabajo y Previsión Social, así como de la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

Serán invitados permanentes del consejo el Gobernador del Banco de México, el Presidente de la Comisión Federal de Competencia, el Procurador Federal del Consumidor, los demás servidores Públicos que establezca el Titular del Ejecutivo Federal, y al menos cinco representantes del sector empresarial y uno de cada uno de los sectores académico, laboral y agropecuario a nivel nacional.

El consejo operará en los términos del reglamento interno que al efecto expida

Artículo 69-G.- La Comisión tendrá un director general, quien será designado por el Titular del Ejecutivo Federal y dirigirá y representará legalmente a la Comisión, adscribirá las unidades administrativas de la misma, expedirá sus manuales, tramitará el presupuesto aprobado, delegará facultades en el ámbito de su competencia, interpretará lo previsto en el título tercero A de esta Ley

para efectos administrativos y tendrá las demás facultades que le confieran esta Ley y otras disposiciones.

El director general deberá ser profesional en materias afines al objeto de la comisión, tener treinta años cumplidos y haberse desempeñado en forma destacada en cuestiones profesionales, del sector empresarial, de servicio público o académicas relacionadas con el objeto de la Comisión.

### Capítulo tercero

#### De la manifestación de impacto regulatorio

Artículo 69-H.- Cuando las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, elaboren anteproyecto de leyes, decretos legislativos y actos a que se refiere el artículo 4, los presentaran a la Comisión, junto con una manifestación de impacto regulatorio que contenga los aspectos que dicha Comisión determine, cuando menos treinta días hábiles antes de la fecha en que se pretenda emitir el acto o someterlo a la consideración del Titular de Ejecutivo Federal.

Se podrá autorizar que la manifestación se presente hasta en la misma fecha en que se someta el anteproyecto al Titular del Ejecutivo Federal o se expida la disposición, según corresponda, cuando el anteproyecto pretenda modificar disposiciones que por su naturaleza deban actualizarse periódicamente, y hasta veinte días hábiles después, cuando el anteproyecto pretenda resolver o prevenir una situación de emergencia. Se podrá eximir la obligación de elaborar la manifestación cuando el anteproyecto no implique costos de cumplimiento para los particulares. Cuando una dependencia u organismo descentralizado estime que el anteproyecto pudiera estar en uno de los supuestos previstos en este párrafo, lo consultará con la Comisión, acompañando copia del anteproyecto, la cual resolverá en definitiva sobre el particular, salvo que se trate de anteproyecto que se pretenda someter a la consideración del Titular del Ejecutivo Federal en cuyo caso la Consejería Jurídica decidirá en definitiva, previa opinión de la Comisión.

No se requerirá elaborar manifestación en el caso de tratados, si bien, previamente a su suscripción, se solicitará y tomará en cuenta la opinión de la Comisión.

Artículo 69-1.- Cuando la Comisión reciba una manifestación de impacto regulatorio que a su juicio no sea satisfactoria, podrá solicitar a la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, dentro de los diez días hábiles siguientes a que reciba dicha manifestación, que realice las ampliaciones o correcciones a que haya lugar. Cuando a criterio de la Comisión la manifestación siga siendo defectuosa y el anteproyecto de que se trate pudiera tener un amplio impacto en la economía o un efecto sustancial sobre un sector específico, podrá solicitar a la dependencia u organismo descentralizado respectiva que con cargo a su presupuesto efectúe la designación de un experto, quien deberá ser aprobado por la Comisión. El experto deberá revisar la manifestación y entregar comentarios a la Comisión y a la propia dependencia u organismo descentralizado dentro de los cuarenta días hábiles siguientes a su contratación.

Artículo 69-J - La Comisión, cuando así lo estime, podrá emitir y entregar a la dependencia u organismo descentralizado correspondiente un dictamen parcial o total de la manifestación de impacto regulatorio y del anteproyecto respectivo, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la recepción de la manifestación, de las ampliaciones o correcciones de la misma o de los comentarios de los expertos a que se refiere el artículo anterior, según corresponda.

El dictamen considerará las opiniones que en su caso reciba la Comisión de los sectores interesados y comprenderá, entre otros aspectos, una valoración sobre si se justifican las acciones propuestas en el anteproyecto, atendiendo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 69-E.

Cuando la dependencia u organismo descentralizado promotora del anteproyecto no se ajuste al dictamen mencionado, deberá comunicar por escrito las razones respectivas a la Comisión, antes de emitir o someter el anteproyecto a la consideración del Titular del Ejecutivo Federal, a fin de que la Comisión emita un dictamen final al respecto dentro de los cinco días hábiles siguientes.

El Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal para someter los anteproyectos a consideración del Ejecutivo, deberá recabar y tomar en cuenta la manifestación así como, en su caso, el dictamen de la Comisión.

