

# Revista de Administración Pública

## La Auditoría Interna frente a la Reforma Constitucional Anticorrupción

Luis Guillermo López Moreno\*

### I. Introducción

El artículo 134 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* establece que los recursos económicos de que disponga la Federación se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados y que los resultados del ejercicio de dichos recursos serán evaluados por las instancias técnicas que la misma establezca.

Sin menoscabo de las facultades conferidas a la Auditoría Superior de la Federación de la H. Cámara de Diputados en los artículos 74, fracción VI y 79 del propio texto constitucional, las instancias técnicas a que se refiere nuestra Constitución encuentran sustento en el numeral 37, fracciones VIII y XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, vigente por virtud del artículo segundo transitorio del Decreto que la reforma, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 2 de enero del 2013 y éstas son: la Secretaría de la Función Pública, así como los órganos internos de control en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, a través de sus titulares y los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades que dependen jerárquica y funcionalmente de la mencionada Secretaría.

\* Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Maestro en Administración Pública (Mención Honorífica Instituto Nacional de Administración Pública). Se ha desempeñado en diversos cargos de la Administración Pública Federal: Pemex Exploración y Producción; BANRURAL, S.N.C.; Procuraduría General de la República; Secretaría de Seguridad Pública (Federal), entre otras. Actualmente es Jefe de Grupo-Supervisor de Auditoría en Petróleos Mexicanos, Área de Auditoría Interna.

Como se ha expuesto, el andamiaje jurídico que ha soportado la existencia de la Auditoría Interna como parte integrante de los Órganos Internos de Control, con dependencia jerárquica y funcional de la Secretaría de la Función Pública, incluye los ya invocados artículos 134 Constitucional; 3º y 37, fracciones VIII y XII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (vigente conforme a lo estipulado en el artículo segundo transitorio del Decreto que la reforma, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 2 de enero del 2013).

Sus atribuciones y facultades han radicado por antonomasia en los siguientes ordenamientos: 6, primer párrafo, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; 305, 306, 307 y 311 fracciones I, II y penúltimo párrafo, de su Reglamento; 1, 3, letra D y penúltimo párrafo, 79, 80, primer párrafo, fracción II, inciso a) y 82, párrafo primero, del Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública; así como en las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección, publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de julio del 2010, con reformas al 16 de junio del 2011.

Por disposición de la ley, los Titulares de los Órganos Internos de Control y de Auditoría Interna, en su calidad de autoridades administrativas, fungen como órganos fiscalizadores y otorgan legitimidad al ejercicio gubernamental al prevenir las irregularidades y proponer modificaciones en los esquemas administrativos.

## **II. Reforma constitucional anticorrupción**

### **II.1. Modificaciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal**

El 2 de enero del 2013, fue publicado el “*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*”. En este Decreto se deroga el artículo 37 de la citada Ley, el cual confería atribuciones y facultades a la Secretaría de la Función Pública, tales como las de designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como a los de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de los propios órganos, quienes dependían jerárquica y funcionalmente de la Secretaría, y a los

que por virtud de la propia Ley se les había otorgado el carácter de autoridades.

Ahora, en el artículo 44 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se ha dispuesto que:

*Los titulares de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal serán los responsables de mantener el control interno y de gestión de la dependencia o entidad que encabezen, con el apoyo de unidades de auditoría preventiva y que los propios titulares tendrán la obligación de nombrar a los auditores preventivos de su respectiva dependencia y entidad, con base en los perfiles que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

Así, las Unidades de Auditoría Preventiva en cada Dependencia y Entidad:

- Apoyarán la política de control interno y la toma de decisiones relativas al cumplimiento de los objetivos y políticas institucionales, el óptimo desempeño de servidores públicos, la modernización continua y el desarrollo eficiente de la gestión administrativa, así como el correcto manejo de los recursos públicos;
- Se regirán por las leyes y disposiciones sobre adquisiciones, obra pública, presupuesto, contabilidad, fiscalización superior, procedimiento administrativo, transparencia y acceso a la información, responsabilidades, combate a la corrupción y otras afines a la materia, y por las disposiciones generales que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respecto de dichos asuntos;
- Formarán parte del sistema nacional de fiscalización, e incorporarán en su ejercicio las normas técnicas y códigos de ética, de conformidad con las mejores prácticas, que considere el referido sistema;
- Formularán en el mes de noviembre su plan anual de trabajo y de auditorías, y
- En los meses de mayo y noviembre entregarán informes tanto al titular de la dependencia o entidad de que se trate, así como a la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, sobre hallazgos en la gestión y recomendaciones en relación con las acciones correctivas, preventivas y oportunidades de mejora respecto de la calidad y eficiencia de los distintos procesos internos y ejecución de los programas, así como sobre la eficiencia y eficacia en la administración de los recursos humanos, materiales y financieros y de los servicios generales, además de los correspondientes a la situación de desempeño y el ejercicio del gasto; y en su caso, sobre la relación de los procedimientos abiertos por causas disciplinarias, de presunta responsabilidad administrativa y de sanciones aplicadas por la propia unidad de auditoría preventiva, así como de las denuncias presentadas ante la autoridad competente por actos de corrupción.

