

## Resolución No. 34/16

**POR CUANTO:** La Ley No. 107 "De la Contraloría General de la República de Cuba", aprobada el 1ro. de agosto de 2009 por la Asamblea Nacional del Poder Popular, en su Disposición Final Tercera faculta al Contralor General de la República para adoptar, en el marco de su competencia, las disposiciones legales requeridas a los efectos de la implementación de lo que por esta Ley se establece.

**POR CUANTO:** El Reglamento de la consignada ley, aprobado por Acuerdo del Consejo de Estado, el 30 de septiembre de 2010, refrenda en su artículo 33 que la auditoría se norma, asesora, supervisa, ejecuta, controla y dirige metodológicamente por la Contraloría General de la República, y en virtud del artículo 43, inciso e) del propio texto normativo, se establece la auditoría de cumplimiento dentro de los tipos de auditoría.

**POR CUANTO:** La importancia de fortalecer las acciones dirigidas a fomentar un ambiente de orden, disciplina y exigencia en el ámbito de las entidades, con base en los fundamentos que al respecto consagra la Constitución de la República de Cuba, así como la experiencia acumulada en la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría, aprobadas por la Resolución No. 340, de 11 de octubre de 2012, dictada por quien resuelve, indican la necesidad de aprobar las Directrices Generales para la realización de la Auditoría de Cumplimiento, armonizadas, en lo atinente, con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de similar naturaleza, emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, en lo adelante ISSAIs e INTOSAI, respectivamente, por sus siglas en inglés.

**POR TANTO:** En el ejercicio de las facultades que me han sido conferidas,

### RESUELVO:

**PRIMERO:** Aprobar las Directrices Generales para la realización de Auditoría de Cumplimiento, las que están contenidas en el Anexo Único que forma parte integrante de la presente resolución.

**SEGUNDO:** Las Directrices Generales para la realización de Auditoría de Cumplimiento constituyen el marco referencial complementario a las Normas Cubanas de Auditoría (NCA), ordenado a partir de un conjunto de principios,



CONTRALORÍA GENERAL  
REPÚBLICA DE CUBA

---

conceptos, instrucciones, requisitos y normas más específicas y detalladas que deben ser observados en la elaboración y cumplimiento de los programas a aplicar para la ejecución de este tipo de auditoría.

**TERCERO:** Las Directrices Generales para la realización de Auditoría de Cumplimiento, son de aplicación por el Sistema Nacional de Auditoría.

**ARCHÍVESE** el original en la Dirección Jurídica de este Órgano.

**PUBLÍQUESE** en la Gaceta Oficial de la República de Cuba.

Dada en La Habana, a los 17 días del mes de febrero de 2016.

Gladys María Bejerano Portela  
Contralora General de la República

La MSc. María del Carmen Romero Pérez, Contralora Jefe de la Dirección Jurídica en la CONTRALORÍA GENERAL.

CERTIFICA QUE: El presente documento es copia fiel y exacta de su original que obra en los archivos de esta Dirección.

Dada en La Habana, a los 19 días del mes de abril de 2017.

---

Firma

## **DIRECTRICES GENERALES PARA LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.**

### **ESTRUCTURA DE LAS DIRECTRICES DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

1. La auditoría de cumplimiento. Objetivo general, aplicación y características.
2. Su vinculación con otros tipos de auditoría.
3. Elementos que componen la auditoría de cumplimiento.
4. Principios de la auditoría de cumplimiento.
5. Fases de la auditoría de cumplimiento.
6. Preguntas asociadas al análisis de riesgos en una auditoría de cumplimiento.
7. Bibliografía.

### **1. LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO. OBJETIVO GENERAL, APLICACIÓN Y CARACTERÍSTICAS.**

#### **1.1- La auditoría de cumplimiento.**

Conforme a lo establecido en la legislación vigente, la auditoría de cumplimiento es la comprobación, evaluación y examen que se realiza con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma con relación a los objetivos y metas de la entidad.