Artículo 69-K.- La Comisión hará públicos, desde que los reciba, los anteproyectos y manifestaciones de impacto regulatorio, así como los dictámenes que emita y las autorizaciones y exenciones previstas en el segundo párrafo del artículo 69-H. Lo anterior, salvo que, a solicitud de la dependencia u organismo descentralizado responsable del anteproyecto correspondiente, la Comisión determine que dicha publicidad pudiera comprometer los efectos que se pretenda lograr con la disposición, en cuyo caso la Comisión hará pública la información respectiva cuando se publique la disposición en el Diario Oficial de la Federación; también se aplicará esta regla cuando lo determine la Consejería Jurídica previa opinión de la Comisión, respecto de los anteproyectos que se pretendan someter a la consideración del Ejecutivo Federal.

Artículo 69-L.- La Secretaría de Gobernación publicará en el Diario Oficial de Federación, dentro de los siete primeros días hábiles de cada mes, la lista que le proporcione la Comisión de los títulos de los documentos a que se refiere el artículo anterior.

La Secretaría de Gobernación no publicará en el Diario Oficial de la Federación los actos a que se refiere el artículo 4 que expidan las dependencias o los organismos descentralizados de la administración pública federal, sin que éstas acrediten contar con un dictamen final de la Comisión o la exención a que se refiere el segundo párrafo del artículo 69-H, o que no se haya emitido o emitirá dictamen alguno dentro del plazo previsto en el primer párrafo del artículo 69-J.

#### Capítulo cuarto

##### Del Registro Federal de Trámites y Servicios

Artículo 69-M.- La Comisión llevará el Registro Federal de Trámites y Servicios, que será público, para cuyo efecto las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán proporcionarle la siguiente información, para su inscripción, en relación con cada trámite que aplican:

Nombre del trámite;

II. Fundamentación jurídica;

III. Casos en los que debe o puede realizarse el trámite;

IV. Si el trámite debe presentarse mediante escrito libre o formato o puede realizarse de otra manera;

V. El formato correspondiente, en su caso, y su fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación.

VI. Datos y documentos específicos que debe contener o se deben adjuntar al trámite, salvo los datos y documentos a que se refiere el artículo 15;

VII. Plazo máximo que tiene la dependencia u organismo descentralizado para resolver el trámite, en su caso, y se aplica la afirmativa o negativa ficta;

VIII. Las excepciones a lo previsto en el artículo 15-A, en su caso;

IX. Monto de los derechos o aprovechamiento aplicables, en su caso, o la forma de determinar dicho monto;

X. Vigencia de los permisos, licencias, autorizaciones, registros y demás resoluciones que se emitan;

XI. Criterios de resolución del trámite, en su caso;

XII. Unidades administrativas ante las que se puede presentar el trámite;

XIII. Horarios de atención al público;

Números de teléfono, fax y correo electrónico, así como la dirección y demás datos relativos a cualquier otro medio que permita el envío de consultas, documentos y quejas, y

La demás información que se prevea en el reglamento de esta ley o que la dependencia u organismo descentralizado considere que pueda ser de utilidad para los interesados.

La Comisión podrá eximir, mediante acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación, la obligación de proporcionar la información a que se refiere este artículo, respecto de trámites específicos que se realizan exclusivamente por personas físicas, cuando éstos no se relacionen con el establecimiento o desarrollo de una actividad empresarial.

No será obligatorio proporcionar la información relativa a los tramites que se realicen en los procedimientos de contratación que lleven a cabo las dependencias.

Artículo 69-N.- La información a que se refiere el artículo anterior deberá entregarse a la Comisión en la forma en que dicho órgano lo determine y la Comisión deberá inscribirlas en el Registro, sin cambio alguno, dentro de los cinco días hábiles siguientes.

Las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán notificar a la Comisión cualquier modificación a la información inscrita en el Registro, dentro de los diez días hábiles siguientes a que entre en vigor la disposición que fundamente dicha modificación.

Las unidades administrativas que se apliquen trámites deberán tener a disposición del público la información que al respecto esté inscrita en el Registro.

Artículo 69-O.- La información a que se refiere el artículo 69M, fracciones III a X, deberá estar prevista en leyes, reglamentos, decretos o acuerdos presidenciales o, cuando proceda, en normas oficiales mexicanas o acuerdos generales expedidos por las dependencias o los organismos descentralizados de la administración pública federal, que aplican los tramites.

Artículo 69-P.- La legalidad y el contenido de la información que se inscriba en el Registro será de estricta responsabilidad de las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, que proporcionen dicha información y la Comisión sólo podrá opinar

al respecto. En caso de discrepancia entre la Comisión y la dependencia u organismo descentralizado correspondiente, decidirá en definitiva la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, y se modificará, en su caso, la información inscrita.

