

INTOSAI



## *Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento*

# INTOSAI



Secretaría General de la INTOSAI - RECHNUNGSHOF  
(Tribunal de Cuentas de Austria)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENA  
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1)711 71 • Fax: ++43 (1)718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

|   |    |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN.....   | 1  |
| PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO ..... | 1  |
| MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO .....   | 3  |
| Objetivo de la auditoría de cumplimiento.....   | 3  |
| Características de la auditoría de cumplimiento.....  | 4  |
| Diferentes perspectivas de la auditoría de cumplimiento .....                               | 5  |
| Auditoría de cumplimiento en relación con la auditoría de estados financieros .....         | 5  |
| Auditoría de cumplimiento realizada por separado.....                                       | 6  |
| Auditoría de cumplimiento en combinación con la auditoría de desempeño.....                 | 6  |
| ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO .....   | 6  |
| Autoridades y criterios .....   | 6  |
| Materia en cuestión.....  | 7  |
| Las tres partes de la auditoría de cumplimiento .....                                       | 8  |
| La seguridad en la auditoría de cumplimiento .....  | 8  |
| PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO .....  | 9  |
| Principios generales.....   | 9  |
| Juicio y escepticismo profesional.....  | 9  |
| Control de calidad .....  | 10 |
| Gestión y habilidades del equipo de auditoría .....   | 10 |
| Riesgo de auditoría .....   | 10 |
| Materialidad.....   | 11 |
| Documentación .....   | 11 |
| Comunicación.....   | 12 |
| Principios relacionados con el proceso de auditoría .....                                   | 12 |
| Planeación y diseño de una auditoría de cumplimiento.....                                   | 12 |
| Evidencia de auditoría.....   | 14 |
| Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones .....                 | 15 |
| Elaboración de informes .....   | 16 |
| Seguimiento .....   | 17 |

## INTRODUCCIÓN

1. Las normas profesionales y directrices son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de las auditorías del sector público. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*ISSAIs*, por sus siglas en inglés) desarrolladas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*INTOSAI*, por sus siglas en inglés) tienen por objetivo promover una auditoría eficaz e independiente, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional en conformidad con sus mandatos y con las leyes y reglamentos nacionales.
2. La *ISSAI 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* proporciona, en general, los principios fundamentales para la auditoría del sector público y define la autoridad de las *ISSAIs*. La *ISSAI 400 – Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento* se basa y profundiza en los principios fundamentales de la *ISSAI 100* a fin de ajustarlos al contexto específico de las auditorías de cumplimiento. La *ISSAI 400* se debe leer y comprender en conjunto con la *ISSAI 100*, que también aplica a las auditorías de cumplimiento.
3. La *ISSAI 400* constituye, por lo tanto, la base de las normas para las auditorías de cumplimiento de conformidad con las *ISSAIs*. Este documento presenta información detallada acerca de:
  - El propósito y autoridad de las *ISSAIs* sobre auditoría de cumplimiento
  - El marco de la auditoría de cumplimiento y las diferentes formas en que éstas se llevan a cabo
  - Los elementos de la auditoría de cumplimiento
  - Los principios de la auditoría de cumplimiento

## PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

4. El propósito de las *ISSAIs* sobre auditoría de cumplimiento<sup>1</sup> es proporcionar un grupo integral de los principios, normas y directrices para llevar a cabo auditorías de cumplimiento de un tema, tanto cualitativo como cuantitativo, el cual varía ampliamente en términos de su alcance y puede abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.
5. La *ISSAI 400* proporciona a las EFS las bases para adoptar o desarrollar las normas y directrices para la auditoría de cumplimiento. Los principios de la *ISSAI 400* pueden utilizarse de tres formas:
  - como base para el desarrollo de normas;
  - como base para la adopción de normas nacionales consistentes;
  - como base para la adopción de las Directrices de Auditorías de Cumplimiento como normas rectoras.

---

<sup>1</sup> ISSAI 400 e ISSAIs 4000-4999.

6. Las EFS sólo deben hacer referencia a los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento en los informes de auditoría – ya sea en el Informe del Auditor o en otros formatos de informes – siempre y cuando las normas que hayan desarrollado o adoptado cumplan cabalmente con todos los principios relevantes de la ISSAI 400. De ninguna manera, los principios están por encima las leyes, reglamentos o mandatos nacionales.
7. Dado que las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento (*ISSAIs* 4000-4999) han sido desarrolladas para reflejar las mejores prácticas, es aconsejable que las EFS traten de adoptarlas en su totalidad como sus normas rectoras. La INTOSAI reconoce que, en algunos ambientes, esto puede no ser posible debido a la ausencia de estructuras administrativas básicas o porque las leyes o los regulaciones no establecen las premisas para realizar auditorías en conformidad con las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento. En estos casos, las EFS tienen la opción de desarrollar normas basándose en normas nacionales o adoptando aquellas que sean consistentes con los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento.
8. Cuando las normas de auditoría de la ESF se basen o sean consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría de la INTOSAI, se puede hacer referencia a los mismos, en los informes de auditoría, manifestando lo siguiente:

*...Realizamos nuestra auditoría[s] de conformidad con [las normas] basadas en [o congruentes con] los Principios Fundamentales de la Auditoría (ISSAIs 100 –999) de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.*

9. En algunas jurisdicciones, las EFS pueden elegir adoptar las Directrices para las Auditorías de Cumplimiento como las normas rectoras de su trabajo. En este caso, se puede hacer referencia a ello manifestando lo siguiente.