El Artículo Segundo Transitorio del Decreto de Reformas que se publicó el 2 de enero del 2013, advierte que las modificaciones a los precitados artículos 37 y 44 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por lo que se refiere a la desaparición y transferencia de las atribuciones de la Secretaría de la Función Pública, quedaron pendientes de entrar en vigor hasta la fecha en que el órgano constitucional autónomo que se propone crear en materia anticorrupción entre en funciones, conforme a las disposiciones constitucionales y legales que le den existencia jurídica. Entre tanto, la Secretaría de la Función Pública continuará ejerciendo sus atribuciones conforme a los ordenamientos vigentes al momento de expedición del propio Decreto.

## **II.2. Modificaciones al texto Constitucional**

El 27 de mayo del 2015, fue publicado el *“DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción”*.

La reforma integral contra la corrupción tiene dos enfoques: preventivo y punitivo, destacándose que el enfoque preventivo está débilmente desarrollado. Para fortalecer el enfoque preventivo se requiere aprobar un programa de reformas legales tendientes a que la administración pública funcione de tal manera que se evite la aparición de prácticas corruptas, revisar y adecuar entre

otros ordenamientos las leyes de adquisiciones y de obras públicas para simplificar y transparentar las licitaciones, incorporar “cláusulas anticorrupción” en los contratos y fortalecer los procedimientos de conciliación e inconformidades.

Todos los actos de corrupción serán objeto de investigación del órgano anticorrupción, mientras que las unidades de auditoría interna, por su parte, se harán cargo de otras faltas que no sean corrupción, con la salvedad de que en cumplimiento a la ley que al efecto se emita, aquellos casos donde derivado de sus actuaciones tengan conocimiento de un posible hecho de corrupción, deberán dar parte al órgano responsable de combatir la corrupción para que actúe en consecuencia. Asimismo, la ley regulará el procedimiento mediante el cual se procesarán los hallazgos de las auditorías.

### ***II.3. Impacto de la Reforma Anticorrupción en Materia de Auditoría Interna***

Las Unidades de Auditoría Preventiva serán la instancia que se encargará de perseguir y sancionar las Infracciones Administrativas y las Faltas Administrativas Graves, mientras que el órgano anticorrupción se reservará los Actos de Corrupción.

La intención es que las Unidades de Auditoría Preventiva del Ejecutivo se enfoquen en actividades de mejora de la gestión, supervisión de procesos administrativos e imposición de sanciones al régimen disciplinario, sin la responsabilidad de sustanciar expedientes relacionados con la corrupción.

La ley de la materia establecerá que los Titulares de las Unidades de Auditoría Preventiva, previo a su nombramiento, serán evaluados y certificados por el órgano anticorrupción, igualmente, señalará los mecanismos de monitoreo y evaluación para los funcionarios de las contralorías. Con la posibilidad de certificar y ratificar a quienes ya ocupan cargos de contralores.

Asimismo, está previsto que parte del personal que labora en investigaciones, imposición de sanciones y auditorías en las contralorías, sea reubicado en el nuevo órgano autónomo, aprovechándose todo aquello que ha demostrado su utilidad y pertinencia.

En cuanto a los actos en que incurran los servidores públicos que sin mediar dolo o corrupción tengan como consecuencia un quebranto a la hacienda pública, sin importar monto deberán ser informados a la Auditoría Superior de la Federación y al órgano anticorrupción para que decidan lo procedente.

El importe de las sanciones económicas de carácter federal será concentrado en la Tesorería de la Federación.

En la Auditoría Interna, la modificación al artículo 79 constitucional, impactará su labor, toda vez que se eliminan los principios de posterioridad y anualidad de la función de fiscalización a cargo de la Auditoría Superior de la Federación y ahora esta autoridad podrá iniciar el proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente.

Derivado de denuncias, podrá hacer revisiones durante el ejercicio fiscal en curso, así como respecto de ejercicios anteriores; elaborará los novedosos *“Informes Individuales de Auditoría”* y tendrá facultades para promover responsabilidades ante el nuevo Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción, para la imposición de las sanciones que correspondan a los servidores públicos federales.

Conviene ponderar los términos en que se modifica todo el Título Cuarto Constitucional, destacándose que el artículo 109 de nuestra Carta Magna ahora estratificará las faltas administrativas, reconociendo la existencia de *“faltas graves”*, así como *“la intervención de particulares y personas morales en la comisión de actos vinculados con las mismas”*. De igual forma, deberá ponderarse que la disposición constitucional prevista en el artículo 114 establece una prescripción no inferior a 7 años cuando los actos u omisiones fuesen graves.

La reforma prevista en el artículo 109 Constitucional que refiere: *“...a los órganos responsables de la investigación y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción no les serán oponibles las disposiciones dirigidas a proteger la secrecía de la información en materia fiscal o la relacionada con operaciones de depósito, administración, ahorro e inversión de recursos monetarios...”*, impacta la función de Auditoría Interna, dedicada entre otras actividades a la revisión de los mecanismos de control

implementados para la adecuada protección de los activos y a revisar la eficacia de los procedimientos de control interno, toda vez que se podría enfrentar a una disyuntiva entre la eficacia de los mecanismos y procedimientos de control, y la secrecía de la información.