#### **1.2- Objetivo general.**

Verificar el cumplimiento de los principios, políticas, normas legales, procedimientos y términos convenidos, entendidos estos últimos, como las obligaciones contractuales que surgen de los contratos, convenios o acuerdos firmados entre el sujeto de la auditoría y los terceros vinculados con su actividad, en el interés de determinar desviaciones sustantivas de criterios establecidos, para una sólida administración de los recursos humanos, materiales y financieros, así como en el comportamiento ético de los cuadros y funcionarios del Estado, el Gobierno y de otras organizaciones consideradas sujetos a las acciones de auditoría, supervisión y control, durante el ejercicio de su cargo o en el desempeño de la función asignada.

#### **1.3- Aplicación**

Se lleva a cabo para evaluar las actividades, operaciones financieras y la información en todos los aspectos importantes relacionados con las disposiciones legales y normativas vigentes para el sujeto a auditar.

#### **1.4- Características de la auditoría de cumplimiento.**

- a) Su enfoque está basado en la legalidad y la ética.
- b) Puede abarcar una amplia variedad de asuntos.
- c) Proporciona una seguridad razonable o seguridad limitada del cumplimiento de los principios, políticas, normas legales, procedimientos y términos convenidos.
- d) Promueve la transparencia.
- e) Fomenta la rendición de cuentas.
- f) Estimula la buena administración pública.
- g) Se clasifica en dos tipos diferentes de trabajos:

de información directa: cuando es el auditor quien mide o evalúa el objeto de la revisión conforme a los criterios. El auditor selecciona el objeto de la revisión y los criterios tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa.

de certificación: cuando la parte responsable de la información que se presenta, evalúa el objeto de revisión conforme a los criterios, y a partir de ello, el auditor por solicitud expresa de la autoridad facultada, reúne evidencia de auditoría suficiente, competente y relevante para tener una base razonable que le permita expresar una conclusión.

## **2. SU VINCULACIÓN CON OTROS TIPOS DE AUDITORÍA**

Las auditorías de cumplimiento pueden realizarse no solo de forma independiente, sino también combinada con otros tipos de auditorías para evaluar si se cumplen en todos los aspectos importantes con los principios, políticas, normas legales, procedimientos y términos convenidos vigentes para el sujeto a auditar.

Combinar la auditoría financiera o de estados financieros con la auditoría de cumplimiento, le permitirá al auditor tener la seguridad de que no solo los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, sino también evaluar si las actividades, operaciones financieras y la información, cumplen en todos los aspectos importantes con los criterios establecidos para el sujeto a auditar.

Cuando son parte de una auditoría de gestión o rendimiento, el cumplimiento se ve como uno de los aspectos de la economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto. La falta de cumplimiento puede ser la causa de una explicación, o una consecuencia del estado de las actividades sujetas a la auditoría de gestión o rendimiento. En las auditorías combinadas de este tipo, los auditores deben hacer uso de su juicio profesional para decidir si el desempeño o el cumplimiento son el objeto principal de la auditoría y determinar el alcance y los criterios de la misma.

Teniendo en cuenta este aspecto, cuando se efectúe una auditoría de cumplimiento combinada con una auditoría de gestión o rendimiento, se debe señalar oportunamente las desviaciones de las normas aceptadas y las infracciones del principio de legalidad y los aspectos de eficiencia, eficacia, economía, calidad e impacto.

### **3. ELEMENTOS QUE COMPONEN LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

#### **3.1- El objeto de revisión**

El objeto de revisión dependerá de los principios, políticas, normas legales, procedimientos y términos convenidos relevantes y el alcance de la auditoría, debido a esto, el contenido y el alcance del objeto pueden variar ampliamente, tomar diversas formas y tener diferentes características. Por ejemplo, referirse a la información, situación o actividad que se está midiendo o evaluando, conforme a determinados criterios.

#### **3.2- La autoridad y criterio**

La autoridad es el elemento más importante de la auditoría de cumplimiento, ya que la estructura y contenido de los principios, políticas, normas legales, procedimientos y términos convenidos que rigen la administración Financiera, así como la conducta de los cuadros y funcionarios del Estado, el Gobierno y de otras organizaciones consideradas sujetos a las acciones de auditoría, supervisión y control, durante el ejercicio de su cargo o el desempeño de la función asignada, da forma a los criterios de auditoría y es la base para saber cómo se debe proceder antes de iniciar la acción.