*...Realizamos nuestra[s] auditoría[s] de [cumplimiento] de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadores Superiores [sobre auditoría de cumplimiento].*

La referencia se puede incluir en el informe de auditoría o puede ser expresada por la EFS en forma más general, cubriendo una gama definida de compromisos o trabajos de auditoría.

Dependiendo de su mandato, las EFS pueden realizar auditorías combinadas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o de desempeño. En tales casos, es necesario cumplir con las normas relevantes para cada tipo de auditoría. El texto anterior se puede entonces combinar con referencias similares en las *ISSAIs* 200 y 300, que aluden a las directrices para auditorías financieras y de desempeño respectivamente.

10. La *ISSAI 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* proporciona mayor información sobre la autoridad conferida a los Principios Fundamentales de la INTOSAI.

11. Cuando las Directrices Generales de Auditoría (*ISSA/s 1000-4999*) se utilicen como normas rectoras para una auditoría de cumplimiento que se realiza junto con una auditoría de estados financieros, los auditores del sector público deben respetar la autoridad tanto de las Directrices de la Auditoría de Cumplimiento (*ISSA/s 4000-4999*) como de las Directrices de la Auditoría Financiera (*ISSA/s 1000-2999*)<sup>2</sup>.

## MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

### *Objetivo de la auditoría de cumplimiento*

12. La auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables<sup>3</sup> identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen a la entidad auditada.
13. El objetivo de la auditoría de cumplimiento del sector público es, por lo tanto, permitir a la EFS evaluar si las actividades de las entidades públicas cumplen con las autoridades que las rigen. Esto involucra presentar informes sobre el grado en que la entidad auditada cumple con los criterios establecidos. Los informes pueden variar entre opiniones breves estandarizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve. La auditoría de cumplimiento puede tratar sobre la *regularidad* (cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes) o con la *decencia* (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos). Mientras que la regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, también la decencia puede ser un asunto pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos. Dependiendo del mandato de la EFS, el alcance de la auditoría puede, por lo tanto, incluir aspectos sobre decencia<sup>4</sup>.
14. La auditoría de cumplimiento también puede también llevar a que las EFS, con poderes jurisdiccionales, emitan juicios y sanciones a aquellos responsables de la administración de los fondos públicos. Algunas EFS están obligadas a remitir, a las autoridades judiciales, los datos que puedan ser sujetos a persecución penal. En este contexto, el objetivo de la auditoría de cumplimiento puede ampliarse, y el auditor debe tener en cuenta los requisitos relevantes específicos al diseñar la estrategia o planeación de la auditoría y durante todo el proceso de la misma.

<sup>2</sup> Actualmente ISSAIs 1000 –1810.

<sup>3</sup> Consultar los párrafos (incisos) 28 – 29 para comprender el concepto “autoridades” (Authorities en inglés).

<sup>4</sup> Ver el párrafo (inciso) 32.