### III. La auditoría interna conforme a las mejores prácticas

Frente al panorama que ofrece la Reforma, hay que acabar con la repetición sistemática de las malas prácticas en el ejercicio del gasto público a través de la función fiscalizadora como una herramienta institucional para asegurar que las prácticas de gobierno se ejecuten de manera eficaz y eficiente.

El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos define la auditoría interna como una actividad independiente que tiene lugar dentro de la organización y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección<sup>1</sup>.

La auditoría interna debe ayudar a la organización en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y todo tipo de comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas.

La evolución en materia de control ha provocado la paulatina y actualmente total aplicación de la auditoría interna en la administración pública. La filosofía de acción y actuación de la auditoría interna en el sector público es idéntica a la auditoría interna en el sector privado<sup>2</sup>.

*“La auditoría es un proceso sistemático, independiente y documentado para obtener registros, declaraciones de hechos o cualquier otra información pertinente al grupo de políticas, procedimientos o requisitos usados como referencia y contra los cuales se confrontan*

<sup>1</sup> Cfr. Mauricio León Lefcovich, “Auditoría Interna. Un enfoque sistémico y de mejora continua”, Consultor en Administración de Operaciones y Estrategia de Negocios, contacto [mlefcovich@hotmail.com](mailto:mlefcovich@hotmail.com)

<sup>2</sup> Instituto Mexicano de Contadores Públicos, “Auditoría a las Cuentas Públicas”, México, IMCP, 2004, p. 208, visible en: <http://imcp.org.mx/auditoria>

*para evaluarlos de manera objetiva, a fin de determinar si se cumplen”.*<sup>3</sup>

Las auditorías internas, denominadas en algunos casos como auditorías de primera parte, se deben realizar por, o en nombre de, la propia organización, para la revisión por parte de la dirección y con otros fines internos (ej. para confirmar la efectividad del sistema de gestión o para obtener información para la mejora del sistema de gestión). Las auditorías internas constituyen la base para la auto-declaración de conformidad de una organización.

El auditor afecta la organización por medio de sus auditorías específicas, por su elección de participantes en la elaboración del trabajo de revisión y también la afecta según sea la técnica que haya escogido para realizar la auditoría.

Para mayor referencia, se pondera lo trascendental de su trabajo conforme a la siguiente jurisprudencia administrativa<sup>4</sup>: *“RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. LAS VIOLACIONES AL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN O AUDITORÍA PUEDEN RECLAMARSE EN EL JUICIO DE NULIDAD CONTRA LA RESOLUCIÓN DISCIPLINARIA Y EL PLANTEAMIENTO RESPECTIVO DEBERÁ ESTUDIARSE POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.”*

Los auditores internos, si bien son independientes de las actividades que auditan, deben formar parte de la organización y proporcionar vigilancia y asesoramiento continuo de todas sus actividades. Sus objetivos están determinados por normas profesionales, por el consejo directivo y la gerencia o dirección; sus clientes primordiales son la gerencia y el consejo directivo.

El alcance del trabajo de los auditores internos es integral. Éstos sirven a la organización ayudándole a cumplir sus objetivos y mejorando sus operaciones, procesos de gestión de riesgos, control interno y gobierno. Interesados en todos los aspectos de

<sup>3</sup> Norma Internacional ISO 19011, “Directrices para la Auditoría de Sistemas de Gestión”, texto recuperado de: [innovacion.cicese.mx/...internos/Norma%20ISO%2019011%202011.pdf](http://innovacion.cicese.mx/...internos/Norma%20ISO%2019011%202011.pdf)

<sup>4</sup> Contradicción de tesis No. 257/2007, votada el 16 de enero del 2008, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la 9ª. época, 2ª. Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, febrero del 2008; pág. 596. 2ª./J.8/2008, consultable en <http://ius.scjn.gob.mx>

la organización, tanto contables como no contables, los auditores internos se centran en acontecimientos futuros como resultado de sus revisiones y evaluaciones continuas de controles y procesos. También están interesados en la prevención de fraudes de todo tipo.

En un ambiente de evolución permanente, determinado por las actuales tendencias mundiales, las cuales se centran en el plano económico soportadas por la evolución tecnológica, surge la necesidad de que la función de auditoría interna pretenda el mejoramiento de su gestión.

En la evolución de la teoría del control interno se definió en principio a los controles como mecanismos o prácticas para prevenir o identificar actividades no autorizadas, más tarde se incluyó el concepto de lograr que las cosas se hagan, la corriente actual define al control como cualquier esfuerzo que se realice para aumentar las posibilidades de que se logren los objetivos de la organización.

El Modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) es: “un proceso efectuado por la Junta Directiva de la entidad, por la Administración y por otro personal, diseñado para proporcionar a la administración un aseguramiento razonable con respecto al logro de los objetivos”<sup>5</sup> En este sentido, el control interno se encuentra sobre las personas y en consecuencia, en cualquier parte de los sistemas, procesos, funciones o actividades y no en forma separada como técnicamente se pudiera interpretar de los enunciados del proceso administrativo, que declara que la administración organiza, planea, dirige y controla.