Debido a la diversidad de las disposiciones legales, es necesario tener dominio y conocimiento de las mismas. Se requieren criterios de auditoría adecuados, tanto los que se enfocan en la legalidad, como los que se centran en la ética. Para que sean adecuados los criterios en una auditoría de cumplimiento deben ser relevantes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que promueven los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretaciones individuales y posibles malentendidos.

La auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, tales como: la legislación aplicable, las regulaciones emitidas bajo una legislación marco y otras leyes, regulaciones y convenios, incluyendo las leyes presupuestarias.

Cuando no hay disposiciones legales o existen fallas obvias en su aplicación, los auditores también pueden examinar el cumplimiento de los principios generales que rigen la administración Financiera y de los preceptos éticos para observar la conducta de los cuadros y funcionarios vinculados con la acción a realizar.

#### **3.3- El asunto o materia en cuestión**

Se refiere a la información, situación o actividad que se mide o evalúa de acuerdo con determinados criterios, se define en el alcance y puede tomar la forma de actividades, operaciones financieras o información. Por lo tanto, el contenido y alcance de la materia en cuestión en una auditoría de cumplimiento es susceptible de variar significativamente, al ser general o específica; algunos tipos de materia pueden ser cuantitativos y con frecuencia medirse fácilmente, mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva.

### **3.4- La seguridad**

El auditor llevará a cabo procedimientos, de conformidad con lo regulado en las Normas Cubanas de Auditoría, para reducir o manejar los riesgos de presentar conclusiones incorrectas, ya que debido a las limitaciones propias de las auditorías, no se puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición de la materia examinada.

Una auditoría de cumplimiento no cubrirá todos los elementos de la materia en cuestión, pero se apoyará en los distintos métodos de muestreos.

## **4. PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

Los principios que se presentan son fundamentales para realizar una auditoría de cumplimiento. La naturaleza de la auditoría es reiterativa y acumulativa, pero para fines de representación, existen los principios que el auditor debe considerar antes de iniciar su trabajo (principios generales) y en más de una ocasión durante el proceso (aquellos relacionados con los pasos a seguir dentro del proceso mismo de la auditoría).

### **4.1- Principios generales que complementan las NCA:**

a) Juicio y escepticismo profesional<sup>(NCA-200, 210, 220, 420 y 500)</sup>

Juicio profesional es la aplicación de la capacitación, conocimiento y experiencia necesarios dentro del contexto previsto por las NCA, de manera que puedan tomarse decisiones informadas acerca del curso de acción más adecuado, dadas las circunstancias de la auditoría. Es la forma en que un auditor ve los diferentes contextos o situaciones desde diferentes ángulos y perspectivas con base en su conocimiento y experiencia profesional.

El escepticismo profesional se refiere a mantener una distancia profesional y una actitud alerta e investigadora. El juicio y el escepticismo profesional se aplican a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los elementos de la auditoría, la materia en cuestión, los criterios adecuados, el alcance de la auditoría, el riesgo, la materialidad y los procedimientos de la auditoría, los cuales se utilizarán en respuesta a los riesgos definidos.

b) Control de calidad<sup>(NCA-2000)</sup>

Se debe desarrollar y mantener un sistema de control de la calidad y de mejoras, que cubra todos los aspectos del proceso de la auditoría y revise continuamente su eficacia.

c) Gestión y habilidades del grupo de auditoría<sup>(NCA-200 y 1040)</sup>

Las personas que conforman el grupo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la pericia necesarios para completar la auditoría con éxito.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la unidad de auditoría, en tales casos, se puede hacer uso de los servicios de expertos.

