CONTRALORÍA GENERAL
REPÚBLICA DE CUBA

NORMAS CUBANAS DE AUDITORÍA



CONTRALORÍA GENERAL
REPÚBLICA DE CUBA

Índice

RESOLUCIÓN 76 DE LA CONTRALORA GENERAL DE LA REPÚBLICA 4
INTRODUCCIÓN 7
I. Marco de referencia 7
Mandato 7
La auditoría y sus objetivos 7
Tipos de auditoría 8
Auditoría financiera 8
Auditoría de desempeño 10
Auditoría de cumplimiento 13
Auditoría fiscal 14
Auditoría forense 14
Perspectivas para combinar las auditorías 15
II. Elementos de la auditoría 16
Las tres partes de la auditoría 17
Materia, criterios e información resultante sobre la materia controlada 17
La información resultante sobre la materia controlada. 20
Tipos de compromiso 20
Confianza y aseguramiento en la auditoría 21
III. Evaluación por tipos de auditoría y calificación del control interno 22
Evaluación por tipos de auditoría 22
Calificación del control interno 23
IV. Principios de la auditoría 28
IV. 1. Principios generales 29
IV. 1. 1) Ética e independencia 29
IV.1. 2) Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo 34
IV. 1.3) Control de calidad 37
IV. 1. 4) Gestión y habilidades del grupo de auditoría 38
Consideraciones acerca del trabajo de auditoría interna 39
Utilización del trabajo de un experto 40

IV. 1. 5) Riesgo de auditoría 40
IV. 1. 6) Materialidad 42
IV. 1. 7) Documentación 44
IV. 1. 8) Comunicación 45
IV. 2. Principios relacionados con el proceso de la auditoría 47
IV. 2. 1) Planeación de la auditoría 47
Conocimiento del sujeto a auditar 48
Evaluación de riesgos 50
Riesgo de fraude 52
Consideraciones relativas al fraude en una auditoría financiera 53
Consideraciones relativas a las disposiciones jurídicas en la auditoría financiera 53
Consideraciones sobre negocio en marcha 54
Estrategia y planeación de la auditoría 56
IV. 2. 2) Realización de la auditoría 57
Factores que determinan la suficiencia de la evidencia 60
Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones 61
Consideración de hechos posteriores 62
Formación de una opinión en la auditoría financiera 64
Evaluación de los errores en una auditoría financiera 65
IV. 2. 3) Elaboración de informe de la auditoría 66
IV. 2. 4) Seguimiento 73

RESOLUCIÓN 76

POR CUANTO: La Ley 107, "De la Contraloría General de la República de Cuba", de primero de agosto de 2009, en su artículo 31 inciso r), establece la función, atribución y obligación de la Contraloría General, de regular y dirigir metodológicamente el sistema nacional de auditoría.

POR CUANTO: De acuerdo con la experiencia acumulada en la aplicación de las Resolución 340, de 11 de octubre de 2012, dictada por quien suscribe, por la que se aprobaron las Normas Cubanas de Auditoría y las disposiciones generales para la auditoría interna y las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, en sus anexos I y II respectivamente, así como el trabajo realizado a partir del compromiso contraído con la Organización Latinoamericana de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, para la iniciativa de implementación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores-Programa 3i, resulta necesario modificar la citada resolución en su Anexo I, contentivo de las Normas Cubanas de Auditoría y mantener vigente el Anexo II de la mencionada resolución, hasta tanto se actualice la Ley 107 "De la Contraloría General de la República de Cuba", de primero de agosto de 2009 y su Reglamento, aprobado el 29 de junio de 2017 por Acuerdo del Consejo de Estado; además, derogar las resoluciones 36, de 9 de febrero de 2012 y 34, de 17 de febrero de 2016, por las que se aprueban la Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías y las directrices generales para la realización de la auditoría de cumplimiento, ambas dictadas por quien suscribe.

POR TANTO: En el ejercicio de la facultad que me ha sido conferida, por la Disposición Final Tercera de la Ley 107 "De la Contraloría General de la República de Cuba",

RESUELVO

PRIMERO: Modificar la Resolución 340, de 11 de octubre de 2012, dictada por quien suscribe en su Anexo I Normas Cubanas de Auditoría, como aparece en el anexo que forma parte de la presente resolución.

SEGUNDO: Mantener vigente el Anexo II Disposiciones generales para la auditoría interna y las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente, de la Resolución 340, de 11 de octubre de 2012, dictada por quien resuelve, hasta la puesta en vigor de la nueva ley, que actualice la Ley 107 "De la Contraloría General de la República de Cuba", de primero de agosto de 2009 y su Reglamento.

TERCERO: Las Normas Cubanas de Auditoría son de aplicación por el Sistema Nacional de Auditoría y tienen como objetivo, establecer los principios fundamentales de la auditoría.

CUARTO: El anexo de la presente resolución tiene la estructura que por esta se dispone.

Anexo Normas Cubanas de Auditoría

Introducción

I. Marco de referencia
Mandato
La auditoría y sus objetivos
Tipos de auditoría
Auditoría financiera
Auditoría de desempeño
Auditoría de cumplimiento
Auditoría fiscal
Auditoría forense
Perspectivas para combinar las auditorías
Formas de organizar la auditoría

II. Elementos de la auditoría
Las tres partes de la auditoría
Materia, criterios e información resultante sobre la materia controlada
Tipos de compromiso
Confianza y aseguramiento en la auditoría

III. Evaluación por tipos de auditoría y calificación del control interno
Evaluación por tipos de auditoría
Calificación del control interno

IV. Principios de la auditoría
Principio relacionado con los requerimientos organizacionales
IV. 1 Principios generales
IV. 1. 1 Ética e independencia
IV. 1. 2 Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo
IV. 1. 3 Control de calidad
IV. 1. 4 Gestión y habilidades del grupo de auditoría
Consideraciones acerca del trabajo de auditoría interna
Utilización del trabajo de un experto
IV. 1. 5 Riesgo de auditoría
IV. 1. 6 Materialidad
IV. 1. 7 Documentación
IV. 1. 8 Comunicación
IV. 2. Principios relacionados con el proceso de la auditoría
IV. 2. 1 Planeación de la auditoría
Conocimiento del sujeto a auditar
Evaluación de riesgos

Riesgo de fraude
Consideraciones relativas al fraude en una auditoría financiera
Consideraciones relativas a las disposiciones jurídicas en la auditoría financiera
Consideraciones sobre negocio en marcha
Estrategia y planeación de la auditoría

IV. 2. 2 Realización de la auditoría
Factores que determinan la suficiencia de la evidencia
Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones
Consideración de hechos posteriores
Formación de una opinión en la auditoría financiera
Evaluación de los errores en una auditoría financiera

IV. 2. 3 Elaboración de informe de la auditoría

IV. 2. 4 Seguimiento

QUINTO: A los efectos de contribuir a la eficaz implementación de las Normas Cubanas de Auditoría y ofrecer las herramientas que faciliten el trabajo del auditor, la Contraloría General de la República, a través del grupo de trabajo designado, elabora para los profesionales de la auditoría, los procedimientos que corresponden.

SEXTO: Derogar las resoluciones 36, de 9 de febrero de 2012 y 34, de 17 de febrero de 2016, ambas dictadas por quien suscribe.

SÉPTIMO: A los efectos de que los auditores del Sistema Nacional de Auditoría se capaciten para la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría, que por la presente resolución se establecen, esta entrará en vigor el primero de enero de 2021.

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 30 días del mes de marzo de 2020.

Gladys María Bejerano Portela

ANEXO
Normas Cubanas de Auditoría

INTRODUCCIÓN

Las Normas Cubanas de Auditoría son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la auditoría; tienen por objetivo promover una auditoría eficaz, que permita aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios; su cumplimiento unido al Código de Ética de los auditores, deben constituir la guía principal en el comportamiento y actuación de los auditores del Sistema Nacional de Auditoría.

El proceso de revisión y actualización de las Normas Cubanas de Auditoría se realizó a partir de la experiencia adquirida y en función de los principios fundamentales del nivel 3 y de Control de Calidad de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores; las declaraciones de Lima y la de Independencia, en tanto, el marco normativo y metodológico de la auditoría se adecuó a las características del país y se estructuró de lo general a lo particular, para facilitar y uniformar el trabajo del auditor.

Las Normas Cubanas de Auditoría contienen el marco de referencia, los elementos de la auditoría, la evaluación por tipo de auditoría y la calificación del control interno; establecen los principios relacionado con los requerimientos organizacionales, los generales y los del procedo de la auditoría.

I. Marco de referencia

Mandato

La Contraloría General de la República es el órgano del Estado que tiene como misión fundamental velar por la correcta y transparente administración de los fondos públicos y el control superior sobre la gestión administrativa.

Ejecuta las acciones que considere necesarias a tal fin, para prevenir y luchar contra la corrupción; dirige metodológicamente y supervisa el Sistema Nacional de Auditoría.

La auditoría y sus objetivos

La auditoría es un proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, que consiste en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones jurídicas vigentes y los criterios establecidos.

Es esencial porque proporciona información, evaluaciones independientes y objetivas, concernientes a la administración y al desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.

La auditoría ayuda a fortalecer la expectativa de que los actores económicos y sociales desempeñen sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, de acuerdo con la disposición jurídica vigente aplicable; según el tipo de auditoría, los objetivos de partida pueden ser distintos, pero todas contribuyen a la buena gobernanza.

El objetivo determina lo que el auditor pretende responder en la auditoría; en cambio, la metodología de la auditoría, que debe ser diseñada para lograr evidencias suficientes y apropiadas, comprende los procedimientos generales que aplica el auditor para obtener información y los métodos analíticos que emplea para alcanzar los objetivos previstos.

La auditoría se norma, asesora, supervisa, ejecuta, controla y dirige metodológicamente por la Contraloría General de la República, y tiene entre sus objetivos esenciales:

1- Calificar el estado de control interno y evaluar la efectividad de las medidas de prevención.

2- Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera, mediante la evaluación e información de los resultados a quien corresponda y el seguimiento de las medidas adoptadas.

3- Fomentar la integridad, honradez y probidad de los cuadros, funcionarios y trabajadores, en interés de elevar la economía, eficiencia y eficacia al utilizar los recursos del Estado.