### *Características de la auditoría de cumplimiento*

15. La auditoría de cumplimiento puede abarcar una amplia variedad de asuntos y puede realizarse para proporcionar una seguridad razonable o limitada, utilizando diferentes tipos de criterios, procedimientos de recopilación de evidencia y formatos de informes. Las auditorías de cumplimiento pueden ser compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos a la vez. El informe de auditoría puede ser extenso o breve, y las conclusiones pueden expresarse de diferentes maneras: como un dictamen claro escrito sobre el cumplimiento o como una respuesta más elaborada a preguntas específicas de la auditoría.
16. Con frecuencia, las auditorías de cumplimiento forman parte integral del mandato de una EFS para auditar las entidades públicas. Esto se debe a que la legislación y otras autoridades constituyen los instrumentos principales a través de los cuales las legislaciones ejercen el control al ingreso y gasto, a la administración y a los derechos de los ciudadanos a un debido proceso en sus relaciones con el sector público. A las entidades públicas se les confía la correcta administración de los fondos públicos. La responsabilidad de los organismos del sector público y de sus funcionarios es ser **transparentes** con respecto a sus acciones, **rendir cuentas** a los ciudadanos sobre los fondos que se les confían, y ejercer una **buena gobernanza** de dichos fondos.
17. La auditoría de cumplimiento promueve la **transparencia** presentando informes confiables sobre si los fondos han sido administrados, si la administración ha sido ejercida y si se ha honrado el derecho de los ciudadanos a un debido proceso, como lo estipulan las autoridades aplicables. Fomenta la **rendición de cuentas** al reportar las desviaciones y violaciones respecto de lo señalado en las autoridades (regulaciones), de modo que se tomen medidas correctivas y para que quienes sean responsables rindan cuenta de sus acciones. Promueve la **buena gobernanza**, tanto identificando las debilidades y desviaciones respecto a las leyes y regulaciones, como evaluando la decencia cuando las leyes y regulaciones sean insuficientes o inadecuadas. El fraude y la corrupción son, por su propia naturaleza, elementos que se contraponen a la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento fomenta la buena gobernanza en el sector público al considerar el riesgo de fraude en relación con el cumplimiento.
18. Dependiendo de la estructura organizacional del sector público y del mandato de la EFS, la auditoría de cumplimiento puede abarcar todos los niveles gubernamentales: central, regional y local. También es posible realizar auditorías de cumplimiento a las entidades privadas, enfocándose, cuando se trata de ingresos, en los contribuyentes y, se refiere al gasto, en aquellos involucrados en la gestión de decencia o los servicios públicos, por ejemplo a través de convenios con sociedades o como beneficiarios de concesiones o subsidios.

19. En algunos países la EFS es un tribunal compuesto de jueces con autoridad sobre los contadores del Estado y otros funcionarios públicos quienes deben rendirle cuentas. Esta función jurisdiccional requiere que la EFS se asegure de que quienes estén a cargo de la gestión de los fondos públicos rindan cuentas sobre dichos fondos y, en este sentido, estén sujetos a su jurisdicción. Existe una relación complementaria importante entre esta autoridad jurisdiccional y las características de una auditoría de cumplimiento. Esto puede implicar requerimientos adicionales a los auditores, quienes operen en un entorno con facultades judiciales, como sería el caso de un tribunal de cuentas.

### *Diferentes perspectivas de la auditoría de cumplimiento*

20. La auditoría de cumplimiento puede formar parte de una auditoría combinada que también puede incluir otros aspectos. Aun cuando existen otras posibilidades, la auditoría de cumplimiento generalmente se lleva a cabo ya sea:

- en relación con la auditoría a los estados financieros (vea la ISSAI 4200 para mayor orientación en este sentido), o
- de manera independiente de la auditoría a los estados financieros (vea la ISSAI 4100), o
- en combinación con la auditoría de desempeño.

### Auditoría de cumplimiento en relación con la auditoría de estados financieros

21. La legislatura, como un elemento del proceso democrático público, establece las prioridades del ingreso y el gasto del sector público, y de su estimación y atribución. Las premisas subyacentes de los órganos legislativos y las decisiones que ellos tomen, son el origen de las autoridades que rigen los flujos de efectivo en el sector público. El cumplimiento de dichas autoridades constituye una perspectiva más amplia al realizarse junto con la auditoría de estados financieros en la ejecución presupuestaria.

22. La auditoría de cumplimiento respecto a las autoridades relevantes es, con frecuencia, una parte importante del mandato de una ESF cuando se combina con la auditoría de estados financieros como parte del informe sobre la ejecución de los presupuestos públicos.

23. Las leyes y las regulaciones son importantes tanto en la auditoría de cumplimiento como en la de estados financieros. Las leyes y regulaciones que apliquen en cada campo dependerán del objetivo de la auditoría. La auditoría de cumplimiento es la evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios; se centra en la obtención de evidencia suficiente y apropiada relacionada con el cumplimiento de esos criterios. La auditoría de estados financieros busca determinar si los estados financieros de la entidad en cuestión se prepararon de conformidad con un marco de emisión de información financiera aceptable y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, relacionada con las leyes y regulaciones que tienen un efecto directo importante sobre dichos estados financieros<sup>5</sup>. Mientras que en la auditoría de estados financieros sólo son relevantes aquellas leyes y

---

<sup>5</sup> Cfr. ISSAI 1250.



regulaciones que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros, en la auditoría de cumplimiento cualquier ley o regulación relevante al asunto puede ser para la auditoría.

24. La **ISSAI 4200** proporciona orientación para la realización de la auditoría de cumplimiento en combinación con la auditoría de estados financieros. Estas directrices deben leerse junto con las Directrices Generales de Auditoría Financiera (*ISSA/s* 1000–2999).

#### Auditoría de cumplimiento realizada por separado

25. Las auditorías de cumplimiento también pueden planearse, realizarse e informarse con independencia de la auditoría de estados financieros y de las auditorías de desempeño. La **ISSAI 4100** provee una guía en este sentido. Las auditorías de cumplimiento pueden realizarse de manera independiente, de manera regular o *ad hoc* como auditorías diferentes y claramente definidas, cada una de ellas relacionada con un asunto específico.