Artículo 69-Q.- Las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, no podrán aplicar tramites adicionales a los inscritos en el Registro, ni aplicarlos en forma distinta a como se establezcan en el mismo, a menos que se trate de trámites:

I. Previstos en ley o reglamentos emitidos por el Ejecutivo Federal en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 89, fracción I, de la Constitución, en este caso salvo por lo dispuesto en la fracción II, sólo serán exigibles a los interesados aquellos datos y documentos específicos que, no estando inscritos en el Registro, estén previstos en ley o en los reglamentos citados;

II. Que las dependencias y los organismos descentralizados de la administración pública federal, apliquen dentro de los sesenta días hábiles siguientes a que haya entrado en vigor la disposición en la que tengan su fundamento o que modifique su aplicación;

III. Respecto de los cuales se pueda causar perjuicio a terceros con interés jurídico;

IV. Cuya no aplicación pueda causar un grave perjuicio. En este supuesto, la dependencia u organismo descentralizado correspondiente requerirá la previa aprobación de la Comisión, y podrá ordenar la suspensión de la actividad a que esté sujeta el trámite a que hubiere lugar, o

V. Que los interesados presenten para obtener una facilidad o un servicio. En éstos supuestos, sólo serán exigibles a los interesados aquellos datos y documentos específicos que, no estando inscritos en el Registro, estén previstos en las disposiciones en que se fundamenten

En los casos a que se refieren las fracciones I, III, IV y V las dependencias y organismos descentralizados deberán notificar a la Comisión, simultáneamente a la aplicación de los trámites correspondientes, la información a inscribirse o modificarse en el Registro.

Artículo 70-A.- Es causa de responsabilidad e incumplimiento de esta Ley y serán aplicables las sanciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. En todo caso se destituirá del puesto e inhabilitará cuando menos por un año para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público:

I. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, incumpla por dos veces lo dispuesto en el artículo 17;

II. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, por dos veces no notifique al responsable a que se refiere el artículo 69-D, de la información a modificarse en el Registro Federal de Trámites y Servicios respecto de trámites a realizarse por los particulares para cumplir una obligación, dentro de los cinco días hábiles siguientes a que entre en vigor la disposición que fundamente dicha modificación;

III. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, no entregue al responsable a que se refiere el artículo 69-D, los anteproyectos de actos a que se refiere el artículo 4 y las manifestaciones correspondientes, para efectos de lo dispuesto en el artículo 69-H;

IV. Al servidor público responsable del Diario Oficial de la Federación que por cinco veces incumpla lo previsto en el artículo 69-L;

V. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, incumpla lo previsto en el artículo 69-N, tercer párrafo;

VI. Al servidor público que, en un mismo empleo, cargo o comisión, exija cinco veces trámites, datos o documentos adicionales a los previstos en el Registro Federal de Trámites y Servicios, en contravención a lo dispuesto en el artículo 69-Q;

VII. Al titular de la unidad administrativa que, en un mismo empleo, cargo o comisión, no cumpla con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 69-Q;

VIII. Al servidor público competente de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria que a solicitud escrita de un interesado, no ponga a su disposición la información prevista en el artículo 69-K dentro de los cinco días hábiles siguientes a que se reciba la solicitud correspondiente, y

IX. Al servidor público competente de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria que incumpla lo dispuesto en el artículo 69-N, primer párrafo.

La Comisión Federal de Mejora Regulatoria informará a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo de los casos que tenga conocimiento sobre algún incumplimiento a lo previsto en esta Ley y su reglamento.

Artículo 83.- Los interesados afectados por los actos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, podrán interponer recurso de revisión o intentar las vías judiciales correspondientes.

#### TRANSITORIOS

PRIMERO.- La presente Ley entrará en vigor al mes siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. Salvo:

I. Lo previsto en el artículo 69-B, primer párrafo, 69-O y 69-Q, que entrará en vigor al día hábil siguiente en que la dependencia u organismo descentralizado correspondiente publique en el Diario Oficial de la Federación un acuerdo mediante el que informe que está operando el Registro de Personas Acreditadas o que están inscritos en el Registro todos los trámites que les corresponde aplicar, según corresponda, dicha publicación deberá hacerse en un plazo máximo de tres años a partir del mes siguiente que se publique esta Ley;

II. Lo previsto en el artículo 69-B, segundo párrafo, que entrará en vigor al día hábil siguiente en que el Titular del Ejecutivo Federal publique en el Diario Oficial de la Federación un decreto mediante el que informe que están operando de manera interconectada todos los registros de Personas Acreditadas; dicha publicación deberá hacerse en un plazo máximo de tres años a partir del mes siguiente a que se publique esta Ley, y

III. Lo previsto en el artículo 15-A, fracción I, que entrará en vigor a los seis meses siguientes a la publicación de esta Ley.

SEGUNDO.- Se entenderán otorgadas a la Comisión Federal de Mejora Regulatoria las facultades previstas a favor de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial en los artículos 45, 48 y 51 de la Ley Federal sobre Metrología y Normalización.

TERCERO.- La información inscrita en el Registro Federal de Trámites Empresariales a la entrada en vigor de esta Ley, pasará a formar parte del Registro previsto en este ordenamiento y le será

aplicable el artículo 69-Q en lo que respecta a la prohibición de aplicar trámites en forma distinta a lo previsto en dicho Registro.

CUARTO.- Los recursos humanos presupuestales y los bienes, que a la entrada en vigor de esta Ley, sean utilizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial para el ejercicio de las funciones en materia de mejora regulatoria a que se refiere este ordenamiento, se asignará a la Comisión Federal de Mejora Regulatoria.

QUINTO.- Los asuntos en materia de mejora regulatoria que se encuentren en trámite a la entrada en vigor de la presente Ley, serán resueltos por la Comisión Federal de Mejora Regulatoria, en el ámbito de su competencia.