Tipos de auditoría

De acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, las auditorías se clasifican en financiera, de desempeño, de cumplimiento, fiscal y forense, en correspondencia con la disposición jurídica vigente.

Auditoría financiera

La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera; el alcance de la auditoría financiera está definido por los objetivos de una auditoría de estados financieros y por otros objetivos adicionales, los que se relacionan a continuación:

En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos son:

1- Obtener una seguridad razonable sobre los estados financieros en su conjunto, libres de incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error, que permiten al auditor expresar una opinión sobre su preparación en todos los aspectos importantes, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera y las disposiciones jurídicas vigentes sobre la materia.

2- Informar sobre los estados financieros y comunicar el resultado de la auditoría donde se incluyen los hallazgos.

Otros objetivos adicionales:

1- Analizar presupuestos y otras decisiones tomadas sobre la asignación de recursos, así como su aplicación.

2- Evaluar políticas, programas o actividades definidas por su base legal o fuente de financiamiento.

3- Considerar categorías de ingresos, pagos, activos y pasivos, según se determine.

El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas en una auditoría financiera, a partir de las premisas siguientes:

1- Que el marco de emisión de información financiera usado para la preparación de los estados financieros esté en correspondencia con las Normas Cubanas de Información Financiera.

2- Que la administración de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad con respecto a la preparación y presentación de los estados financieros, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera y las disposiciones jurídicas vigentes sobre la materia, y el control interno para la preparación de estados financieros libres de errores significativos, ya sean por fraude o error, así como proporcionar al auditor acceso irrestricto a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.

Sin un marco de emisión de información financiera aceptable, la administración no tendrá una base apropiada para la presentación de los estados financieros, y el auditor carecerá de criterios adecuados para auditarlos.

En correspondencia con lo anterior, se debe tener presente las Normas Cubanas de Información Financiera donde se encuentran las Normas Cubanas de Contabilidad, las Normas Cubanas de Contabilidad para la Actividad Presupuestada, las Normas Cubanas para la Contabilidad Gubernamental y las Normas Cubanas de Contabilidad de la Actividad por Cuenta Propia; las Normas Cubanas de Información Financiera actividad Bancario y Financiero Nacional; Normas del Sistema de Control Interno y demás disposiciones jurídicas vigentes asociadas.

El registro contable de los hechos económicos se realiza sobre la base de las Normas Cubanas de Información Financiera y demás disposiciones jurídicas vigentes sobre la materia.

Las proformas de los estados financieros forman parte de las Normas Cubanas de Información Financiera para las diferentes actividades, las que se acompañan de sus indicaciones metodológicas.

Las notas sobre los estados financieros contienen información adicional que suministra descripciones narrativas o desagregaciones de tales estados, y sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los estados financieros, por lo que resulta de gran importancia que sean revisadas por el auditor, quien valora si se presenta la información acerca de las bases para su elaboración y los demás requerimientos.

El análisis de los estados financieros y sus notas se sustenta en la obtención de una serie de datos de la entidad, a través del estudio sistemático de todas las partidas que integran las cuentas anuales, para formar un juicio crítico de su situación y evolución; para ello es necesario que el auditor realice el análisis horizontal y vertical de los estados financieros.

Para auditar estados financieros de grupo se debe obtener evidencia de la auditoría suficiente y apropiada, relativa a la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación, para poder emitir una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera.

Auditoría de desempeño

Se enfoca en la revisión objetiva y confiable para determinar si el sujeto auditado opera los proyectos, sistemas, operaciones, programas o actividades de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia; si existen áreas de mejora para contribuir a perfeccionar la gestión de la entidad, la buena gobernanza, la rendición de cuenta y la transparencia; busca aportar nueva información, análisis o perspectivas.

La razón esencial de la auditoría de desempeño es ayudar al Gobierno y a las administraciones en los procesos de toma de decisiones, a partir de la identificación de problemas importantes y del análisis de sus causas y efectos; también presenta conclusiones y formula recomendaciones que pueden contribuir a una administración de los fondos públicos más eficiente y eficaz; este tipo de auditoría promueve:

1- La rendición de cuenta: al asistir a las administraciones y a las partes interesadas para mejorar el desempeño, se logra evaluar si las disposiciones jurídicas vigentes se implementan de manera eficiente y eficaz, y cómo las posibles fallas han afectado su cumplimiento; asimismo, se enfoca en examinar aspectos de áreas con el mayor potencial para la mejora y añadir valor agregado a los ciudadanos; proporciona incentivos en cuanto al aprendizaje, el cambio y mejores condiciones, para que las administraciones responsables tomen decisiones y lleven a cabo las acciones correspondientes.

2- La transparencia*:* al ofrecer a las partes interesadas una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades examinadas, contribuye de manera directa a brindar información útil que sirve de base para el aprendizaje y la mejora.

Los principios de economía, eficiencia y eficacia se definen de la siguiente manera:

1- Economía: se refiere a los términos y condiciones bajo los cuales se adquieren y utilizan los recursos humanos, financieros y materiales, tanto en cantidad y calidad apropiada, como al menor costo posible y de manera oportuna.

2- Eficiencia: significa obtener el máximo de los recursos disponibles; es decir, la relación entre los recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

3- Eficacia: comprende el cumplimiento de los objetivos planteados y de los resultados previstos.

La auditoría de desempeño incluye un análisis de las condiciones que son necesarias para garantizar que los principios de economía, eficiencia y eficacia se mantengan; esas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de la buena administración para garantizar la entrega correcta y oportuna de los productos y servicios; cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño de la entidad auditada también debe ser tomado en consideración.

El objetivo de la auditoría de desempeño es promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente; también contribuye a la rendición de cuenta y a la transparencia.

El objetivo de la auditoría determina el enfoque y diseño del trabajo; podría ser simplemente para describir la situación; sin embargo:

1- Los objetivos normativos de la auditoría ¿Las cosas son como deberían ser?

2- Los objetivos de auditoría analíticos ¿Por qué las cosas no son como deberían ser? Son más propensos a agregar valor.

El auditor debe establecer objetivos claramente definidos que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y eficacia; en todos los casos, debe considerar a qué se refiere la auditoría, qué entidades están involucradas y para quién podrían ser relevantes las recomendaciones.

Muchos objetivos se pueden enmarcar como una pregunta general de auditoría, que se puede dividir en subpreguntas más precisas, relacionadas temáticamente y que sean complementarias; en lugar de definir un solo objetivo o una pregunta general, el auditor puede optar por desarrollar varios objetivos que no necesiten siempre ser divididos en subpreguntas.

En la auditoría de desempeño, el auditor debe escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de estos para facilitar un buen diseño de la auditoría.

El enfoque general es un elemento central de cualquier auditoría; determina la naturaleza del tipo de examen a realizar y también define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.

La auditoría de desempeño generalmente sigue uno de los tres enfoques siguientes:

Orientado a resultados: evalúa si se han logrado los objetivos de resultados o productos, o si funcionan los programas y servicios de acuerdo con lo previsto; el auditor estudia el desempeño y relaciona sus observaciones con las normas en cuestión o con los criterios; en este enfoque, las deficiencias suelen definirse como desviaciones de las normas o criterios, y las recomendaciones deben estar dirigidas a disminuir tales desviaciones.

Orientado a problemas: examina, verifica y analiza las causas de problemas específicos o las desviaciones de los criterios establecidos; el punto de partida es una desviación conocida o sospechada de lo que debería o podría ser; esta orientación se ocupa principalmente de la verificación y análisis del problema, normalmente sin hacer referencia a los criterios de auditoría predefinidos.

Orientado a sistemas: examina el correcto funcionamiento de los sistemas de gestión administrativos, en los cuales las empresas o los programas son vistos como sistemas de interacción y elementos interdependientes funcionales.

Estos enfoques pueden alcanzarse desde dos perspectivas:

De arriba hacia abajo: se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas de la Asamblea Nacional del Poder Popular, el Consejo de Estado y el Consejo de Ministros.

De abajo hacia arriba: se centra en problemas de importancia real para las personas jurídicas o naturales y la comunidad.

Auditoría de cumplimiento

La auditoría de cumplimiento se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple, en todos los aspectos significativos, con las disposiciones jurídicas u otros documentos identificados como criterios; con ese propósito, vincula la eficacia de la norma con los objetivos y metas de la entidad y la conducta de los funcionarios públicos.

Su enfoque está basado en la legalidad y la ética; abarca una amplia variedad de asuntos y puede realizarse para proporcionar una seguridad razonable si se utilizan diferentes criterios y procedimientos en la recopilación de evidencia.

Promueve la transparencia cuando se presentan informes confiables que muestren cómo fueron administrados los fondos públicos y el actuar de la administración, en correspondencia con lo legalmente establecido.

Fomenta la rendición de cuenta al reportar las desviaciones y violaciones con respecto a lo señalado en las regulaciones, de modo que se tomen medidas correctivas para que los responsables rindan cuenta de sus acciones.

Promueve la buena gobernanza, tanto al identificar las debilidades y desviaciones con respecto a las disposiciones jurídicas, como al evaluar la decencia cuando sean insuficientes o inadecuadas.

Por su propia naturaleza, el fraude y la corrupción son elementos que se contraponen a la transparencia, la rendición de cuenta y la buena administración; por lo tanto, la auditoría de cumplimiento fomenta la buena gobernanza al considerar el riesgo de fraude en relación con el cumplimiento.

El objetivo de la auditoría de cumplimiento está en evaluar si los procesos, actividades y operaciones de las entidades cumplen con las disposiciones jurídicas que la rigen; también, puede tratar sobre la regularidad, es decir, cumplimiento con los criterios formales, de leyes, regulaciones, convenios y políticas o sobre la decencia, que indica la observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento ético.

La regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, mientras que la decencia puede ser un asunto pertinente en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos.

Auditoría fiscal

Se enfoca en el examen del cumplimiento de las operaciones a las que están sujetas las personas naturales o jurídicas, cubanas y extranjeras, en calidad de contribuyentes, retentores o perceptores, con obligaciones hacia el Presupuesto del Estado, las tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas, además del proceder conforme a derecho.