La estructura del control interno, propuesta por el Modelo COSO, identifica cinco componentes interrelacionados:

- a) *Ambiente de Control*. Es el elemento que proporciona disciplina y estructura. El ambiente de control se determina en función de la integridad y competencia del personal de una organización, los valores éticos son un elemento esencial

<sup>5</sup> Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos (CEMLA). “Mejores Prácticas en la Auditoría Interna”, conclusiones de la V Reunión de Auditores Internos de Banca Central, celebrada del 8 al 11 de noviembre de 1999, en el Banco Central de Reserva del Perú, Lima, Perú, texto recuperado de: [www.cemla.org/auditoria/docs/aud-991125-con.pdf](http://www.cemla.org/auditoria/docs/aud-991125-con.pdf)

que afecta a otros componentes del control. Entre sus factores se incluye la filosofía de la administración, el estilo operativo, así como la manera en que la gerencia confiere autoridad y asigna responsabilidades, organiza y desarrolla a su personal;

- b) *Evaluación de Riesgos*. Es la identificación y análisis de los riesgos que se relacionan con el logro de los objetivos, la administración debe cuantificar su magnitud, proyectar su probabilidad y sus posibles consecuencias;
- c) *Actividades de Control*. Las actividades de control ocurren a lo largo de la organización, en todos los niveles y todas las funciones, incluyendo los procesos de aprobación, autorización, conciliaciones, etc. Las actividades de control se clasifican en: controles preventivos, detectivos, correctivos, manuales o de usuario, de cómputo o de tecnología de información y administrativos;
- d) *Información y Comunicaciones*. Se debe generar información relevante y comunicarla oportunamente, de tal manera que permita a las personas entenderla y cumplir con sus responsabilidades, y
- e) *Monitoreo*. Los controles internos deben ser monitoreados constantemente para asegurarse que el proceso se encuentra operando como se planeó y comprobar que son efectivos ante los cambios de las situaciones que les dieron origen. El alcance y la frecuencia del monitoreo dependen de los riesgos que se pretenden cubrir.

#### **IV. Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna**

Los trabajos que lleva a cabo la auditoría interna son realizados en ambientes legales y culturales diversos, dentro de organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y por personas de dentro o fuera de la organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada ambiente, el cumplimiento de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Instituto de Auditores Internos (The Institute Of Internal Auditors). “*Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*”, Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA, 2012, texto recuperado de: <https://na.theiia.org/translations/Public-Documents/IPPF/Spanish.pdf>

El propósito de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es:

1. Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como éste debería ser;
2. Proporcionar un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido;
3. Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna, y
4. Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización.

Las Normas son requisitos enfocados a principios, de cumplimiento obligatorio, que consisten en: a) Declaraciones de requisitos básicos para el ejercicio de la auditoría interna y para evaluar la eficacia de su desempeño, de aplicación internacional a nivel de las personas y a nivel de las organizaciones, y b) Interpretaciones que aclaran términos o conceptos dentro de las Declaraciones.

Las Normas se aplican a los auditores internos individualmente y a las actividades de auditoría interna. Todos los auditores internos son responsables de cumplir con las Normas relacionadas con la objetividad, aptitud y cuidado profesional. Además, los auditores internos son responsables de cumplir con las Normas que son relevantes para el desempeño de su trabajo. Los Titulares de Auditoría Interna son responsables del cumplimiento general de las Normas.

## **V. Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control**

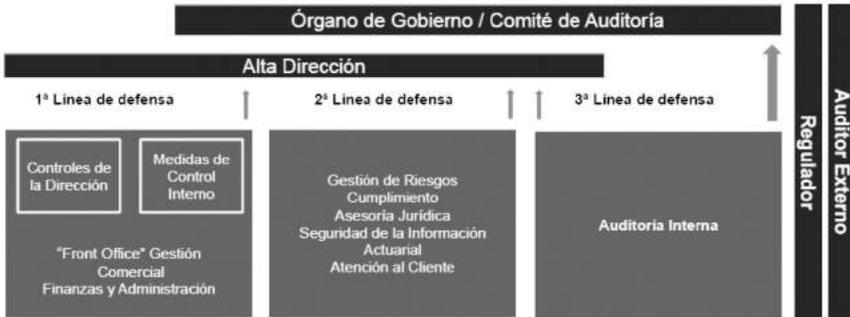
No es suficiente que existan diversas funciones de riesgo y control, el desafío consiste en asignar roles específicos y coordinar con eficacia y eficiencia estos grupos de manera que no existan “brechas” en la cobertura de los controles ni duplicaciones innecesarias. Deben ser definidas responsabilidades claras, de modo que cada grupo de profesionales de riesgo y control entienda los límites de sus responsabilidades y cómo encaja su rol en la estructura general de riesgo y control de la organización.

El modelo de las Tres Líneas de Defensa proporciona una manera simple y efectiva para mejorar las comunicaciones en la gestión de

riesgos y control mediante la aclaración de las funciones y deberes esenciales relacionados. Este modelo proporciona una mirada nueva a las operaciones, ayudando a asegurar el éxito continuo de las iniciativas de gestión del riesgo.