d) Riesgos de auditoría <sup>(NCA-500 y 520)</sup>

Es la posibilidad de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada, y se manifiesta como riesgo inherente, de control y de detección. La auditoría de cumplimiento deberá realizarse de manera tal que se pueda manejar o reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

e) Importancia Relativa o Materialidad <sup>(NCA-530)</sup>

Los auditores deben considerar la importancia relativa o materialidad durante todo el proceso de la auditoría, se puede relacionar con una partida individual o con un grupo de partidas tomadas en conjunto. La importancia relativa se considera a menudo en términos de valor, pero también tiene otros aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes de una partida o un grupo de partidas pueden hacer que un objeto de la revisión sea de importancia relativa por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser de importancia relativa por el contexto en el que ocurre.

f) Documentación <sup>(NCA-900, 980 y 1000)</sup>

La documentación de la auditoría debe prepararse con suficiente detalle como para poder comprender claramente su propósito, su fuente y las conclusiones alcanzadas. Por lo tanto, para determinar si los auditores llevaron a cabo o no la auditoría en conformidad con las NCA, se pueden analizar los documentos elaborados durante las fases de: planeación, ejecución, informe y seguimiento. Una documentación adecuada le permite a los revisores del trabajo de auditoría comprender lo que se ha hecho, cómo se ha hecho y porqué se ha hecho.

g) Comunicación <sup>(NCA-300 y 330)</sup>

La comunicación se debe llevar a cabo en todas las fases de la auditoría, incluye obtener datos relevantes y proporcionar a los directivos, observaciones oportunas e información sobre los resultados a lo largo de todo el proceso.

La buena comunicación puede ayudar a que el proceso sea más eficiente y constructivo, logrando que la relación se desarrolle al mismo tiempo que se mantiene la independencia y objetividad del auditor.

## **4.2- Principios relacionados con el proceso de la auditoría de cumplimiento.**

a) Planeación y diseño de una auditoría de cumplimiento:

i. Alcance de la auditoría <sup>(NCA-400)</sup>

II. Materia y criterio <sup>(NCA-400 y 700)</sup>

III. Conocimiento de la entidad <sup>(NCA-410)</sup>

IV. Conocimiento de los controles internos y del ambiente de control <sup>(NCA-510 y Resolución No. 60/11 de la CGR)</sup>

V. Evaluación de riesgo <sup>(NCA-500 y 520)</sup>

VI. Riesgo de fraude <sup>(NCA-570)</sup>

VII. Estrategia y planeación de la auditoría <sup>(NCA-400)</sup>

b) Evidencia de auditoría:

Los auditores deben recopilar evidencia de auditoría suficiente, competente y relevante para cubrir el alcance de la misma. <sup>(NCA-700, 760, 780 y 890)</sup>

c) Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones:

Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente competente y relevante, y formular conclusiones relacionadas con estas. <sup>(NCA-700)</sup>

d) Elaboración de informes:

Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad y oportunidad. <sup>(NCA-1200, 1300, 1500)</sup>

e) Seguimiento:

Los auditores deben dar seguimiento a los incumplimientos detectados en la auditoría. <sup>(NCA-100)</sup>

## **5. FASES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

### **5.1-Planeación.**

En la realización de la auditoría de cumplimiento, el auditor debe planificar la auditoría para que se realice eficazmente. La planificación es un proceso continuo y repetitivo.

En esta fase el auditor identifica:

a) Las disposiciones legales objeto de revisión, en correspondencia con el sujeto a auditar y los objetivos previstos para dicha acción, así como identificar los aspectos que resultan de gran importancia en su cumplimiento y que tributan en lo fundamental al logro de los objetivos y metas del sujeto a auditar, lo que no impide evaluar otros aspectos no definidos en los objetivos trazados, que puedan resultar de trascendencia por sus efectos y tengan como base el cumplimiento de una disposición legal.

- b) En los procedimientos internos del sujeto a auditar, aquellos aspectos que no fueron considerados y que juegan un papel importante en el cumplimiento de sus objetivos y metas, en el control de los recursos asignados y en el mejoramiento continuo de su gestión.
- c) Las causas y consecuencias que generan el incumplimiento de las disposiciones legales para el sujeto a auditar, en relación con los objetivos y metas trazados.

#### 5.1.1-Determinando el nivel de seguridad

El nivel de seguridad en una auditoría de cumplimiento, se considera al momento de identificar el alcance y objetivo de la misma. Tanto la seguridad razonable como la seguridad limitada pueden darse en los trabajos de certificación y en los de información directa de las auditorías de cumplimiento.