En la determinación de la deuda fiscal solo están facultados los auditores de la Oficina Nacional de Administración Tributaria; los demás auditores del Sistema Nacional de Auditoría contribuyen en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en los diferentes tipos de auditoría; por eso, al detectar hallazgos que demuestren incumplimientos por conceptos de subdeclaraciones o evasiones fiscales, el auditor debe informar a la Contraloría General de la República, mediante un escrito fundamentado, en el que se detalle el hallazgo y el sustento, por conducto de la Unidad Central de Auditoría Interna o las sociedades que realizan la auditoría externa.

El objetivo de la auditoría fiscal consiste en el examen y evaluación de la gestión, y el control ejercido por las administraciones en relación con las obligaciones fiscales que atañen a las personas jurídicas y naturales.

Auditoría forense

La auditoría forense se enfoca en la investigación y verificación de informaciones, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

En esta auditoría se utilizan diferentes tipos de criterios y técnicas de recolección de información que permiten el análisis, cuantificación de pérdidas, y recolección de

evidencias los cuales facilitan en la investigación penal y en el ámbito de la administración de justicia probar los hechos revelados.

Generalmente, la auditoría forense se ejecuta por un equipo de profesionales, de carácter multidisciplinario, que maneja la información con discreción, para conocer en detalle los hechos, la fecha de ocurrencia, las principales transacciones e instrumentos financieros utilizados, las personas involucradas, los controles internos implementados y demás aspectos asociados al caso que se investiga.

En el proceso de planeación, por lo regular, la auditoría forense no se planifica en el Plan anual de acciones de control, excepto cuando se tienen elementos de presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa.

Este tipo de auditoría puede generarse a partir de una denuncia, queja o petición realizada, debidamente documentada, o por una solicitud expresamente efectuada por las autoridades competentes o de hallazgos derivados de las acciones de control que evidencian la comisión de un presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa, lo que puede conllevar a la reclasificación o solicitud de una auditoría para que sea incorporada en el Plan anual de acciones de control.

El objetivo de la auditoría forense es identificar, documentar y demostrar un presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa.

La auditoría forense ofrece las evidencias suficientes y apropiadas que son entregadas al fiscal y a los tribunales de justicia para el ejercicio de la acción penal pública y la sentencia pertinente, según corresponda; también determina las causas, modos de operar, condiciones y posibles implicados de cada hecho investigado.

Perspectivas para combinar las auditorías

Se pueden combinar las auditorías al incorporar los aspectos de las auditorías financiera, de desempeño y de cumplimiento entre sí; la clasificación de la auditoría a ejecutar la define el objetivo de mayor significación.

Combinar la auditoría financiera con la de cumplimiento y la de desempeño, le permite al auditor tener la seguridad de que, no solo los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, sino también de evaluar si las actividades, operaciones financieras y la información, cumplen en todos los aspectos importantes con los criterios establecidos y permite evaluar elementos de gestión relacionados con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Las disposiciones jurídicas son importantes tanto en las auditorías de cumplimiento como en las financieras; sin embargo, al conducir una auditoría financiera, solo las

disposiciones que tienen un efecto directo e importante en los estados financieros son relevantes; en cambio, en la auditoría de cumplimiento cualquier disposición notable relacionada con la materia controlada puede ser significativa para la auditoría.

Cuando la auditoría de cumplimiento se combina con la de desempeño, su no observancia puede ser la causa de los aspectos de la economía, eficiencia y eficacia; en las auditorías combinadas de este tipo, el auditor debe hacer uso de su juicio profesional para decidir si el desempeño o el cumplimiento son el objeto principal de la auditoría, así como determinar el alcance y los criterios de esta.

La auditoría de desempeño puede ser más extensa cuando abarca aspectos de la auditoría de cumplimiento y la financiera; para determinar si las consideraciones de desempeño constituyen el objetivo general del trabajo de auditoría, debe tenerse en cuenta que la auditoría de desempeño se enfoca en la actividad y los resultados, más que en los informes o cuentas, y que el objetivo general es promover la economía, eficiencia y eficacia, más que informar sobre el cumplimiento.

Formas de organizar la auditoría

La auditoría puede organizarse de diferentes formas, conforme a intereses que previamente se coordinan; la auditoría cooperativa es la que realiza la Contraloría General de República de Cuba con otras entidades fiscalizadoras superiores, también puede realizarse con distintas unidades organizativas del Sistema Nacional de Auditoría, y puede ser paralela o coordinada, en correspondencia con la disposición jurídica vigente.

La auditoría coordinada puede tener un enfoque de proceso que permite examinar la eficacia de los controles diseñados para cada proceso y la medición de sus indicadores, cuando se utilizan acciones entrelazadas entre sí, con características de entradas y salidas, al evaluar sus resultados y las acciones enfocadas para su mejora continua.

Cuando se ejecute una auditoría cooperativa, se cumplimentan las indicaciones específicas que emite el Contralor General de la República y lo establecido en estas normas; de requerirse se consulta la Norma Internacional referente a la Guía sobre auditorías cooperativas.

II. Elementos de la auditoría

La auditoría es indispensable para la administración, ya que la gestión de recursos públicos es un asunto de confianza; en tanto, la responsabilidad de la administración ante los recursos, de conformidad con los propósitos previstos, se confía a una entidad o persona que actúa en representación del público.

Asimismo, aumenta la confianza de los usuarios previstos, pues proporciona información, evaluaciones independientes y objetivas concernientes a las desviaciones de las normas aceptadas o de los principios de buena gobernanza.

Todas las auditorías cuentan con los mismos elementos básicos, que incluyen: las tres partes de la auditoría, es decir, el auditor, la parte responsable y los usuarios previstos, así como la materia, criterios e información resultante sobre la materia controlada.

Las tres partes de la auditoría

1- El auditor: persona designada por la autoridad competente, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la disposición jurídica vigente, con la finalidad de ejecutar la auditoría bajo los principios consignados en la disposición jurídica aplicable.

2- La parte responsable: el sujeto de la auditoría, según se establece en la disposición jurídica vigente, son los responsables sobre la información de la materia controlada, de la administración del asunto en cuestión o de la atención de las recomendaciones.

3- Usuarios previstos: el sujeto de la auditoría; también pueden ser la Asamblea Nacional del Poder Popular, la Fiscalía General de la República, la Contraloría General de la República, el Tribunal Supremo Popular y los demás tribunales de justicia, el Ministerio del Interior, las organizaciones políticas y de masas, medios de comunicación e información y otras partes interesadas, de acuerdo con los objetivos de la auditoría y sus resultados.

Materia, criterios e información resultante sobre la materia controlada

La materia controlada se refiere a la información o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios; toma diversas formas y diferentes características que dependen del objetivo de la auditoría.

Esta se identifica, mide y evalúa de manera consistente conforme a criterios, de modo que puede someterse a procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sustente el Informe de la auditoría y Dictamen.

Al seleccionar la materia controlada y los criterios, el auditor toma en consideración el riesgo y la materialidad; el auditor debe ejercer su juicio y escepticismo profesional para examinar el sujeto de la auditoría.
La materia controlada y los criterios se relacionan con el alcance, este se refiere al área, extensión y período de tiempo cubierto.

En la auditoría financiera, la materia controlada está relacionada con la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivos u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros; la información de la materia controlada son los estados financieros.

En la auditoría de desempeño, la materia controlada se define por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría; el objeto de estudio de una auditoría de desempeño no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, puede incluir actividades o situaciones existentes, con sus causas y consecuencias; también está relacionada con parte de la gestión institucional y no necesariamente con toda la entidad en su conjunto, como los efectos de las políticas y regulaciones gubernamentales.

En las auditorías de cumplimiento, fiscal y forense, la materia controlada se define por su alcance; pueden ser actividades, operaciones financieras o información; en la auditoría forense la materia se enfoca a sustentar el presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa y su alcance.

El contenido y alcance de la materia controlada de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente; por otra parte, la materia controlada de una auditoría puede ser general o específica; algunos tipos de materia controlada son cuantitativos y con frecuencia pueden medirse fácilmente, mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva.

Se debe tener en cuenta la relación que existe entre la materia controlada y el alcance de las auditorías de cumplimiento, a fin de restringir el problema para ser manejable y posible de auditar.

Lo anterior significa que, en la planeación de una auditoría de cumplimiento, el auditor generalmente comienza con un asunto más amplio, pero a medida que profundiza en su conocimiento durante el proceso, puede modificar la materia controlada y el alcance, a los efectos de tener una auditoría más enfocada, con resultados más significativos para los usuarios previstos.

Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia controlada de manera consistente y razonable; estos pueden ser cualitativos o cuantitativos, específicos o más generales, y deben definir contra qué se evalúa el sujeto auditado; también, se pueden obtener de diversas fuentes, e incluir normas, leyes, reglamentos, resoluciones y políticas; los criterios se deben dar a conocer al sujeto a auditar y otras partes interesadas.

Para determinar la idoneidad de los criterios, el auditor considera su relevancia y comprensibilidad para los usuarios previstos, así como su integralidad, confiabilidad, objetividad y utilidad.

El auditor debe identificar los criterios adecuados para brindar una base que permita evaluar la evidencia, así como formular los hallazgos y conclusiones de la auditoría; sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretaciones individuales y posibles malentendidos.

Los criterios constituyen un elemento importante en las discusiones dentro del grupo de auditoría y con la administración, por lo que deben ponerse a disposición de la parte responsable para que pueda comprender la manera en que ha sido medida y evaluada la materia controlada.

Debido a la diversidad de disposiciones jurídicas, es probable que existan algunas que se contrapongan y que estén sujetas a diferentes interpretaciones; también las disposiciones jurídicas de inferior jerarquía pueden no ser consistentes con los requerimientos o límites de las de superior jerarquía y pueden existir brechas legislativas; por esa razón, para evaluar el cumplimiento respecto a las disposiciones aplicadas es necesario tener dominio y conocimiento suficiente de su estructura y contenido; esta cuestión es de vital importancia cuando se trata de identificar los criterios de auditoría, pues su fuente puede presentarse en la auditoría, tanto al determinar el alcance como al generar sus hallazgos.

Si el auditor identifica disposiciones en conflicto es importante considerar su jerarquía, y el nivel más alto prevalecerá sobre las disposiciones menores; de no ser así, el auditor debe señalar la contradicción y recomendar un cambio en la disposición de menor jerarquía; esto también podría constituir una evidencia de auditoría, en caso de que haya causado el incumplimiento de una disposición superior.