#### Auditoría de cumplimiento en combinación con la auditoría de desempeño

26. Cuando la auditoría de cumplimiento es parte de una auditoría de desempeño, la no conformidad puede ser la causa de los aspectos de la economía, eficiencia y eficacia. La falta de cumplimiento puede ser la causa de, una explicación sobre, o una consecuencia del estado de las actividades sujetas a la auditoría de desempeño. En las auditorías combinadas de este tipo, los auditores deben hacer uso de su juicio profesional para decidir si el desempeño o el cumplimiento es el principal enfoque de la auditoría, y si se deben aplicar las *ISSA/s* sobre auditoría de desempeño, cumplimiento, o ambas.

## **ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

27. Los elementos de la auditoría del sector público se describen en la ISSAI 100. Esta sección señala aspectos adicionales de los puntos relevantes a la auditoría de cumplimiento, los cuales deben ser identificados por el auditor antes de iniciar la auditoría.

#### *Autoridades y criterios*

28. Las autoridades son el elemento más importante de la auditoría de cumplimiento ya que la estructura y contenido de las autoridades dan forma a los criterios de auditoría y, por lo tanto, son la base para saber cómo debe proceder la auditoría bajo un acuerdo constitucional específico.
29. Las autoridades pueden incluir reglas, leyes y regulaciones, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos convenidos o los principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos. La mayoría de las autoridades se deriva de las premisas básicas y de las decisiones de la legislación nacional, pero pueden ser emitidas a un nivel inferior en la estructura organizacional del sector público.

30. Debido a la diversidad de posibles autoridades, es probable que existan disposiciones que se contrapongan y que estén sujetas a diferentes interpretaciones. Además, las autoridades subordinadas pueden no ser consistentes con los requerimientos o límites de la legislación facultativa y pueden existir brechas legislativas. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las autoridades aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de la estructura y del contenido de las dichas autoridades. Esto es de especial importancia cuando se trata de identificar los criterios de auditoría, ya que las fuentes de dichos criterios pueden presentarse en la auditoría, tanto al determinar el alcance de la auditoría como al generar los hallazgos de la misma.
31. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros que se utilizan para evaluar o medir el asunto en cuestión de manera consistente y razonable. El auditor identifica los criterios con base en las autoridades relevantes. Para que sean adecuados, los criterios de la auditoría de cumplimiento deben ser relevantes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.
32. La auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de los criterios formales tales como la legislación aplicable, las regulaciones emitidas bajo una legislación marco y otras leyes, regulaciones y convenios relevantes, incluyendo las leyes presupuestarias (*regularidad*). Cuando no hay criterios formales o existen fallas obvias en la legislación con respecto a su aplicación, las auditorías también pueden examinar el cumplimiento con los principios generales que rigen a una sana administración financiera y observan la conducta de los funcionarios públicos (*decencia*). Se requieren criterios adecuados tanto en las auditorías que se enfocan en la regularidad como en las que se centran en la decencia. Los criterios adecuados para una auditoría de cumplimiento de decencia serán ya sea principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o estar basados en principios legales invalidos.

### *Materia en cuestión*

33. La materia en cuestión de una auditoría de cumplimiento se define en el alcance de la misma. Puede tomar la forma de actividades, operaciones financieras o información. En el caso de un trabajo de un compromiso de atestiguamiento sobre el cumplimiento es más importante identificar la información de la materia en cuestión, la cual puede ser una declaración de cumplimiento elaborada de conformidad con un marco de información establecido y estandarizado.
34. La materia en cuestión depende del mandato de la EFS, las autoridades relevantes y el alcance de la auditoría. Por lo tanto, el contenido y alcance de la materia en cuestión de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente. La materia en cuestión de una auditoría puede ser general o específica. Algunos tipos de materia son cuantitativos y, con frecuencia pueden medirse fácilmente (por ejemplo, los pagos que no cumplen ciertas condiciones), mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva (por ejemplo, el comportamiento u observancia de los requerimientos procesales).