Seguridad razonable:

- a) Proporciona una mejor comprensión de los sistemas del sujeto a auditar y su confiabilidad;
- b) el auditor debe reducir el riesgo a un nivel aceptable dadas las circunstancias de la auditoría;
- c) la conclusión del auditor proporcionará una seguridad general sobre el objeto de la revisión;
- d) el auditor examina una parte de las transacciones por medio de un muestreo, y las operaciones relevantes;
- e) para que el muestreo sea correcto, el auditor debe considerar el riesgo de no identificar incumplimientos significativos, para lo cual necesita identificar primero los problemas y aspectos que son importantes para una auditoría en particular, esto se hace determinando la importancia relativa; y
- f) en opinión del auditor, el objeto de la revisión o asunto examinado cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.

Seguridad limitada:

- a) El auditado está interesado en los resultados y no requiere una mirada más profunda de los sistemas y controles;
- b) el riesgo aceptable de que los criterios no se cumplan es mayor que en una auditoría de seguridad razonable;
- c) proporciona un nivel de seguridad que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, será significativo para los auditados;
- d) la auditoría se diseñará para identificar los incumplimientos significativos con los recursos y métodos disponibles tanto como sea posible;
- e) el auditor no dirá nada acerca de las partidas que no ha examinado y la conclusión no las cubrirá;
- f) el objetivo de la auditoría no es identificar todas las instancias significativas de incumplimiento;
- g) el auditor acepta un nivel más alto de incertidumbre en las conclusiones sobre el objeto de la revisión; y

h) en opinión del auditor, indica que nada ha llamado la atención del auditor para hacer que crea que el objeto de la revisión no está cumpliendo con los criterios.

5.1.2- Determinar los objetivos de la revisión y los criterios que se deberán llevar a cabo para la planeación y realización de una auditoría de cumplimiento.

Los objetivos de revisión, criterios y alcance están estrechamente relacionados, los auditores necesitan tener presente todo el tiempo que estos influyen unos en otros. (NCA-400 y 700)

Tenemos la obligación y el interés de producir informes de auditoría de alta calidad, para lo cual se necesita concentrarse en los objetivos de revisión y los criterios de manera puntual, para lo que debemos tener presente:

- a) los aspectos significativos de los objetivos de revisión; y
- b) si se dispone de criterios adecuados para medir los objetivos de revisión.

5.1.3- Conocer el sujeto a auditar

Es esencial para la auditoría de cumplimiento el conocimiento del sujeto a auditar, ya que esto puede ser usado para comprender los objetivos de revisión y criterios, la importancia relativa y la evaluación de los riesgos de incumplimientos de todos los niveles. (NCA-410)

5.1.4- Comprender el Sistema de Control Interno. (NCA-410 y Resolución No. 60/11 de la CGR)

Los auditores tienen que tener conocimiento del Sistema de Control Interno relacionados con los objetivos de la revisión, siendo necesario entender:

- a) nivel de implementación del Sistema de Control Interno;
- b) si es adecuado y puede detectar, prevenir y corregir casos de incumplimiento; y lo más importante
- c) si está funcionando adecuadamente.

Para este tipo de auditoría, la evaluación del componente Ambiente de Control es vital, para conocer si sus elementos proporcionan de conjunto una base sólida para los otros componentes del Sistema de Control Interno; en general los auditores examinarán si la dirección ha creado y mantenido una cultura de honestidad y comportamiento ético, para ello los auditores pueden llevar a cabo evaluaciones, reuniendo y analizando los hallazgos obtenidos en el proceso de la auditoría. (NCA-510)

Los auditores deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alerta ante la evaluación de riesgos de los objetivos del sujeto a auditar, así como de la posibilidad de que el incumplimiento ocurra debido a fraude o error, ambos aspectos deberán estar presentes en la evaluación de riesgos durante todas las fases de auditoría. (NCA-500 y 570)

La evaluación de riesgos relativos a los controles, requiere que los auditores examinen si la administración:

- a) entiende claramente los objetivos de cumplimiento. Asimismo, si son capaces de detectar casos de incumplimientos e iniciar los procesos necesarios para corregir las causas de los mismos;
- b) cuenta con la estructura organizativa que permita la identificación de riesgos de incumplimiento;
- c) comprende claramente las partes complejas de sus operaciones; y
- d) considera con seriedad los resultados y recomendaciones de auditorías y otros controles, y toma las medidas correctivas apropiadas.