En el modelo de las Tres Líneas de Defensa, el control de la gerencia es la primera línea de defensa (Gestión Operativa) en la gestión de riesgos; las varias funciones de supervisión de riesgos, controles y cumplimiento establecidas por la administración, son la segunda línea de defensa (Funciones de Gestión de Riesgos y Cumplimiento); y el aseguramiento independiente es la tercera (Auditoría Interna)<sup>7</sup>.

### Modelo de tres líneas de defensa



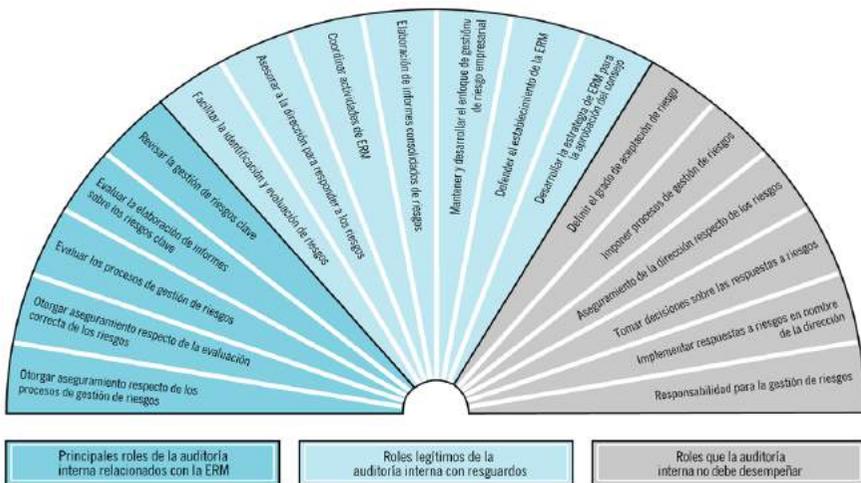
Aunque ni los organismos de gobierno corporativo en las Entidades Paraestatales y las Empresas Productivas del Estado, ni la alta dirección en las Dependencias del Sector Central, figuran entre las tres "líneas" en este modelo, no hay discusión de que el sistema de gestión de riesgos no estaría completo sin considerar primero las funciones esenciales de los organismos de gobierno corporativo (es decir, los consejos de administración u órganos equivalentes) y de la alta dirección (secretarios de Estado). Los organismos de gobierno corporativo y la alta dirección son los

<sup>7</sup> Instituto de Auditores Internos (The Institute Of Internal Auditors). *"Las Tres Líneas de Defensa para una efectiva Gestión de Riesgos y Control"*, Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA, 2013, texto recuperado de: <https://na.theiia.org/translations/Public-Documents/PP/Spanish.pdf>

principales interesados en ser atendidos por las “líneas”, y son las partes que mejor están posicionadas para ayudar a asegurar que el modelo de las Tres Líneas de Defensa está reflejado en los procesos de gestión de riesgos y control de la organización.

## VI. El rol de la auditoría interna en relación con la gestión de riesgos para la organización

La gestión de riesgos para toda la organización pública debe ser un proceso estructurado, coherente y continuo que abarque a toda la organización para identificar, evaluar, afrontar e informar las oportunidades y amenazas que afectan el logro de los objetivos.



En la figura anterior, de izquierda a derecha, se expresan los roles a desempeñar por la auditoría interna en la administración de riesgos (ERM) desde actividades inherentes a la revisión y evaluación de riesgos; asesoramiento y estrategia para facilitar la identificación de riesgos, hasta evitar tomar decisiones o imponer procesos de gestión de riesgos, acciones propias de los Consejos de Administración o de la Alta Dirección, ambos responsables del Control Interno en una organización.

La auditoría interna es una actividad independiente, objetiva de aseguramiento y consulta<sup>8</sup>. Su rol básico es proveer aseguramiento objetivo sobre la efectividad de la gestión de riesgo, igualmente, las dos formas más importantes de que la auditoría interna provea valor a la organización, es brindando aseguramiento objetivo de que los principales riesgos de negocios están siendo manejados apropiadamente y proveyendo aseguramiento de que la gestión de riesgo y el marco de control interno están operando efectivamente.

A continuación se esquematiza qué es la Administración de Riesgos y sus beneficios:

¿Qué es la Administración de Riesgos Corporativos (ERM)?



## VII. Auditoría interna y auditoría externa

Los “*Términos de Referencia para Auditorías Externas de los Estados y la Información Financiera, Contable y Presupuestaria*” emitidos por la Secretaría de la Función Pública en 2014, aplicables a las Dependencias, Órganos Desconcentrados y Entidades

<sup>8</sup> Instituto de Auditores Internos (The Institute Of Internal Auditors). “*El Rol de la Auditoría Interna en relación con la Gestión de Riesgos para la Empresa*”, Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA, 2004, texto recuperado de: [https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/331/Rol\\_del\\_Auditor\\_Interno\\_en\\_el\\_ERM.pdf](https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/331/Rol_del_Auditor_Interno_en_el_ERM.pdf)