### *Las tres partes de la auditoría de cumplimiento*

35. La auditoría de cumplimiento se basa en una relación tripartita en la cual el objetivo del **auditor** es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza **de los usuarios previstos**, diferentes de la **parte responsable**, sobre la medición o evaluación de la materia en cuestión ante a los criterios.
36. En la auditoría de cumplimiento la responsabilidad del *auditor* es identificar los elementos de la auditoría, evaluar si un asunto en específico cumple con los criterios establecidos y emitir un informe sobre la auditoría de cumplimiento.
37. *La parte responsable* es el poder ejecutivo del gobierno y/o la jerarquía subyacente de funcionarios públicos y entidades responsables de la administración de los fondos públicos y del ejercicio de la autoridad legal bajo control de la legislatura. La parte responsable en una auditoría de cumplimiento es responsable de la materia en cuestión de la auditoría.
38. *Los usuarios previstos* son las personas, organizaciones o clases de los mismos para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. En las auditorías de cumplimiento, los usuarios generalmente incluyen la legislatura como representantes del pueblo, quienes son los usuarios finales de los informes de la auditoría de cumplimiento. La legislatura toma las decisiones y establece las prioridades referentes a la estimación y propósito del gasto y el ingreso del sector público. El usuario primario en una auditoría de cumplimiento es frecuentemente la entidad que expidió las autoridades identificadas como criterios de auditoría.
39. La relación entre las tres partes debe considerarse dentro del contexto de cada auditoría y puede ser diferente en un informe directo en contraposición con un trabajo de atestiguamiento. La definición de las tres partes puede también variar de acuerdo con las entidades públicas involucradas.

### *La seguridad en la auditoría de cumplimiento*

40. El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, reconociendo que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna auditoría puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición de la materia examinada. Esto debe manifestarse en forma transparente. En la mayoría de los casos, una auditoría de cumplimiento no cubrirá todos los elementos de la materia en cuestión, pero se apoyará en muestreos cualitativos o cuantitativos.
41. La auditoría de cumplimiento que se lleva a cabo obteniendo seguridad incrementa la confianza de los usuarios previstos en la información proporcionada por el auditor u otra parte. En la auditoría de cumplimiento existen **dos niveles de aseguramiento**: la *seguridad razonable*, que indica que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos; y la *seguridad limitada*, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el asunto no cumple con los criterios. Tanto la seguridad razonable como la seguridad limitada se pueden presentar en los informes

directos y en los compromisos o trabajos de atestiguamiento al realizar la auditoría de cumplimiento.

## PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

42. Una auditoría de cumplimiento es un proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia y determinar si la materia en cuestión cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Los principios que se presentan a continuación son fundamentales para realizar una auditoría de cumplimiento. La naturaleza de la auditoría es reiterativa y acumulativa, pero para fines de presentación, esta sección se divide en los principios que el auditor debe considerar antes de iniciar su trabajo, y en más de una ocasión, durante el proceso de auditoría (principios generales), así como en aquellos relacionados con los pasos a seguir dentro del proceso mismo de auditoría.

### *Principios generales*

#### Juicio y escepticismo profesional

**43. Los auditores deben planear y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma.**

Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requisitos relacionados con las decisiones del auditor sobre el curso correcto de acción. Expresan la actitud del auditor, lo cual debe incluir una mente que exprese sus inquietudes.

El auditor debe aplicar su juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría. El concepto se refiere a la aplicación de su capacitación, conocimiento y experiencia relevante dentro del contexto otorgado por las normas de auditoría, de modo que pueda tomar decisiones informadas sobre el curso de acción apropiado a seguir dadas las circunstancias de la auditoría.

El concepto de escepticismo profesional es fundamental a todas las auditorías. El auditor debe planear y llevar a cabo la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que ciertas circunstancias pueden provocar que la materia en cuestión se desvíe de los criterios. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor debe hacer evaluaciones críticas, cuestionándose la suficiencia y pertinencia de la evidencia obtenida durante la auditoría.

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. Ambos conceptos también se usan en la evaluación de evidencia y en los casos de no conformidad, al elaborar el informe y al determinar la forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación a lo largo de la auditoría. Los requerimientos específicos para mantener el juicio y el escepticismo profesional en la auditoría de cumplimiento son la capacidad de analizar la estructura y el contenido de las autoridades públicas como base para identificar los criterios adecuados o las brechas en la legislación, en caso de que haya falta total o parcial de leyes y regulaciones, y para aplicar los conceptos profesionales de

auditoría en el enfoque de materia conocida y desconocida. El auditor debe ser capaz de evaluar diferentes tipos de evidencia de auditoría de acuerdo a su origen e importancia para el alcance de la auditoría y el asunto examinado, y de evaluar la suficiencia y pertinencia de toda la evidencia obtenida durante la auditoría.

#### Control de calidad

##### **44. Los auditores deben asumir la responsabilidad por la calidad general de la auditoría.**

El auditor es responsable de la realización de la auditoría y debe implementar procedimientos de control de calidad durante todo el proceso de la misma. Tales procedimientos deben tener como objetivo el asegurar que la auditoría cumpla con las normas aplicables y que el informe, la conclusión o el dictamen, derivados de la misma, sean los apropiados de acuerdo a las circunstancias.