De modo análogo, cuando el auditor tiene dudas acerca de la interpretación correcta de una disposición, debe revisar la información relativa a sus antecedentes, para comprender el propósito y las premisas de esta, antes de usar la disposición como patrón comparativo de referencia; al momento de afrontar una situación así, el auditor puede llamar la atención de sus superiores al respecto, para seguir el curso de acción apropiado durante la auditoría.

Cada tipo de auditoría debe contar con criterios adecuados a sus circunstancias, tanto los enfocados en la legalidad, como los centrados en la ética; los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores que encierran los objetivos y el tipo de auditoría.

La información resultante sobre la materia controlada se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo con los criterios; puede tomar diversas formas y tener diferentes características, en dependencia del objetivo de la auditoría y su alcance.

Tipos de compromiso

Los elementos relacionados con onterioridad generan dos tipos de compromisos de auditoría: compromisos de certificación y compromisos directos.

En los compromisos de certificación, la parte responsable mide la materia controlada de acuerdo con los criterios y presenta la información sobre la cual el auditor procede a reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada, para contar con una base razonable que le permita ofrecer una opinión, el resultado se presenta en el Dictamen y el Informe de la auditoría.

En los compromisos directos, el auditor es quien mide o evalúa la materia controlada según los criterios, el resultado se presenta en el Informe de la auditoría.

Los compromisos directos y de certificación difieren en función de quién prepara y mide o evalúa la materia controlada.

La auditoría financiera siempre es un compromiso de certificación, porque se basa en la información financiera presentada por la parte responsable; las de desempeño, fiscal y forense normalmente implicon compromisos directos; y en la de cumplimiento, puede ser compromisos de certificación, compromisos directos, o una combinación de ambos.

En el proceso de elaboración del Plan onual de acciones de control se identifica el tipo de compromiso de auditoría, que además permite determinar los informes a elaborar, según corresponda:

1- Auditoría financiera: con el propósito de certificar los estados financieros, se emite el Dictamen y el Informe de la auditoría; para propósitos adicionales solo se elabora el Informe de la auditoría.
2- Auditoría de desempeño, fiscal y forense: se elabora el Informe de la auditoría.

3- Auditoría de cumplimiento: en los compromisos de certificación se emite el Dictamen y el Informe de la auditoría; para los compromisos directos o cuando es una combinación de ambos compromisos solo se elabora el Informe de la auditoría.

Confianza y aseguramiento en la auditoría

La necesidad de confianza y de aseguramiento en la auditoría, constituye un aspecto importante a considerar en los elementos y tipos de compromisos, a saber:

Los usuarios previstos buscan tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones; las auditorías proporcionan información, con base en evidencia suficiente y apropiada; el auditor debe llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas; el nivel de seguridad que puede proporcionarse al usuario previsto debe comunicarse de forma transparente, sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

El nivel de seguridad está vinculado con la forma en que el auditor puede reunir evidencia de auditoría y cuánto trabajo tiene que hacer para estar seguro de las conclusiones; a los fines de suministrar una conclusión con una seguridad razonable, el auditor debe decidir qué técnicas y procedimientos de auditoría usar, saber combinarlas, y ser luego capaz de poder determinar que la información proporcionada es, en todos los aspectos materiales, correcta.

Sobre la forma de brindar aseguramiento en los compromisos de certificación y directos, el auditor en el Informe de la auditoría y Dictamen debe hacer referencia del nivel de seguridad.

El nivel de aseguramiento seleccionado para las Normas Cubanas de Auditoría es de seguridad razonable, que es alta pero no absoluta.

La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva cuando se da a conocer que, en opinión del auditor, la materia controlada cumple o no con todos los aspectos importantes, o cuando sea relevante que la información de la materia controlada proporciona una imagen razonable y verdadera, de conformidad con los criterios aplicables, sobre el resultado de la medición o evaluación del objeto.
Las auditorías financieras realizadas, conforme a las Normas Cubanas de Auditoría, son trabajos de seguridad razonable, cuyo resultado es que la mayoría de la evidencia obtenida por el auditor será suficiente, y lograr certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados para convencer a terceros de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría están fundamentados y garantizados, es decir, son persuasivos más que concluyentes.

En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera.

El nivel de aseguramiento de seguridad razonable que otorga una auditoría de desempeño debe ser comunicado de manera transparente; el grado de economía, eficiencia y eficacia puede ser notificado en el Informe de la auditoría de desempeño en diferentes formas:

1- A través de una visión global sobre los aspectos de economía, eficiencia y eficacia, cuando los objetivos de la auditoría, el tema, la evidencia obtenida y los hallazgos alcanzados permitan formular una conclusión.

2- Cuando se proporciona información específica en una serie de puntos, entre ellos, los objetivos de la auditoría, las preguntas, las evidencias obtenidas, los criterios utilizados, los resultados y las conclusiones específicas.

En las auditorías de cumplimiento, fiscal y forense el auditor lleva a cabo procedimientos, para reducir o manejar los riesgos de presentar conclusiones incorrectas, debido a que ninguna auditoría puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición de la materia controlada; la auditoría no cubre todos los elementos de la materia controlada, pero se apoya en los distintos métodos de muestreos.

III. Evaluación por tipos de auditoría y calificación del control interno

El Sistema Nacional de Auditoría evalúa cada tipo de auditoría y califica el control interno asociado a sus objetivos, así como un tema específico cuando se indique.

El auditor interno de base en su ámbito de competencia queda exento de la evaluación de la auditoría y la calificación del control interno.

Evaluación por tipos de auditoría

En la auditoría financiera se evalúa la presentación de los estados financieros en razonable, razonable con salvedades, adversa, o se determina una abstención de opinión, en correspondencia con lo establecido en los criterios aplicables siguientes:

Razonable: se concluye que los estados financieros en su conjunto se prepararon en todos los aspectos materiales, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera.

Razonable con salvedades: si al obtener la evidencia de auditoría suficiente y apropiada se concluye que los errores, individuales o en conjunto, son significativos, pero no generalizados para los estados financieros, de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera; o si el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, por limitación de

alcance, pero concluye que los efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser significativos aunque no generalizados.

Adversa: si al lograr la evidencia de auditoría suficiente y apropiada se concluye que los errores, individuales o en conjunto, son tanto significativos como generalizados para los estados financieros de acuerdo con las Normas Cubanas de Información Financiera.

Abstención de opinión: si el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, debido a una limitación en el alcance, sobre la cual basar su opinión, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser tanto significativos como generalizados.

La auditoría de desempeño: evalúa la gestión de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia.

Las auditorías de cumplimiento, fiscal y forense: para evaluar objetivamente la evidencia y determinar si la materia controlada cumple, cumple con salvedades, incumple o se determina una abstención de opinión, en correspondencia con el criterio:

Cumple*:* cuando no se encontraron casos de incumplimiento material en un compromiso de aseguramiento razonable; se cumplen en todos los aspectos significativos las disposiciones jurídicas inherentes a la materia controlada.

Cumple con salvedades: cuando los incumplimientos son significativos, pero no generalizados, o si el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, por limitación de alcance, pero concluye que los posibles efectos son significativos, pero no generalizados.

Incumple: si los casos de incumplimientos son significativos y generalizados.

Abstención de opinión: si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, y si los posibles efectos pudieran ser significativos y generalizados.

Calificación del control interno

Se califica el control interno asociado a los temas objetos de revisión en satisfactorio, aceptable, deficiente y malo, a partir de la valoración cuantitativa y cualitativa de los resultados, al tener en cuenta los criterios que se detallan a continuación:

Satisfactorio:

Cuando están conformados los documentos referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos en correspondencia con lo legislado, los que están al alcance y son del dominio de la máxima dirección y los trabajadores, que cumple con los principios básicos del Sistema de Control Interno, y con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos.

Cuando están establecidas las bases para la identificación y análisis de los riesgos, se encuentran clasificadas y evaluadas las principales vulnerabilidades, se determinan los objetivos de control, también se conforma y actualiza el Plan de prevención de riesgos y se define el modo de gestionarse.

Cuando se aplican las políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos de control necesarios para gestionar y verificar la calidad de la tarea, que brindan una seguridad razonable en las transacciones y operaciones objeto de revisión y los requerimientos institucionales para el cumplimiento de la misión y los objetivos previstos, lo que contribuye con la fiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las disposiciones jurídicas correspondientes; no existen atrasos en el registro de operaciones; no se afecta la protección y conservación del patrimonio ni la eficiencia y eficacia de las operaciones que se realizan, conforme con su objeto social, función estatal, función de dirección, coordinación y control, según corresponda.

La información es oportuna y fiable, aunque no esté definido su sistema y los canales de comunicación, de acuerdo con sus características poseen mecanismos de retroalimentación, la rendición transparente de cuenta y una debida protección y conservación de la información.

También se emplean las actividades continuas y las evaluaciones puntuales como modalidades de supervisión, se detectan los errores e irregularidades que no fueron determinados por las actividades de control, además se permiten las correcciones y modificaciones necesarias.

Si poseen tecnologías de la información y las comunicaciones, deben estar implementados y ser efectivos los controles generales, así como los sistemas de aplicación, garantizar la seguridad del procedimiento de las transacciones u operaciones, que incluyen los procedimientos manuales asociados; en tanto, los sistemas contables financieros se encuentran certificados por los organismos rectores.

Aceptable:

Cuando los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio estatal sean de escasa entidad y no constitutivos de delito, también se comprueba la aplicación de la responsabilidad material de acuerdo con lo establecido.

Cuando están conformados todos los documentos que regulan el funcionamiento de la entidad, aunque pueden existir incumplimientos no significativos; para ello, se tiene en cuenta la constitución de la organización, el marco legal de las operaciones aprobadas, la creación de sus órganos de dirección y consultivos, los procesos, sistemas, políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos, lo que tiene que ser del dominio de todos los implicados y estar a su alcance.

Cuando están establecidas las bases para la identificación y análisis de los riesgos, no obstante, se detectan hallazgos no significativos relacionados con su clasificación, evaluación de vulnerabilidad, determinación de los objetivos de control, lo que no permite gestionar todos los riesgos, al conformar y actualizar el Plan de prevención de riesgos, ni están creadas las condiciones para la posible ocurrencia de presuntos hechos delictivos o de corrupción.