Paraestatales de la Administración Pública Federal, la Procuraduría, así como a los Fideicomisos Públicos No Paraestatales, Mandatos y Contratos Análogos, a sus Órganos Internos de Control, a las Firmas de Auditores Externos designadas y a las áreas de la Secretaría de la Función Pública usuarias de la información que se genere en el marco del Programa Anual de Auditorías Externas, definen que:

*Auditor Externo. Es el o los profesionales en contaduría pública integrados a una firma de auditores externos, titulados y certificados por un colegio o asociación profesional reconocidos por la Secretaría de Educación Pública, que emiten una opinión relativa a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado a los estados e información financiera contable y presupuestaria del ente público auditado.*

*Auditorías Externas. Comprenden las revisiones y la emisión de informes y/o dictámenes relativos a los estados financieros, a la aplicación de recursos presupuestarios, al cumplimiento de obligaciones fiscales federales y, en su caso, locales.*

*Propósito de la Auditoría Externa. Es examinar las operaciones de los entes públicos, cualquiera que sea su naturaleza, con el propósito de verificar si los estados financieros contables y presupuestarios han sido preparados con base en la normatividad vigente en materia financiera y presupuestaria; si el Ente Público cumple con sus obligaciones fiscales federales y estatales, si está apegado a la normatividad vigente en materia de adquisiciones, arrendamientos, servicios y obra pública y si en el desarrollo de sus actividades se han cumplido las disposiciones normativas aplicables en materia de control interno.*

Los auditores externos son independientes de la organización, y proporcionan una opinión anual de los estados contables<sup>9</sup>; no for-

<sup>9</sup> NIF A-1 "ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA". De acuerdo a esta norma, la contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos. Por otra parte, refiere que la información financiera que emana de la contabilidad es información cuantitativa expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, y cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros. Se enfoca esencialmente a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos.

man parte de la organización, sino que son contratados por ella. Sus objetivos están establecidos fundamentalmente por ley y por su cliente primordial es el consejo directivo. La misión primordial de los auditores externos es ofrecer una opinión independiente de los estados contables anuales de la organización<sup>10</sup>. Su enfoque es histórico por naturaleza, dado que evalúan si los estados cumplen con principios contables de aceptación general, si presentan adecuadamente la situación financiera de la organización, si los resultados de las operaciones para un período dado están representados con precisión, y si los estados contables han sido materialmente manipulados.

El trabajo de los auditores internos y externos debe estar coordinado con el fin de lograr una eficacia y eficiencia óptimas.

Los auditores internos y externos tienen intereses mutuos con respecto a la eficacia de los controles contables internos. Ambas profesiones se adhieren a códigos de ética y a normas profesionales establecidas por sus respectivas asociaciones profesionales. Sin embargo, hay grandes diferencias en la relación que cada una de ellas mantiene con la organización, y en el alcance de sus trabajos y objetivos.

<sup>10</sup> NIF A-3 "NECESIDADES DE LOS USUARIOS Y OBJETIVOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS". Los estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; son la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un período definido. Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de la posición financiera, la operación financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de decisiones económicas.

Los objetivos de la información financiera se derivan principalmente de las necesidades del usuario general, las cuales a su vez dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación que dicho usuario tenga con ésta; sin embargo, los estados financieros no son un fin en sí mismos, dado que no persiguen el tratar de convencer al lector de un cierto punto de vista o de la validez de una posición; más bien, son un medio útil para la toma de decisiones económicas en el análisis de alternativas para optimizar el uso adecuado de los recursos de la entidad. Los estados financieros deben ser útiles para: a) tomar decisiones de inversión o asignación de recursos; b) tomar decisiones de otorgar crédito; c) evaluar la capacidad de la entidad para generar recursos o ingresos por sus actividades; d) distinguir el origen y las características de los recursos financieros de la entidad, así como el rendimiento de los mismos; e) formarse un juicio de cómo ésta maneja la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la entidad, y f) conocer la capacidad de crecimiento de la entidad, la generación y aplicación del flujo de efectivo, su productividad, su capacidad para mantener el capital contable o patrimonio contable, el potencial para continuar operando en condiciones normales y su facultad para cumplir su responsabilidad social a un nivel satisfactorio.

Los auditores internos y externos deben reunirse periódicamente para debatir intereses comunes; beneficiarse de sus técnicas, áreas de experiencia y perspectivas complementarias; conocer el alcance y los métodos de trabajo de cada uno; comentar la cobertura de auditoría y la programación para minimizar las redundancias; proporcionar acceso a los informes, programas y papeles de trabajo; y evaluar conjuntamente las áreas de riesgo.

En cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión en lo que respecta al aseguramiento, el consejo directivo debe requerir la coordinación del trabajo entre los auditores internos y externos con el fin de aumentar la economía, eficiencia y eficacia del proceso de auditoría en general.

Las Normas de Información Financiera como el conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera, no expresan que la Auditoría Interna y la Auditoría Externa se contraponen o que debe existir la una sin la otra. Antes bien, se complementan debido a sus diferentes propósitos: la Auditoría Interna es un elemento importante de control, destinado para incrementar valor y mejorar todas las operaciones de una organización, a través de un análisis profesional, sistemático, objetivo y disciplinado a las operaciones financieras y administrativas después de que han sido ejecutadas. En tanto que el objetivo de la Auditoría Externa consiste en emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, dando confianza a los usuarios de dicha información.