#### 5.1.5- Determinar la importancia relativa o materialidad.

Durante la fase de planeación, la información acerca del sujeto a auditar se recopila para evaluar los riesgos y establecer la importancia relativa con el fin de diseñar los procedimientos de la auditoría.

En una auditoría de cumplimiento, la importancia relativa se determina para todas las fases de la misma y tiene tanto aspectos cuantitativos como cualitativos. <sup>(NCA-530)</sup>

#### 5.1.6- La estrategia de auditoría y plan de la auditoría.

Elaborar la estrategia y el plan de la auditoría es el paso final en la fase de planeación. Para ello, es necesario examinar repetidamente todos los aspectos críticos de una auditoría de cumplimiento y llegar a un entendimiento sobre lo que se hará (estrategia de auditoría) y cómo se hará (plan de la auditoría).

Tanto la estrategia como el plan de la auditoría, deberán documentarse por escrito y actualizarse según sea necesario en el proceso de la misma. La planeación también incluye consideraciones relacionadas con la dirección, supervisión y revisión del grupo de auditoría.

En el resumen que elabora el auditor sobre los aspectos examinados, que incluye la valoración preliminar del Sistema de Control Interno, establecido en la NCA 410-1 Aspectos esenciales a considerar en el conocimiento del sujeto a auditar, queda evidenciada documentalmente la estrategia general de la auditoría.

El propósito de la estrategia de auditoría es diseñar una respuesta eficaz a los riesgos de incumplimiento, así como especificar y establecer la extensión, tiempo y dirección de la misma, además de servir de guía para el desarrollo del plan de la auditoría.

Al preparar el plan de la auditoría, los auditores deben revisar, ajustar y documentar cada paso del proceso con suficiente detalle; de esta manera se posibilita dar seguimiento a las tareas a desarrollar por cada auditor. <sup>(NCA-400)</sup>

## 5.2- Ejecución.

### 5.2.1- La evidencia de auditoría. <sup>(NCA-700)</sup>

La evidencia es la información que se utiliza para llegar a los resultados sobre los cuales se basan las conclusiones u opinión del auditor. En esta fase los auditores reunirán y documentarán la evidencia para sacar una conclusión o expresar una opinión respecto a si los objetivos de la revisión, en todos los aspectos importantes, cumplen o no con los criterios establecidos.

### 5.2.2- Las técnicas para la recopilación de evidencia. <sup>(NCA-590)</sup>

La eficacia del proceso de recopilación de evidencias depende de una correcta planeación, usando técnicas adecuadas. Los auditores deben usar diferentes herramientas para este propósito, establecidas en la NCA-590 Técnicas de auditoría.

### 5.2.3- Evaluación de la evidencia. <sup>(NCA-700 y 890)</sup>

Durante la auditoría los auditores examinan la evidencia para saber si es suficiente, competente y relevante con el objetivo de sacar una conclusión o expresar una opinión respecto a si el objetivo de la revisión cumple o no con los criterios establecidos.

Con base a los procedimientos identificados en la planeación, los auditores reúnen y evalúan la evidencia de la auditoría como parte de su realización.

El auditor encargado de realizar una auditoría de cumplimiento necesitará a menudo comparar y combinar evidencia proveniente de diferentes fuentes, con el fin de cumplir con los requisitos de la evidencia, también será necesario que ejerza su juicio profesional, al considerar la calidad y cantidad disponible de esta, en especial cuando se trate de determinar la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos.

### 5.2.4- Formación de conclusiones.

Para llegar a una conclusión u opinión los auditores deberán evaluar la evidencia en relación con la importancia relativa identificada, con el fin de detectar posibles instancias de incumplimiento.