Cuando se aplican las políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos de control, aunque se pueden detectar hallazgos que afectan la calidad de la gestión y la seguridad razonable en las transacciones, operaciones objeto de revisión y los requerimientos institucionales; pero no ponen en peligro el cumplimiento de los objetivos, lo que contribuye a la fiabilidad de la información financiera, al cumplimiento de las disposiciones jurídicas correspondientes, a pesar de que puedan existir atrasos en el registro de operaciones, siempre que no distorsione la información contable financiera al cierre del período contable.

Del mismo modo, los hallazgos detectados no afectan la protección y conservación del patrimonio contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilícito, ni afectan la eficiencia y eficacia de las operaciones que se realizan, las que están acordes con su objeto social, las funciones estatales, de dirección, coordinación y control, según corresponda.

Cuando la información es oportuna y fiable aunque no esté definido su sistema, los canales de comunicación y la forma de retroalimentación; también se valoran como adecuados los mecanismos utilizados para la rendición transparente de cuenta y la protección y conservación de la información.

No se utilizan sistemáticamente las actividades continuas y las evaluaciones puntuales, la entidad no siempre detecta todos los errores e irregularidades no determinados por las actividades de control, lo que limita la realización de las correcciones y modificaciones necesarias.

Cuando poseen tecnologías de la información y las comunicaciones, están implementados los controles generales y los sistemas de aplicación, no se afecta significativamente la gestión de la entidad; se garantiza la seguridad del procedimiento de las transacciones u operaciones, y se incluyen los procedimientos manuales asociados; los sistemas contables financieros se encuentran certificados por los organismos rectores.

Deficiente:

Cuando los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio estatal sean de escasa entidad y no constitutivos de delito, y se comprueba la no aplicación de la responsabilidad material.

Cuando se detecta insuficiente funcionamiento legal y armónico del sujeto auditado, referido a la constitución de la organización, creación de sus órganos de dirección y consultivos, al marco legal de las operaciones aprobadas, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos, en correspondencia con lo legislado; los documentos aprobados no están al alcance o no son del dominio de la máxima dirección y de los trabajadores, tampoco se cumple con algunos de los principios básicos del Sistema de Control Interno.

Cuando las bases establecidas para la identificación y análisis de los riesgos no permiten una adecuada clasificación, evaluación de sus vulnerabilidades y determinación de los objetivos de control, el Plan de prevención de riesgos no permite que los riesgos se gestionen, e inciden en el cumplimiento de sus objetivos y la falta de control sobre el patrimonio de la entidad o que existan condiciones para la posible ocurrencia de presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa.

Cuando se aplican de forma parcial las políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos de control, y se detectan afectaciones en la calidad de la gestión, la seguridad razonable en las transacciones, operaciones objeto de revisión y los requerimientos institucionales, lo que contribuye al incumplimiento de los objetivos; no es fiable la información financiera, ni se cumplen las disposiciones jurídicas correspondientes, y se determinan atrasos en el registro de operaciones al cierre del período contable, aunque no de forma reiterativa; también se identifican ineficiencia e ineficacia en las operaciones que se realizan, no acordes con su objeto social y funciones estatal, de dirección, coordinación y control, según corresponda.

Cuando existen deficiencias en la presentación oportuna y fiable de la información, también en los sistemas de información, canales de comunicación, en los mecanismos de retroalimentación y rendición de cuenta; la protección y conservación de la información no es adecuada.

Cuando son insuficientes las actividades continuas y las evaluaciones puntuales que se realizan, tanto que la entidad no detecta todos los errores e irregularidades no determinados por las actividades de control, además, no en todas las ocasiones realizan las correcciones y modificaciones necesarias.

Cuando poseen tecnologías de la información y las comunicaciones, están implementados los controles generales y de los sistemas de aplicación pero no son efectivos, afectan la gestión de la entidad y no garantizan la seguridad del procedimiento de las transacciones u operaciones, que incluye los procedimientos manuales asociados; los sistemas contables financieros no se encuentran certificados por los organismos rectores.

Malo:

Cuando existen limitaciones para lograr los objetivos y el alcance de la auditoría; al detectar un presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa.

Si los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio estatal son constitutivos de delito con independencia de la cuantía, o cuando sobrepasan la escasa entidad.

Si no se han conformado o existen muy pocos documentos referidos a la constitución de la organización, al marco legal de las operaciones aprobadas, a la creación de sus órganos de dirección y consultivos, a los procesos, sistemas, políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos en correspondencia con lo legislado; no se cumple con los principios básicos del Sistema de Control Interno ni con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos.

Las bases de identificación y análisis de los riesgos para alcanzar sus objetivos no están establecidas, tampoco se encuentran clasificadas ni evaluadas sus vulnerabilidades, ni se determinaron los objetivos de control para la conformación del Plan de prevención de riesgos, no está definido el modo de gestionarlos, ni el cumplimiento de los objetivos propuestos.

Cuando no se aplican las políticas, disposiciones jurídicas y procedimientos de control necesarios para gestionar y verificar la calidad de la gestión, la seguridad razonable en las transacciones, operaciones objeto de revisión y los requerimientos institucionales, por ende se incumplen sus objetivos y su misión; la información financiera no es fiable ni se cumplen las disposiciones jurídicas correspondientes, al poder existir reincidentes atrasos en el registro de operaciones objeto de revisión o existir incumplimientos de la disposición jurídica vigente que denotan ineficiencia e ineficacia en la protección, utilización, conservación del patrimonio de la entidad y en las operaciones que se realizan.

Cuando la información no es oportuna y fiable; no tienen definido el sistema de información, canales de comunicación, ni la utilización de mecanismos de retroalimentación y rendición de cuenta, ni se protege y conserva la información.

No se utilizan las actividades continuas ni las evaluaciones puntuales, en tanto no se detectan los errores e irregularidades no determinados por las actividades de control, ni se realizan las correcciones y modificaciones necesarias.

Cuando no están implementados los controles generales y de los sistemas de aplicación de las tecnologías de la información y las comunicaciones, ni se garantiza la seguridad del procedimiento de las transacciones u operaciones que incluyen los procedimientos manuales asociados; los sistemas contables financieros no se encuentran certificados por los organismos rectores.

IV. Principios de la auditoría

Estos principios son fundamentales en la efectividad de la auditoría; para fines de su presentación se agrupan de la siguiente manera: principios relacionados con los requerimientos organizacionales, principios generales y principios relacionados con el proceso de la auditoría.

Respecto a los principios relacionados con los requerimientos organizacionales, la Contraloría General de la República de Cuba establece los procedimientos adecuados de ética y control de calidad para el Sistema Nacional de Auditoría, lo que brinda una seguridad razonable para que el personal cumpla con las regulaciones relativas al control de la calidad y el Código de Ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría.

En los principios generales, el auditor debe considerar antes de comenzar, y en más de un punto durante la auditoría, los de ética e independencia, juicio profesional, diligencia debida y escepticismo, control de calidad, gestión y habilidades del grupo de auditoría, riesgo de auditoría, materialidad, documentación y comunicación.

En cuanto a los principios relacionados con el proceso de la auditoría, se encuentran los de planeación, realización, elaboración de informe y seguimiento de la auditoría que se relacionan con las fases de la auditoría; aunque no estén definidos los límites entre las fases, es importante que el auditor reconozca su existencia y cumpla lo establecido para realizar su labor, lo que permite una revisión y supervisión adecuadas.

IV. 1. Principios generales

IV. 1. 1) Ética e independencia

El auditor debe cumplir con los requisitos éticos y ser independiente.

Para el desarrollo de la actividad de auditoría es preciso cumplir con el Código de Ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría; entre sus principios éticos, que deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor, sobresalen:

Independencia y objetividad: estar libre de influencias o circunstancias que comprometan o puedan ser vistas comprometedoras para el juicio profesional, así como actuar de manera imparcial y objetiva.

El auditor debe ser independiente de las actividades que audita, lo que le permite emitir juicios con imparcialidad en la conducción de la auditoría.

Existe incompatibilidad en el ejercicio de la función del auditor con respecto al sujeto a auditar, cuando aquellos:

1- Hayan ostentado cargos de dirección o hayan sido empleados.

2- Estén unidos por vínculo matrimonial, formalizado o no, por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o por convivir con algunas de sus autoridades o directivos, así como en los casos en que se demuestre con su conducta la existencia de amistad o enemistad manifiesta respecto a ellos.

3- Hayan sido accionistas o socios.

4- Hayan sido dirigentes de organizaciones políticas, sociales o de masas.

Para el auditor interno de base existe incompatibilidad en el ejercicio de la acción de control, cuando estén presentes los incisos 2) y 3) del párrafo anterior.

En los casos expresados anteriormente, el auditor puede excusarse, acreditando la existencia de esa incompatibilidad y debe ser sustituido por otro auditor, que es designado por el jefe correspondiente.

El período de cómputo para las incompatibilidades comprende tres años posteriores al cese de las causas que las pudieran originar, excepto en los casos previstos en el inciso 2).

El auditor interno se subordina directamente al máximo jefe del nivel correspondiente, solo así puede asegurarse un alcance adecuado de responsabilidad y de efectividad en el seguimiento a los resultados de la auditoría.

El auditor debe permanecer independiente, de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los usuarios previstos; debe proceder con libertad respecto a su juicio profesional, al mantener una actitud independiente e imparcial en la formulación de sus opiniones, conclusiones y recomendaciones que expone de forma objetiva, considerado así por terceros.

La actividad de auditoría debe estar libre de injerencias, el auditor determina el alcance, desempeña su trabajo y comunica sus resultados.

La objetividad es esencial a la función auditoría, requiere una actitud mental independiente por parte del auditor y una opinión honesta del resultado de su trabajo; implica que los criterios que se emitan estén sustentados con evidencias suficientes y apropiadas.

En las sociedades que realizan la auditoría externa, el auditor debe abstenerse de brindar cualquier otro servicio a la entidad que auditó que pueda afectar la independencia que se exige para esta actividad; también deben rotar los jefes de grupos de auditoría por clientes, para que no emitan el dictamen de la revisión de los estados financieros de un cliente por más de cuatro años consecutivamente.

Cuando se produce un cambio de sociedad: se establecen los términos sociedad sucesora a la que recibe al cliente, y sociedad anterior de donde proviene el cliente.

La sociedad sucesora se comunica con la anterior para conocer las circunstancias del cambio y averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen la aceptación o no del cambio.