## Conclusiones

- Frente a la complejidad del fenómeno de la corrupción, en el futuro inmediato las reformas constitucionales en materia anticorrupción sitúan a la auditoría interna en las instituciones públicas como un instrumento de carácter preventivo que, sujeto a otras reformas legales, permitirá servir de apoyo al cumplimiento de objetivos, la modernización y el desarrollo eficiente de la gestión administrativa. Su punto de partida será concebir a la organización como un sistema interrelacio-

nado de actividades, donde cada área se responsabilizará del conjunto de acciones que desarrolla.<sup>11</sup>

Así, el grado de autonomía que se les resta a los auditores internos, sujetos de nueva cuenta a la jerarquía de los titulares de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, deberá ser compensado con retribuirles de manera específica facultades para evaluar y fiscalizar resultados.

Lo anterior debido a que si bien la auditoría interna no se “rediseña”, su reorganización implicará trabajo especializado en equipo, basado en el conocimiento, con el interés de buscar desviaciones, fallas y problemas para ser corregidos.

- La función fiscalizadora de la auditoría interna se convierte en una herramienta que proveerá de evaluación autónoma e imparcial el manejo, desempeño y costos de las políticas y programas gubernamentales, para asegurar la ejecución eficaz y eficiente de las prácticas de gobierno; será coadyuvante de las organizaciones públicas en la mejora de sus procesos de gestión de riesgos y control interno.

El trabajo de la auditoría interna en el sistema nacional anticorrupción deberá orientarse a realizar un ejercicio estratégico con el fin de profundizar la eficacia del control interno, priorizar la investigación por corrupción y reportar en tiempo y forma el gasto público.<sup>12</sup> Dentro de sus actividades estará la de someter a examen la gestión por procesos, bajo el concepto de que el análisis de un proceso puede dar lugar a acciones de rediseño para incrementar la eficacia, reducir costos y mejorar la calidad de los servicios públicos.<sup>13</sup>

- La reforma o cambio organizacional en materia anticorrupción constituye un proceso cuyos participantes serán susceptibles de ser medidos, controlados y evaluados, y en esa medida el papel de la auditoría interna será certificar que una organización pública tenga identificados, evaluados y administrados sus riesgos, así como asegurar que se haya establecido el control interno institucional.

<sup>11</sup> Cfr. Francisco Moyado Estrada, “Gobernanza y Calidad en la Gestión Pública”, Gestión de Calidad, México, Siglo XXI Editores, 2010, páginas. 42, 43 y 44.

<sup>12</sup> David Arellano Gault y Raúl Coronilla Cruz, “I.- La Corrupción Institucionalizada en México: Un Ensayo Sobre los Límites de los Instrumentos Clásicos para combatirla. El Caso de las Auditorías”, ¿Podemos Reducir la Corrupción en México? Límites y Posibilidades de los Instrumentos a nuestro alcance, México, Colección Coyuntura y Ensayo CIDE, 2012, páginas 38 y 39.

<sup>13</sup> Cfr. Francisco Moyado Estrada, *op. cit.*, nota 11, páginas. 42, 43 y 44.

Las fases diagnóstico-propuesta del trabajo de la auditoría interna deberán ser un reto a superar por técnicas multifacéticas que incluyan: diagnóstico, propuesta, negociación de la propuesta, instrumentación, control y evaluación.<sup>14</sup>

- Combatir la corrupción es un desafío enorme para los modelos de gestión actuales; los instrumentos de auditoría y control con que se cuenta, aunque limitados, son todos necesarios, por lo tanto, el ejercicio profesional de la auditoría pública que enfrenta tiende a cumplir normas internacionales para atender un modelo que le define responsabilidades claras, toda vez que, a diferencia del fraude, la corrupción puede no dejar huella y ése es el gran reto de las auditorías y de las y los auditores.<sup>15</sup>
- La auditoría interna y el auditor externo en una organización pública no se contraponen, por el contrario, se complementan en la medida en que la primera es un elemento de control y el segundo brinda confianza financiera.

Las fallas o desviaciones pueden dar pistas iniciales sobre riesgos de corrupción, por lo tanto, la auditoría interna como un elemento de control, mediante la implementación metodológica de técnicas de investigación que integran la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales y habilidades en finanzas, procederá a reunir información y opiniones en el examen de situaciones específicas.<sup>16</sup> En estricto sentido, la auditoría interna podrá ahondar en los resultados de la revisión inicial, a través del seguimiento a sus propios hallazgos.

## Bibliografía

- ARELLANO GAULT, David, “¿Podemos Reducir la corrupción en México? Límites y posibilidades de los instrumentos a nuestro alcance”, México, CIDE, serie Coyuntura y Ensayo, 2012.
- ARELLANO, David, CABRERO, Enrique y DEL CASTILLO, Arturo (coordinadores) “Reformando al Gobierno. Una Visión Organizacional del Cambio Gubernamental”, México, Miguel Ángel Porrúa-CIDE, 2ª reimpresión, 2007.