#### Gestión y habilidades del equipo de auditoría

##### **45. Los auditores deben tener acceso a las habilidades necesarias.**

Las personas que conforman el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la pericia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se realiza, estar familiarizado con las normas y autoridades aplicables, conocer las operaciones de la entidad auditada y tener la capacidad y experiencia necesarias para emitir un juicio profesional. En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones escritas relacionadas con la conducción de las auditorías y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de programas de desarrollo profesional continuo.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la EFS. En tales casos se puede hacer uso de los servicios de expertos externos de diferentes maneras, por ejemplo, para proveer conocimientos o para llevar a cabo un trabajo específico. Los auditores deben evaluar si los expertos son competentes y si tienen las capacidades y la objetividad necesarias, y determinar si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

#### Riesgo de auditoría

##### **46. Los auditores deben considerar el riesgo de auditoría a lo largo del proceso de la misma.**

Las auditorías deben realizarse de manera tal que se pueda manejar o reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría es que el informe de auditoría – o más específicamente la conclusión o dictamen del auditor – no sea el apropiado a las circunstancias de la auditoría. Es importante considerar el riesgo de auditoría, tanto en los compromisos de atestiguamiento como en la elaboración de informes directos. El auditor debe tomar en cuenta tres distintas dimensiones del riesgo de auditoría – riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección – relacionados con la materia en cuestión y el formato de presentación de informe, es

decir, si la materia es cuantitativa o cualitativa y si el informe de auditoría debe incluir un dictamen o conclusión. La significancia relativa de estas dimensiones del riesgo de auditoría depende de la naturaleza del asunto / materia en cuestión, de si la auditoría debe proporcionar una seguridad razonable o limitada, y de si se trata de un trabajo de atestiguamiento o de un trabajo de elaboración de un informe directo.

### Materialidad

#### **47. Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de la auditoría.**

Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete las necesidades de los usuarios. Un asunto puede ser considerado importante si el conocimiento del mismo puede llegar a influir sobre las decisiones de los usuarios previstos. Este juicio se puede relacionar con un elemento individual o un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad con frecuencia se considera en términos de valor, pero también incluye aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto adquiera importancia por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto en el que ocurre.

Como se indicó anteriormente, la materialidad en una auditoría de cumplimiento tiene tanto aspectos cuantitativos como cualitativos, aunque los aspectos cualitativos generalmente tienen un mayor papel en el sector público. La materialidad se debe tomar en cuenta para fines de planeación, evaluación de la evidencia obtenida y elaboración de informes. Una parte esencial para determinar la materialidad es considerar si los casos reportados de cumplimiento o no conformidad (potencial o confirmada) podrían tener una influencia razonable sobre las decisiones de los usuarios previstos. Los factores que deben observarse en esta evaluación de juicio son los requisitos obligatorios, el interés o las expectativas del público, las áreas específicas del enfoque legislativo, las peticiones y los fondos significativos. Los problemas en un nivel de valor o incidencia menor que la determinación general de la materialidad, tales como el fraude, también pueden considerarse significativos. La evaluación de la materialidad requiere de un juicio profesional completo por parte del auditor, y se relaciona con el alcance de la auditoría.

### Documentación

#### **48. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.**

La documentación debe prepararse en el momento adecuado y debe explicar claramente los criterios empleados, el alcance de la auditoría, los juicios hechos, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que se llegó. La documentación debe ser lo suficientemente detallada para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda lo siguiente: la relación entre el asunto / materia examinada, los criterios, el alcance de la auditoría, la evaluación del riesgo, y la estrategia y plan de auditoría, así como la naturaleza, oportunidad, alcance y los resultados de los procedimientos realizados; la evidencia que se obtenga para respaldar la conclusión o dictamen del auditor; el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieran el ejercicio de un juicio profesional, y las conclusiones resultantes. El auditor debe preparar la documentación relevante de la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, y conservarla durante un periodo de tiempo razonable.

## Comunicación

### **49. Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría.**

La comunicación se debe llevar a cabo en todas las etapas de la auditoría: antes de que inicie la auditoría, durante la planeación inicial, durante la propia auditoría y en la etapa de elaboración / presentación del informe. Cualquier dificultad significativa que se presente durante la auditoría, así como los casos importantes de incumplimiento deben ser comunicados al nivel gerencial indicado o a las personas encargadas de la gestión. El auditor también debe informar a la parte responsable sobre los criterios de la auditoría.

## *Principios relacionados con el proceso de auditoría*

### Planeación y diseño de una auditoría de cumplimiento

#### Alcance de la auditoría

### **50. Los auditores deben determinar el alcance de la auditoría.**

Cuando el mandato de la EFS o la legislación aplicable no establezca el alcance de la auditoría, éste debe ser determinado por el auditor. El alcance de la auditoría es una manifestación clara del enfoque, el alcance y los límites de la auditoría en términos del cumplimiento de la materia / asunto en cuestión con los criterios establecidos. El alcance de la auditoría se ve influido por la materialidad y el riesgo, y determina qué autoridades y partes de las mismas serán cubiertas. El proceso de auditoría, como un todo, debe diseñarse para que cubra el alcance completo de la misma.