La sociedad sucesora y la anterior deben mantener la confidencialidad en relación con la información que intercambian; esta obligación es aplicable independientemente de que la sociedad sucesora acepte o no el cambio.

La sociedad sucesora, antes de la aceptación final del cambio, debe realizar lo siguiente:

1- Obtener información que le ayude en la decisión o no del cambio.

2- Explicar a su cliente la necesidad de entrevistarse con la sociedad anterior y obtener el permiso para hacerlo.

3- Si el cliente no permite o limita las respuestas, la sociedad sucesora debe considerar las causas e implicaciones que este rechazo puede tener en la aceptación del cambio.

4- Debe preguntar a la sociedad anterior acerca de los asuntos que considere que le ayudarán en la aceptación o no del cambio.

Cuando una sociedad sucede a otra, esta debe decir si puede, en base al trabajo de la sociedad anterior, expresar una opinión sobre los estados financieros del primer ejercicio que examina y sobre la uniformidad en la aplicación de las normas contables en dicho ejercicio, o por el contrario planear el trabajo que considere necesario.

El alcance del trabajo de la sociedad sucesora puede reducirse mediante consultas a la sociedad anterior y la revisión de los papeles de trabajo, previa autorización del cliente.

No obstante, la sociedad sucesora al emitir su informe, no debe hacer referencia al informe o trabajo de la sociedad anterior como base de su propia opinión.

Cuando la sociedad sucesora no puede satisfacerse respecto a los saldos de los estados financieros del primer ejercicio sobre el cual está emitiendo su informe, tendrá una limitación en el alcance y procederá de acuerdo con lo establecido al respecto en estas normas.

En caso de que la sociedad anterior no permite el acceso a la revisión de los papeles de trabajo, por circunstancias especiales, o si la sociedad sucesora decide no asumir la responsabilidad por el trabajo realizado por la sociedad anterior, la sociedad sucesora debe tratar con el cliente las limitaciones que pudieran existir en el alcance del trabajo y consecuentemente su reflejo en el informe.

Integridad*:* actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe y a favor del interés público.

La integridad es un atributo que avala su profesión, cuando sus conocimientos y capacidad responden con honestidad a los intereses de su organización antes que a los suyos.

Todo auditor debe ser honesto en la ejecución de sus servicios profesionales, no debe aceptar sobornos, ni violar principios éticos y morales.

Estas cualidades son la base de la confianza pública y la responsabilidad social que el auditor debe considerar para todas sus decisiones.

Cuando el auditor se gana la confianza y el respeto de aquellos a los que audita, usualmente suele recibir la máxima cooperación.

Competencia: adquirir y mantener conocimientos, habilidades apropiadas para el rol, actuar de conformidad con las normas aplicables y con el debido cuidado; lograr personal con conocimientos y habilidades apropiadas para el desempeño de sus funciones.

De acuerdo con la estructura y las funciones de la unidad organizativa de auditoría se debe:

1- Velar por el cumplimiento de las políticas de contratación y recursos humanos basadas en las competencias.

2- Exigir la inscripción y actualización del auditor en el Registro de Contralores y Auditores de la República de Cuba.

3- Asignar grupos de trabajo que posean colectivamente la experiencia y capacidad necesaria.

4- Proveer al auditor de los recursos que le son necesarios para el buen desempeño de la auditoría.

5- Proporcionar al personal de formación apoyo y supervisión adecuados.

6- Facilitar herramientas para mejorar el conocimiento y el intercambio de información, e instar al personal para utilizarlas.

7- Abordar los desafíos derivados de los cambios en el entorno.

El auditor debe realizar su trabajo de conformidad con las normas aplicables y con la diligencia debida, y actuar en correspondencia con los requisitos necesarios para cumplir con el trabajo de auditoría de manera cuidadosa, minuciosa y oportuna, también mantener y desarrollar sus conocimientos y habilidades.

Comportamiento profesional: cumplir con el Código de Ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría y demás regulaciones establecidas al efecto, para evitar cualquier conducta que pueda desacreditar a la unidad organizativa de auditoría.

La unidad organizativa de auditoría debe estar consciente del comportamiento que las partes interesadas esperan de ella, y proporcionar orientación al personal de auditoría sobre el comportamiento esperado.

El auditor debe informar a sus superiores sobre cualquier conflicto que surja entre los requisitos éticos y su actuar.

Confidencialidad y transparencia: proteger la información en forma adecuada, y equilibrar este actuar con la necesidad de transparencia y rendición de cuenta.

Para alcanzar la confidencialidad, la unidad organizativa de auditoría debe equilibrar la información relacionada a la auditoría o de otra índole, con la necesidad de transparencia y rendición de cuenta; además, establecer un sistema adecuado para mantenerla, según sea necesario, sobre todo en lo que respecta a datos sensibles, y asegurar que los expertos que participan en la auditoría estén sujetos a los acuerdos de confidencialidad.

Al respecto, el auditor debe conocer lo establecido para la confidencialidad y la transparencia; estar alerta ante la posibilidad de revelación involuntaria de información confidencial a terceros; mantener la confidencialidad profesional durante y después de haber concluido sus labores, lo cual implica no divulgar los resultados obtenidos a personas conocidas, familiares, amigos u otras personas ajenas a la entidad auditada, y no utilizar información confidencial para beneficio personal o para el beneficio de terceros.

El auditor, en el ejercicio de sus funciones, al revisar información clasificada y limitada, debe velar porque los papeles de trabajo y el Informe de la auditoría, vinculados con esta información se clasifiquen de acuerdo con lo establecido en la Lista general e interna para la clasificación y desclasificación de la información oficial.

En los casos que se requiera compartimentar la información por su contenido o por solicitudes de los órganos de investigación penal, el jefe de grupo de la auditoría o el auditor designado tiene la responsabilidad de:

1- Consultar la Lista general e interna para la clasificación y desclasificación de la información oficial.

2- Evaluar y colegiar con el jefe que indicó la auditoría, si la información obtenida es confidencial o secreta, así como definir quiénes pueden acceder a esta.

3- Preparar la documentación requerida con evidencia suficiente y apropiada, para garantizar las pruebas necesarias que deben ser entregadas a los órganos de investigación penal.

IV.1. 2) Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo

El auditor debe mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría.

El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectiva en el proceso de auditoría.

Diligencia debida: significa que el auditor debe planear y conducir la auditoría de manera cuidadosa, exacta y con prontitud.

El escepticismo profesional: significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la información obtenida durante toda la auditoría; también implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos; el auditor debe evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

Los términos juicio profesional y escepticismo profesional son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta apropiada respecto a asuntos concernientes a la auditoría.

El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en todas las fases del proceso de auditoría; abarca la aplicación de la capacitación, el conocimiento y la experiencia relevante dentro del contexto previsto por las Normas Cubanas de Auditoría y el Código de Ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría en el transcurso del trabajo de auditoría.

El auditor debe ser receptivo a los puntos de vista y argumentos, para evitar errores de juicio; considerar los problemas desde diferentes perspectivas; mantener una actitud objetiva y abierta a distintas opiniones y explicaciones para no pasar por alto importantes pruebas o evidencias claves; también requiere ser creativo, reflexivo, flexible, ingenioso y práctico en sus esfuerzos por recopilar, interpretar y analizar los datos.

El juicio profesional es necesario en las decisiones acerca de la:

1- Materialidad y el riesgo de auditoría.

2- Naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría usados, para cumplir con los requisitos de la evidencia.

3- Comprobación de la evidencia apropiada y suficiente, también valorar si se necesita hacer más para alcanzar los objetivos generales de la auditoría.

4- Evaluación del juicio de la administración en la aplicación del marco de emisión de información financiera aplicable al sujeto de la auditoría.

5- Formulación de conclusiones a partir de la evidencia de auditoría obtenida, como evaluar la racionalidad de las estimaciones hechas por la administración al preparar los estados financieros.

El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría; el auditor planea y realiza un trabajo de aseguramiento con esta actitud, y reconoce la existencia de circunstancias que dan a la información de la materia controlada errores significativos; asimismo, hace una evaluación crítica, con mente inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y alerta ante otra que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o declaraciones hechas por la parte responsable.

Tal actitud es necesaria a lo largo de todo el proceso de auditoría para poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas; sobre todo, generalizar al sacar conclusiones a partir de las observaciones y hacer suposiciones falsas, al determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos necesarios para reunir evidencia y evaluar los resultados.

El auditor debe ser capaz de identificar oportunamente cualquier manifestación de presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa, y cuestionarse la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida durante la auditoría, pues cualquier falla en su recopilación puede afectar la investigación, ser descartada por los órganos de investigación penal o en el ámbito de la administración de justicia.

El escepticismo profesional incluye estar alerta ante la:

1- Evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.

2- Información que ponga en duda la confiabilidad de los documentos y los resultados de las conciliaciones y confirmaciones como evidencia de auditoría.

3- Condiciones que puedan indicar un posible fraude.

El juicio profesional implica el empleo correcto de los criterios necesarios para determinar el alcance de la auditoría y seleccionar los métodos, las técnicas y los procedimientos necesarios que habrán de aplicarse en ella, así como evaluar los resultados y preparar el Informe de la auditoría y Dictamen correspondientes; para lograr tales fines el auditor debe:

1- Cumplir las Normas Cubanas de Auditoría y disposiciones jurídicas vigentes, según el tema que se analice.

2- Definir el alcance requerido, que permita lograr los objetivos propuestos.

3- Estimar y calcular la probabilidad de errores, irregularidades o incumplimientos.

4- Interesar en los casos que se requiera, el asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas.

5- Aplicar con diligencia y competencia razonable sus conocimientos, con el fin de cumplir los objetivos de la auditoría.

6- Desarrollar capacidad, madurez de juicio y habilidad a partir de la práctica técnico-profesional constante, bajo una sistemática y adecuada capacitación y entrenamiento.

Para ello, es necesario desarrollar la pericia: es un grado en el desarrollo personal o colectivo en el que se combinan sabiduría, práctica, experiencia y habilidad; el grado en que cada uno de estos elementos se imbrique dependerá del talento y destreza de cada individuo o colectivo; a tales efectos el auditor debe:

1- Contar con un nivel técnico-profesional adecuado.

2- Investigar las cuestiones o aspectos que permitan adquirir mayor conocimiento de la actividad de auditoría.