### 5.2.5- Documentación <sup>(NCA-900)</sup>

Una documentación adecuada le permite a los supervisores del trabajo de auditoría comprender lo que se ha hecho, cómo se ha hecho y porqué se ha hecho. Los auditores deben realizar un buen trabajo de documentación en cada una de las fases del proceso de auditoría. Para la realización de cualquier auditoría de cumplimiento, los documentos se realizan de acuerdo con lo establecido en la NCA-900 Papeles de Trabajo.

### 5.2.6- El papel de la comunicación. <sup>(NCA-330)</sup>

Al reunir evidencia para su trabajo, la interacción de los auditores con la entidad auditada es de vital importancia. Los auditores que mantienen una buena comunicación

con la entidad auditada están en una mejor posición para revisar los resultados iniciales con los funcionarios de la misma y consolidar dichos resultados.

Cualquier dificultad significativa que se presente durante la auditoría, así como los casos de incumplimiento deben comunicarse de inmediato al nivel de dirección correspondiente o a los encargados de la gestión.

### **5.3 – Informe** (NCA-1200)

En las auditorías de cumplimiento, se debe elaborar un informe escrito donde se expongan apropiadamente los resultados de la misma. Para garantizar que el informe se elabore de conformidad con las NCA y sea relevante para todos los usuarios, es necesario que esté basado en los principios de:

- a) Integridad: requiere que el auditor tome en consideración toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su informe.
- b) Objetividad: requiere que el auditor aplique su juicio y escepticismo profesional para asegurar que todos los informes sean correctos, y que los resultados y las conclusiones se presenten de manera significativa y equilibrada.
- c) Oportunidad: implica que el auditor elabore el informe en el momento oportuno, cuando los resultados sean aplicables y relevantes para los usuarios.

Al calificar la auditoría de cumplimiento, conforme a la norma jurídica que aprueba la Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías, se debe tener en cuenta además del Sistema de Control Interno, el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, inherentes a la actividad o tema sujeto a revisión.

### **5.4- Seguimiento**

El seguimiento a los casos de incumplimiento previamente reportados está en correspondencia con la naturaleza del objeto de la revisión en cuestión, el incumplimiento identificado y las circunstancias específicas de la auditoría. El proceso de seguimiento facilita la implementación eficiente de las acciones correctivas y proporciona retroalimentación útil a la entidad auditada, a los usuarios del informe y a los auditores para la planeación de futuras auditorías.

El seguimiento se centra en determinar si el sujeto a auditar ha tratado de resolver de manera adecuada los incumplimientos plasmados en el informe de la auditoría.

La decisión de cuándo realizar un seguimiento se basará en varios factores; si la auditoría de cumplimiento fue un trabajo de certificación, entonces el seguimiento puede no ser necesario. Si los auditores detectan desviaciones significativas, entonces darán seguimiento a sus resultados.

La unidad de auditoría puede determinar dar seguimiento, supervisando las medidas implementadas por el sujeto a auditar o decidir llevar a cabo una auditoría

completamente nueva. En el caso de auditorías que se ejecutan periódicamente, las acciones de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos de la próxima auditoría.

Otro proceso de seguimiento puede ser a partir del Sistema de Control Interno del sujeto a auditar, presentando informe de los resultados del cumplimiento del plan de medidas, a solicitud de la unidad de auditoría que la ejecutó.

## **6. PREGUNTAS ASOCIADAS AL ANÁLISIS DE RIESGOS EN UNA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

A continuación se enumeran algunas preguntas que pueden tenerse en cuenta al analizar los riesgos en una auditoría de cumplimiento.