#### Materia y criterios

### **51. Los auditores deben identificar la materia y los criterios adecuados.**

La determinación del asunto / materia y de los criterios es uno de los primeros pasos en una auditoría de cumplimiento. La materia examinada y los criterios pueden estar estipulados por la ley o en el mandato de la EFS. De manera alternativa, pueden ser identificados por el auditor. Para trabajos de atestiguamiento, también puede ser importante identificar la información de la materia en cuestión presentada por la parte responsable, relativa al cumplimiento de un asunto determinado con ciertos criterios.

La materia en cuestión puede tomar muchas formas y tener diferentes características. Al identificar la materia / asunto en cuestión, el auditor debe ejercer su juicio y escepticismo profesional para examinar la entidad auditada y evaluar la materialidad y el riesgo.

La materia en cuestión debe ser identificable y debe ser posible evaluarla contra los criterios adecuados. Debe ser de naturaleza tal que permita que se obtenga evidencia suficiente y apropiada para respaldar la conclusión, dictamen o informe de auditoría.

El auditor debe identificar los criterios adecuados para brindar una base para la evaluación de la evidencia de auditoría y formular los hallazgos y conclusiones de la auditoría. Los criterios deben ponerse a disposición de los usuarios previstos y otras personas interesadas. También se deben dar a conocer a la parte responsable.

### Conocimiento de la entidad

#### **52. Los auditores deben conocer la entidad auditada a la luz de las autoridades relevantes.**

La auditoría de cumplimiento puede cubrir todos los niveles del ejecutivo y varios de los niveles administrativos, diferentes tipos de entidades y combinación de las mismas. El auditor debe, por lo tanto, estar familiarizado con la estructura y operaciones de la entidad auditada, así como con sus procedimientos para lograr el cumplimiento. El auditor utilizará este conocimiento para determinar la materialidad y evaluar los riesgos de la falta de cumplimiento.

### Conocimiento de los controles internos y del ambiente de control

#### **53. Los auditores deben comprender el ambiente de control y los controles internos relevantes y considerar si es posible asegurar el cumplimiento.**

El conocimiento de la entidad auditada y/o la materia relevante para el alcance de la auditoría depende del conocimiento que el auditor tenga del ambiente de control. El ambiente de control es la cultura de honestidad y comportamiento ético que establecen los cimientos del sistema de controles internos para asegurar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las autoridades. En una auditoría de cumplimiento, el ambiente de control que se enfoca en lograr el cumplimiento es de especial importancia.

Con el fin de conocer a la entidad auditada o la materia en cuestión, el auditor también debe entender el sistema de controles internos. El tipo particular de controles en los que el auditor se enfoque dependerá de la materia en cuestión y de la naturaleza específica y alcance de la auditoría. Como la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se enfocará en los controles internos cuantitativos o cualitativos, o en una combinación de ambos, dependiendo del alcance de la auditoría. Al evaluar los controles internos, el auditor evalúa el riesgo de que dichos controles no puedan evitar o detectar aspectos importantes de incumplimiento. El auditor debe considerar si los controles internos son congruentes con el ambiente de control para asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en las autoridades, en todos los aspectos significativos.

### Evaluación de riesgos

#### **54. Los auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los riesgos de incumplimiento.**

A la luz de los criterios de auditoría, el alcance de la misma y las características de la entidad auditada, el auditor debe realizar una evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ser llevados a cabo. Al respecto, el auditor debe tomar en consideración los riesgos de que la materia en cuestión no cumpla con los criterios. El incumplimiento puede deberse a fraude, a un error, a la naturaleza inherente de la materia y/o a las circunstancias de la auditoría. La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se deben tomar en cuenta durante todo el proceso de auditoría. Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor debe valorar cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no importante.



Riesgo de fraude**55. Los auditores deben de considerar el riesgo de fraude.**

Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer el debido cuidado profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuros.

El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de no cumplimiento con lo dispuesto en las autoridades pueden constituir el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado. El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, no decisiones, trabajo preparatorio, asesoría, manejo de la información y otros actos en el servicio público. Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros.

Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una auditoría de cumplimiento, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.

Estrategia y planeación de la auditoría**56. Los auditores deben desarrollar una estrategia y un plan de auditoría.**

La planeación de la auditoría debe involucrar la discusión entre los miembros del equipo de auditoría para desarrollar una estrategia global y un plan de auditoría. El propósito de la estrategia de auditoría es diseñar una respuesta eficaz ante el riesgo de no cumplimiento. Debe considerar las respuestas planeadas de la auditoría ante los riesgos específicos mediante la elaboración de un plan. Tanto la estrategia como el plan de auditoría deben documentarse por escrito. La planeación no es una fase diferente de la auditoría sino un proceso continuo y reiterativo.