<sup>14</sup> Enrique Cabrero, David Arellano y María de Lourdes Amaya, “Cambio en Organizaciones Gubernamentales: Innovación y Complejidad”, Reformando al Gobierno. Una Visión Organizacional del Cambio Gubernamental, México, Miguel Ángel Porrúa-CIDE, 2007, páginas 235 y 236.

<sup>15</sup> David Arellano Gault y Raúl Coronilla Cruz, *op. cit.*, nota 12, página 39.

<sup>16</sup> *Cfr.* David Arellano Gault y Raúl Coronilla Cruz, *op. cit.*, nota 12, páginas 44, 45 y 46.

CHÁVEZ PRESA, Jorge A., “Para Recobrar la Confianza en el Gobierno. Hacia la transparencia y mejores resultados con el presupuesto público”, México, Fondo de Cultura Económica, 2ª reimpresión, 2004.

FRAGA, Gabino, “Derecho Administrativo”, México, Porrúa, 46ª edición, 2007.

GÓMEZ AYALA, Mario, “La Auditoría de Calidad en la Empresa Moderna. Un conducto hacia el cambio cultural”, Panorama Editorial, México, 1998.

MOYADO ESTRADA, Francisco (compilador), “Gestión de Calidad”, México, Siglo XXI Editores, 2010.

### **Mesografía**

LEÓN LEFCOVICH, Mauricio, “Auditoría Interna. Un enfoque sistémico y de mejora continua”, Consultor en Administración de Operaciones y Estrategia de Negocios, contacto: [mlefcovich@hotmail.com](mailto:mlefcovich@hotmail.com)

### **Otras fuentes consultadas**

ACUERDO POR EL QUE SE EMITEN LAS DISPOSICIONES GENERALES PARA LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS, REVISIONES Y VISITAS DE INSPECCIÓN, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de julio del 2010, con reformas al 16 de junio del 2011, visible en: [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5151383&fecha=12/07/2010](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5151383&fecha=12/07/2010)

BOLETÍN B, “Normas Generales de Auditoría Pública”, contenidas en las *Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control*, emitidos y editados por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

CENTRO DE ESTUDIOS MONETARIOS LATINOAMERICANOS (CEMLA), “Mejores Prácticas en la Auditoría Interna”, conclusiones de la *V Reunión de Auditores internos de Banca Central*, Lima, Perú, 1999, visible en: [www.cemla.org/auditoria/docs/aud-991125-con.pdf](http://www.cemla.org/auditoria/docs/aud-991125-con.pdf)

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de julio del 2015, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

- DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 27 de mayo del 2015, visible en: [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5394003&fecha=27/05/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5394003&fecha=27/05/2015)
- DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 2 de enero del 2013, visible en: [dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5283959&fecha=02/01/...](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5283959&fecha=02/01/...)
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, “*Auditoría a las Cuentas Públicas*”, IMCP, México, 2004.
- , Normas de Información Financiera 2015. “*A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera*” y “*A-3 Necesidades de los Usuarios y Objetivos de los Estados Financieros*”, consultables en: <http://doctrina.vlex.com.mx/source/normas-informacion-financiera-nif-2015-12560>
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS (*THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS*), “*Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*”, USA, 2012, texto recuperado de: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF/Spanish.pdf>
- , “*Las Tres Líneas de Defensa para una Efectiva Gestión de Riesgos y Control*”, USA, 2013, visible en: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP/Spanish.pdf>
- , “*El Rol de la Auditoría Interna en Relación con la Gestión de Riesgos para la Empresa*”, USA, 2004, texto recuperado de: [https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/331/Rol\\_del\\_Auditor\\_Interno\\_en\\_el\\_ERM.pdf](https://www.theiia.org/chapters/pubdocs/331/Rol_del_Auditor_Interno_en_el_ERM.pdf)
- LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de agosto del 2014, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de mayo del 2015, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
- NORMA INTERNACIONAL ISO 19011, “*Directrices para la Auditoría de Sistemas de Gestión*”, visible en: [innovacion.cicese.mx/...internos/Norma%20ISO%2019011%202011.pdf](http://innovacion.cicese.mx/...internos/Norma%20ISO%2019011%202011.pdf)

REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 13 de agosto del 2015, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla.htm>

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 15 de abril del 2009, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de enero del 2013, texto recuperado de: [www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo40768.doc](http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo40768.doc)

## Leyes y Reglamentos

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de julio del 2015, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, el 27 de mayo del 2015, visible en: [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5394003&fecha=27/05/2015](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5394003&fecha=27/05/2015)

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 29 de diciembre de 1976, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 13 de mayo del 2015, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, el 2 de enero del 2013, visible en: [dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5283959&fecha=02/01/...](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5283959&fecha=02/01/...)

LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 11 de agosto del 2014, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 13 de agosto del 2015, texto recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla.htm>

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 15 de abril del 2009, última reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de enero del 2013, texto recuperado de: [www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo40768.doc](http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo40768.doc)†

## Tesis y Jurisprudencia

CONTRADICCIÓN DE TESIS No. 257/2007, votada el 16 de enero del 2008, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la 9ª. Época, 2ª. Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Febrero del 2008; pág. 596. 2ª./J.8/2008, consultable en: <http://ius.scjn.gob.mx>