1. ¿Han sido establecidos claramente la misión, objeto social, encargo estatal y la personalidad jurídica de la entidad auditada?
2. ¿Se han producido cambios recientes en la misión, objeto social, encargo estatal, estructura y personalidad jurídica de la entidad auditada?
3. ¿Ha sido aprobada por el director de la empresa o su similar para el resto de las personas jurídicas, la realización de actividades secundarias derivadas del objeto social, eventuales y de apoyo?
4. ¿Resultan fácilmente identificables los procesos, actividades y operaciones?
5. ¿Cuál es el documento jurídico que autoriza la creación del sujeto a auditar?
6. ¿Tiene fijados claramente la entidad auditada sus funciones, así como la autoridad que deriva de ellos?
7. ¿Se dan a conocer y se entienden claramente dentro de la entidad la misión, objeto social, encargo estatal y las funciones asignadas, así como la autoridad que deriva de ellos?
8. ¿Cómo funciona la supervisión superior en la entidad auditada como parte de la estructura jerárquica?
9. ¿Concede la entidad una atención particular al análisis y a la gestión de riesgos, incluidos los riesgos de incumplimiento, en sus operaciones?
10. ¿Se han contratado servicios o actividades con terceros?
11. ¿Cómo se supervisa el grado de cumplimiento y rendimiento cuando se contratan servicios o actividades con terceros?
12. ¿Tiene el personal el nivel de competencia y de conducta ética exigido?
13. ¿Existe flujo de información interno y externo?
14. ¿Se aprecia coordinación entre las áreas?
15. ¿Hay elementos de la estructura organizativa que puedan desarrollar el riesgo de fraude?
16. ¿Se han visto comprometidos los derechos de las cooperativas y trabajadores por cuenta propia, a causa de la interpretación y aplicación por el sujeto a auditar de las disposiciones jurídicas vigentes?
17. ¿Hay elementos en las disposiciones jurídicas vigentes que puedan desarrollar el riesgo de fraude?

18. ¿Hay operaciones o hechos significativos que puedan dar lugar a riesgos de fraude (por ejemplo: contratos con terceros, proyectos de colaboración, operaciones con instrumentos financieros como crédito bancarios por importes considerables, etc.)?
19. ¿Se ha procedido a la contratación de expertos en relación con los procesos, actividades y operaciones significativas para la entidad?
20. ¿Qué precauciones se han adoptado al contratar expertos para cerciorarse de su competencia y objetividad?
21. ¿Cómo se lleva a cabo el seguimiento del trabajo de los expertos?
22. ¿Es estable el equipo de dirección o ha habido cambios de personas claves?
23. ¿Cómo funcionan los órganos colegiados de dirección y los consultivos de la entidad auditada (Consejo de Dirección, Comisión de Cuadros, Comité de Prevención y Control, Comité de Expertos, Comité Financiero y de Contratación, Consejo Técnico Asesor y Comité de Competencias Laborales, entre otros)?
24. ¿Interviene activamente y de forma constante los trabajadores y la máxima dirección del sujeto a auditar en el análisis de riesgos?
25. ¿Ha analizado la dirección las consecuencias de los cambios en el entorno de la entidad y su impacto?
26. ¿Adopta la dirección un enfoque prudente o es más proclive a adoptar riesgos?
27. ¿Qué iniciativas ha adoptado la dirección para identificar y evitar riesgos considerables que podrían tener un impacto desfavorable en la entidad?
28. ¿Supervisa y evalúa la dirección activamente las consecuencias de su actuación y sus decisiones?
29. ¿Se han detectado en controles previos actos de incumplimiento o detección de presuntos hechos delictivos o de corrupción?
30. ¿Cómo equilibra la dirección la necesidad de alcanzar los objetivos de trabajo aprobados con la gestión de los riesgos y la observancia de la legislación vigente?

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

1. Constitución de la República de Cuba
2. Ley No. 107 de 2009, “De la Contraloría General de la República de Cuba”.
3. Reglamento de la Ley No. 107 de 2009, “De la Contraloría General de la República de Cuba”.
4. Resolución No. 60 de 2011, de la Contralora General de la República, “Normas del Sistema de Control Interno”.
5. Resolución No. 340 de 2012, de la Contralora General de la República, “Normas Cubanas de Auditoría”.
6. Resolución No. 36 de 2012, de la Contralora General de la República. “Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías”.
7. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores:
  - a) ISSAI 400 Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento.
  - b) ISSAI 4000-4200 Directrices Generales para las Auditorías de Cumplimiento.
8. Manual de implementación de las ISSAIs Auditorías de Cumplimiento. Versión preliminar 1. 0