Evidencia de auditoría**57. Los auditores deben recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cubrir el alcance de la misma.**

El auditor debe recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para establecer la base de su conclusión o dictamen. La **suficiencia** es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la **pertinencia**<sup>6</sup> se relaciona con la calidad de la evidencia – su relevancia, validez y confiabilidad. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (mientras mayor sea la calidad, menor evidencia se requerirá). En consecuencia, la suficiencia y pertinencia de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor debe considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que

<sup>6</sup> NOTA DEL TRADUCTOR: En inglés “appropriateness”.

se utilizará como evidencia de la auditoría, y debe respetar la confidencialidad de toda la evidencia de auditoría e información recibida.

Los procedimientos de la auditoría deben ser apropiados de acuerdo con las circunstancias de la auditoría y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y apropiada. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia y el alcance de la auditoría. En vista de que la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se enfocará en la evidencia cuantitativa o cualitativa, o en una combinación de ambas, según el alcance de la auditoría. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento incluye una variedad de procedimientos para recopilar evidencia de auditoría de naturaleza, tanto cuantitativa como cualitativa.

El auditor que realiza una auditoría de cumplimiento, con frecuencia necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para satisfacer los requerimientos de suficiencia y pertinencia.

#### Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones

##### **58. Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes.**

Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen. El auditor debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada como para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El proceso de evaluación requiere tomar en consideración tanto la evidencia que respalde como la que contradiga el informe, conclusión o el dictamen de auditoría sobre el cumplimiento o no cumplimiento. También incluye consideraciones sobre la materialidad. Después de evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera formular las conclusiones a la luz de la evidencia.

Si la evidencia que se obtiene de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o adiciones, a los procedimientos de auditoría, resolverían la materia en cuestión y considerarían las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la auditoría.

Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de la misma para determinar si la materia en cuestión ha sido analizada de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas.

## Elaboración de informes

### **59. Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y celebración de un proceso contradictorio.**

El principio de integridad requiere que el auditor considere toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su informe. El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los informes sean correctos, y que los hallazgos y conclusiones se presenten de manera significativa y equilibrada. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido. El principio vinculado con un proceso contradictorio implica el verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar las respuestas de los funcionarios responsables, según corresponda. Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una auditoría de cumplimiento debe cumplir con todos estos principios.

Los formatos de informes pueden estar definidos en la ley o por el mandato de la EFS. No obstante, el informe de auditoría generalmente contiene una conclusión basada en el trabajo de auditoría realizado. El informe también puede ofrecer recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar lo conducente. En un trabajo de atestiguamiento, al informe generalmente se le denomina Informe del Auditor.

Los informes pueden variar entre dictámenes estandarizados breves y diversas formas de conclusiones presentadas de manera concisa o extensa. Sin importar su formato, el informe debe estar completo, ser preciso, objetivo, convincente y tan claro y conciso como la materia lo permita. Asimismo, se deben describir todas las limitaciones del alcance de la auditoría. El informe debe manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado.

La conclusión puede ser una manifestación clara, por escrito, del dictamen sobre el cumplimiento, con frecuencia adicional al dictamen de los estados financieros. También puede expresarse como una respuesta más elaborada a las preguntas específicas de la auditoría. Mientras que un dictamen es común en los trabajos de atestiguamiento, la respuesta a las preguntas específicas de la auditoría se utiliza con mayor frecuencia en los trabajos de informes directos. Cuando se presenta un dictamen, el auditor debe indicar si éste es o no modificado basándose en la evaluación de la materialidad y la generalidad. La entrega de un dictamen normalmente requiere una estrategia y un enfoque de auditoría más elaborados.

Los informes de las auditorías de cumplimiento deben incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

- 1 Título
- 2 Destinatario
- 3 Alcance de la auditoría, incluyendo el periodo de tiempo cubierto
- 4 Identificación o descripción de la materia
- 5 Criterios identificados
- 6 Identificación de las normas de auditoría aplicadas al realizar el trabajo
- 7 Un resumen del trabajo realizado
- 8 Hallazgos
- 9 Conclusión / dictamen
- 10 Respuestas de la entidad auditada (según proceda)
- 11 Recomendaciones (según proceda)
- 12 Fecha del informe
- 13 Firma

### Seguimiento

#### **60. Los auditores deben dar seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda**

Un proceso de seguimiento facilita la implementación eficaz de la acción correctiva y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad auditada, a los usuarios del informe de auditoría y al auditor (para la planeación de auditorías futuras). La necesidad de dar seguimiento a los casos anteriormente reportados de no cumplimiento variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la auditoría. En algunas EFS, incluyendo los tribunales de cuentas, el seguimiento puede incluir la emisión de informes legalmente vinculantes o decisiones judiciales. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente, los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para el año subsecuente.