3- Conocer los métodos y técnicas de auditoría.

4- Mantenerse actualizado, mediante la autopreparación y la capacitación sistemática.

5- Conocer el sujeto a auditar, sus procesos, actividades, programas y funciones.

6- Desarrollar habilidades para comunicarse con claridad, tanto de forma oral como escrita.

7- Contar con el asesoramiento necesario y oportuno que permita aclarar aquellos aspectos que requiere para el buen desempeño de sus funciones.

8- Desarrollar su destreza en la identificación de los hallazgos, así como en aquellos elementos que pueden propiciar la comisión de presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.

IV. 1.3) Control de calidad

El auditor debe asumir la responsabilidad por la calidad general de la auditoría.

Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Se debe desarrollar y mantener un control de la calidad y de mejoras que abarque todo el proceso de la auditoría y revise continuamente su eficacia; debe incluir la responsabilidad del auditor, jefe de grupo y supervisor, así como la supervisión que realiza la unidad organizativa de auditoría y la supervisión externa, para verificar el cumplimiento de las disposiciones que rigen el ejercicio de la auditoría, a fin de brindar las orientaciones y el asesoramiento oportuno; juega un rol importante el Comité de Control de Calidad.

El control de calidad implementado debe ofrecer seguridad razonable para que se cumplan las Normas Cubanas de Auditoría, el Código de Ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría y otras disposiciones jurídicas aplicables.

La necesidad de establecer un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad, y prestar apoyo al grupo de auditoría, debe ser vista como parte de la gestión de la calidad; esto puede implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, además de garantizar que el auditor esté abierto a la retroalimentación recibida del control de calidad.

Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el grupo de auditoría, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del grupo de auditoría y llegar a un entendimiento, de acuerdo con lo establecido en las Normas Cubanas de Auditoría.

Es importante que el auditor sea competente y receptivo, por lo tanto, los mecanismos de control deben ser complementados por medidas de apoyo, tales como capacitación y orientación al grupo de auditoría, para garantizar informes de auditoría de alta calidad.

El trabajo del auditor debe ser revisado sistemáticamente por el jefe de grupo y supervisado por el directivo, supervisor o funcionario facultado durante el proceso de la auditoría; en cambio, el supervisor debe considerar distintas perspectivas, mirar desde

la posición del jefe de grupo y el auditado, para analizar las situaciones y poder tomar soluciones adecuadas.

Tanto el supervisor como los directivos o funcionarios facultados a ejercer labores de supervisión deben dejar evidencia de las deficiencias, las acciones correctivas y las recomendaciones para la mejora de la calidad del proceso de la auditoría.

También se debe comprobar el cumplimiento de las acciones correctivas y recomendaciones indicadas en la supervisión, y cuando no se hayan cumplido estas, se redactan las causas del incumplimiento.

Los directivos de las unidades organizativas de auditoría asumen el compromiso y la responsabilidad con el aseguramiento de la calidad de la auditoría, mediante el establecimiento de un control de calidad que debe incluir procedimientos que:

1- Promuevan una cultura que reconozca que la calidad es esencial en el desempeño de las auditorías y la responsabilidad total del control de calidad a su instancia.

2- Ofrezcan garantía razonable para que el auditor y experto competentes, capaces y comprometidos con los principios éticos establecidos, realicen el trabajo de conformidad con las Normas Cubanas de Auditoría y demás disposiciones jurídicas vigentes.

3- Den garantía razonable de que las auditorías son realizadas de conformidad con las Normas Cubanas de Auditoría, asegurar la calidad y definir las responsabilidades de supervisión y revisión.

4- Establezcan un proceso de monitoreo diseñado para proveer garantía razonable, relacionada con el control de calidad relevante, adecuada y sea aplicada correctamente.

IV. 1. 4) Gestión y habilidades del grupo de auditoría

El auditor debe poseer las competencias y habilidades necesarias.

El grupo de auditoría debe tener en su conjunto, el conocimiento, las habilidades y la experiencia para efectuar la auditoría, conforme a las Normas Cubanas de Auditoría y a las regulaciones complementarias, lo cual admite comprensión y experiencia sobre el tipo de auditoría que se realiza, perspicacia sobre las operaciones de la entidad, así como capacidad y práctica necesarias para ejercer el juicio profesional.

En todas las auditorías se deben ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar programas, guías, indicaciones e instrucciones relacionadas con su conducción.

Para la auditoría de desempeño, el auditor debe tener pleno entendimiento de las políticas gubernamentales que son el objeto de revisión de la auditoría, así como las causas de los antecedentes relevantes y los posibles impactos; se requiere del conocimiento de investigación, técnicas y métodos de evaluación, así como habilidades personales respecto a la capacidad analítica, creatividad, receptividad, redacción y comunicación.

El auditor debe tener capacidad analítica, ser objetivo e independiente, imparcial, creativo, astuto y discreto; además, visualizar los riesgos, poner en práctica su experiencia en contabilidad, auditoría e investigación.

También en la auditoría forense el auditor debe actuar con destreza en los análisis que realiza, sobre la sospecha y búsqueda de indicios de presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa.

Para garantizar la competencia del grupo de auditoría en su conjunto se debe considerar: una capacitación adecuada, aplicar el juicio profesional, es importante la experiencia práctica en trabajos de auditoría de naturaleza y complejidad similares; además del conocimiento de las Normas Cubanas de Auditoría y disposiciones jurídicas aplicables; la pericia técnica, relacionada con las habilidades en la utilización de tecnologías de la información y el conocimiento en áreas especializadas, que faciliten el cumplimiento del plan de trabajo general de la auditoría y el plan individual, presentación del Informe de la auditoría y Dictamen, más la información de los resultados de la auditoría a las partes interesadas con la calidad requerida.

Consideraciones acerca del trabajo de auditoría interna

El auditor externo debe considerar la actividad de auditoría interna y su efecto; si bien este tiene responsabilidad única por la opinión de su auditoría y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría externa, ciertas partes del trabajo de auditoría interna le pueden ser útiles.

También, el auditor externo debe obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de una auditoría; para ello realiza una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, de acuerdo con los resultados y su juicio profesional, puede determinar modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, pero no los puede eliminar por completo.

En algunos casos, sin embargo, al considerar las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que esta no tiene efecto sobre los procedimientos de la auditoría externa.

Utilización del trabajo de un experto

La auditoría puede requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la unidad organizativa de auditoría; en tales casos, se puede hacer uso del trabajo de expertos para obtener el conocimiento y llevar a cabo tareas específicas para otros propósitos, vinculados con los objetivos y alcance del trabajo a ejecutar.

Experto: persona que posee habilidades, conocimientos y experiencias en un campo particular distinto a la contabilidad y la auditoría; cuando se solicita el servicio de este, entre otros aspectos, el jefe de grupo debe precisar:

1- La relación del experto con el grupo de trabajo de la auditoría, el sujeto a auditar y con terceros.

2- Los objetivos y alcance del trabajo.

3- El nivel de acceso a los registros y archivos apropiados.

4- La confidencialidad de la información del sujeto a auditar.

IV. 1. 5) Riesgo de auditoría

El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría, con el propósito de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para proporcionar el Informe de la auditoría y Dictamen, según proceda.

El riesgo de auditoría se refiere a que el Informe de la auditoría pueda resultar inapropiado; tiene en cuenta la probabilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en el alcance de los objetivos, también se puede considerar como la incertidumbre de la ocurrencia de un hecho.

El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, y reconoce las limitaciones inherentes a la auditoría, lo cual significa que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la materia controlada.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias.

A partir de los objetivos de la auditoría y la recopilación de la información, el auditor identifica los riesgos, áreas o procesos de mayor importancia vinculados con estos objetivos, lo que le permite obtener un conocimiento general del asunto que se investiga, y a la vez conducir una evaluación de riesgos para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría llevados a cabo.

Del mismo modo, el auditor debe administrar activamente el riesgo de la auditoría, el que puede incluir aspectos como el no poseer la competencia para llevar a cabo un análisis lo suficientemente amplio o profundo, carecer de acceso a información de buena calidad, obtener información inexacta y falla en la aplicación de técnicas para obtener las evidencias suficientes y apropiadas.

El riesgo de auditoría depende de los siguientes componentes:

1- Los riesgos de errores significativos consisten en riesgos inherentes y riesgos de control:

a) Riesgo inherente: la susceptibilidad de que la información de la materia controlada esté sujeta a un error significativo, y se asume que no existen los controles correspondientes; se puede examinar de tres perspectivas:

Genérico: existen cada vez que se toma una medida o que una determinada acción tiene lugar.

De fraude: cuando alguien engañe al sujeto a auditar; se refiere a un acto intencional por parte de una o más personas del sujeto a auditar o confabulados con terceros, a través del artificio para obtener una ventaja ilegal.

De la otra cara de los criterios: si el sujeto a auditar no cumple o acata los criterios de auditoría;

b) riesgo de control: cuando un error significativo pueda ocurrir y no evitarse o detectarse y corregirse a tiempo por medio de los controles correspondientes; según resulte pertinente para la materia controlada, algunos siempre existirán debido a las limitaciones inherentes al diseño y operación de los controles internos.

2- El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de errores significativos y del riesgo de detección:

a) Riesgo de detección: está bajo el control del auditor, es el riesgo de que no detecte un error o incumplimiento significativo, que no haya sido corregido por los controles internos del sujeto a auditar.

El auditor puede definir, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control del sujeto a auditar, la naturaleza y el alcance de los procedimientos en la recopilación de evidencia necesaria, para verificar el cumplimiento de los criterios; cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido, a fin de reducirlo suficientemente como para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de auditoría.

La evaluación de riesgos se basa en procedimientos de auditoría que permiten obtener la información necesaria para ese propósito, así como evidencia obtenida durante toda la auditoría; es una cuestión de juicio profesional y no se puede medir de forma precisa; de modo que, el grado con el que auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de la auditoría.

IV. 1. 6) Materialidad

El auditor debe considerar la materialidad durante todo el proceso de la auditoría; se debe pensar no solo en lo financiero, sino también en los aspectos sociales y políticos de la materia controlada, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

La materialidad es relevante en todas las auditorías; un asunto se puede juzgar como significativo si existe la posibilidad de que su conocimiento influya en las decisiones de los auditados.

Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los auditados; este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto.

A menudo, la materialidad se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos cuantitativos y cualitativos; las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea significativo por su propia naturaleza, a la vez que un asunto también puede ser trascendental debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría; estas pueden incluir las

preocupaciones de las partes interesadas, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

La materialidad determinada en la planeación puede ser modificada durante todo el proceso de la auditoría en correspondencia con los hallazgos detectados.
En la auditoría financiera: un error es significativo, ya sea individual o cuando se combina con otros errores, si influye en las decisiones tomadas por los usuarios con base en los estados financieros.

Al determinar la estrategia de la auditoría financiera, el auditor debe evaluar la materialidad de los estados financieros en su conjunto; si para una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o datos se pudiera esperar razonablemente que los errores de cantidades menores a la materialidad, para los estados financieros en su conjunto influyeran en las decisiones de los usuarios con base en los estados financieros, el auditor también debe determinar el nivel o los niveles de materialidad que se deben aplicar a dichas clases de transacciones, saldos de cuenta o datos.

El auditor además debe determinar la materialidad de hechos con el fin de evaluar el riesgo de errores significativos y determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría; planear la auditoría solo para detectar individualmente errores significativos, pasa por alto el hecho de que la suma de los errores individuales que no son significativos puede causar que los estados financieros tengan errores significativos y no deja margen para errores no detectados.

La materialidad debe determinarse para reducir, hasta un nivel adecuadamente bajo, la probabilidad de que la suma de errores sin corregir o detectar exceda su umbral para los estados financieros en su conjunto.

En la auditoría de desempeño se considera que la materialidad de un tema de auditoría debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos; depende de si la actividad es comparativamente menor y si las deficiencias en el área controlada pudieran influir en otras actividades del sujeto auditado; un asunto se considera significativo cuando el tema es importante y las mejoras tienen el impacto esperado; asimismo, por su valor monetario no necesariamente es una preocupación primordial, se debe considerar también lo que es social y políticamente revelador, además de tener en cuenta que esto varía con el tiempo y depende de la perspectiva de los usuarios y de las partes responsables.

La materialidad concierne a todos los aspectos de la auditoría de desempeño, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia, la documentación y la gestión de los riesgos de producir hallazgos de auditoría o informes inapropiados de bajo impacto.

En la auditoría de cumplimiento, fiscal y forense además se considera que las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto dentro de la materia controlada adquiera importancia por su propia naturaleza, también por el contexto en el que ocurre; cuestiones como el fraude pueden ser consideradas como materiales, aun cuando la cantidad involucrada sea pequeña.

La evaluación de la materialidad requiere del juicio profesional del auditor, y se relaciona con el alcance de la auditoría; al evaluar la materialidad de cualquier incumplimiento identificado deben ser tomados en cuenta aspectos, tales como criterios, condiciones, causa y el efecto del incumplimiento; este podría ser el caso de situaciones en las cuales una ley, reglamento o términos acordados establecen un requisito incondicional de cumplimiento.

IV. 1. 7) Documentación

El auditor debe documentar la auditoría para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

La documentación de auditoría debe ser lo suficientemente detallada y completa para permitir su compresión a otra persona técnicamente competente, sin previo conocimiento de la misma, sobre qué trabajo se realizó para llegar a las conclusiones, resultados que incluyen los hallazgos y recomendaciones.

Del mismo modo, debe incluir una estrategia y un plan de trabajo general de la auditoría; registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, además de sustentar los resultados comunicados de la auditoría.

La documentación debe prepararse en el momento apropiado y con suficiente detalle, para permitirle a un auditor experimentado, sin conocimiento precedente a la auditoría, comprender la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría.

La documentación adecuada y esclarecedora es parte esencial de la calidad de la auditoría; sobre todo porque su objetivo es mejorar la transparencia del trabajo realizado.

Cuando se comprueba la ocurrencia de un presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa, se ocupan los documentos originales que demuestran el hecho.

La documentación adecuada ayuda al supervisor y otros revisores del trabajo de auditoría a comprender qué, cómo y por qué se hizo; por consiguiente, el auditor debe

presentar la documentación durante el proceso de auditoría, y organizarla para proporcionar un vínculo claro y directo entre los resultados que incluyen los hallazgos y las evidencias que los respaldan.

Con esta documentación adecuada se conforma el Expediente de la auditoría, el cual se conserva y archiva en correspondencia con lo establecido en la disposición jurídica vigente.

Importancia del Expediente de la auditoría

1- Confirma y respalda los dictámenes e informes del auditor.

2- Constituye fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta de la organización auditada o de alguna otra parte.

3- Sirve como evidencia de que el auditor cumplió las Normas Cubanas de Auditoría.

4- Facilita la planeación, supervisión y revisión.

5- Asiste al desarrollo profesional del auditor.

6- Ayuda que el trabajo delegado haya sido ejecutado.

7- Proporciona evidencia del trabajo hecho para futuras referencias.

IV. 1. 8) Comunicación

El auditor debe mantener una comunicación eficaz y apropiada con el sujeto auditado y todas las partes interesadas durante el proceso de la auditoría.

Es esencial mantener informado al sujeto auditado sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría; esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva.
La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría, la provisión a la administración y a los encargados de la gobernanza, sobre observaciones y resultados oportunos durante todo el proceso de la auditoría.

El auditor también puede tener la responsabilidad de notificar los asuntos relacionados con la auditoría a otras partes interesadas; y para respaldar esto debe quedar evidencia escrita mediante acta de las principales reuniones efectuadas.

Identificar a los que estén a cargo de la administración y los responsables de cada tarea es vital para lograr una buena comunicación; el sujeto auditado puede ser parte de una estructura más grande con varios niveles organizacionales y a través de diferentes funciones, es decir, vertical y horizontal, como resultado hay que profundizar en la responsabilidad individual.

La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor determina que la comunicación oral no es suficiente; es posible que el auditor también deba comunicar a partes diferentes a las del sujeto auditado, para certificar y acreditar saldos o información relevante del proceso de la auditoría; la comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría; sin embargo, es vital para los resultados de la auditoría que el auditor comunique al sujeto a auditar y a las partes interesadas.

Es fundamental promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad; también, llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades de cada una de las partes interesadas, sin poner en peligro la independencia e imparcialidad del auditor; se debe mantener la comunicación durante todo el proceso de la auditoría.

El auditor notifica al sujeto a auditar mediante la Carta de presentación, el tipo de auditoría a realizar, objetivos generales, criterio y alcance.

En la reunión de inicio de la auditoría con los principales directivos y factores de las organizaciones políticas, de masas del sujeto a auditar y otras que por su interés se requiera convocar, el auditor comunica el contenido de la referida carta, así como el comportamiento ético que deben asumir los auditores en cuanto a conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal auditado; además, informa de su responsabilidad en formular y elaborar los informes de la auditoría y la del máximo jefe del sujeto auditado respecto a la información y los estados financieros presentados.

Las sociedades que realizan la auditoría externa y el auditor interno de base están exentos de emitir la Carta de presentación.

Las sociedades que realizan la auditoría externa tienen la obligatoriedad de acordar los términos del trabajo con el cliente, los que se detallan en la Carta de compromiso de auditoría o por la formulación de un contrato; deben enviar la carta al cliente antes de iniciar los trabajos, para definir y precisar los aspectos relativos a este y evitar malos entendidos con relación al trabajo a desarrollar.

Es clave en la comunicación entre el auditor y el auditado el desarrollo de las reuniones en las que se analizan los resultados parciales al concluir cada tema y el resultado final de la auditoría, en el cual el sujeto auditado tiene la oportunidad de intercambiar,

profundizar, esclarecer sobre los resultados, hallazgos, causas y condiciones, conclusiones, recomendaciones y declaración de responsabilidad administrativa; el auditor de hacer las correcciones necesarias antes de notificar el Informe de la auditoría al sujeto auditado y las partes interesadas.

La información de los resultados de la auditoría a los trabajadores debe ser en un lenguaje comprensible, e incluso persuasivo, que logre el entendimiento de lo expresado en las conclusiones, recomendaciones y declaración de responsabilidad administrativa, profundizando en las causas y condiciones que originan los hallazgos detectados.

El auditor atiende y tramita cualquier inquietud o información que brinde el personal del sujeto auditado y demás ciudadanos; de recibir una queja o petición, comunica al jefe de la unidad organizativa de auditoría, quien tiene la responsabilidad de evaluar con quien corresponda e indica el proceder.

La comunicación está sujeta a regulaciones en los casos en los que se detecten presuntos hechos delictivos o de corrupción administrativa, o cuando las auditorías se realizan por solicitud de las autoridades competentes.

IV. 2. Principios relacionados con el proceso de la auditoría

IV. 2. 1) Planeación de la auditoría

El auditor debe asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad.

La planeación de una auditoría parte del Plan anual de acciones de control elaborado, a partir de las Directivas y Objetivos Generales aprobados por la autoridad competente, y fija los términos de trabajo de la auditoría.

En la planeación de la auditoría, el auditor desarrolla una estrategia que describe qué hacer; en consecuencia, prepara el Plan de trabajo general de la auditoría y su plan de trabajo individual; este es un proceso continuo e interactivo, que comienza desde el estudio previo realizado al sujeto auditado hasta terminar el trabajo de auditoría.

El estudio previo se realiza antes de iniciar la auditoría, según Plan anual de acciones de control de la unidad organizativa de auditoría, y permite obtener información general del sujeto a auditar.

En una auditoría forense, se debe precisar el período en que se enmarca el presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa y el que cubre su investigación.

La selección de temas de la auditoría debe ser lo suficientemente significativa, auditable, y trata de maximizar el impacto esperado de la auditoría, además, tiene en cuenta las capacidades de los recursos humanos y las habilidades profesionales; en la auditoría de desempeño reviste mayor importancia la selección de temas.

Conocimiento del sujeto a auditar

El auditor debe tener un conocimiento claro del sujeto y programa que se va auditar.

Esto incluye la comprensión de los objetivos, la materia controlada, los criterios, el alcance, las operaciones, los controles internos, el marco de información financiera, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría.

Se puede obtener a partir de la interacción con la administración y los órganos, organismos e instituciones rectores de las actividades; esto puede significar el consultar a expertos y examinar documentos, que incluye estudios previos y otras fuentes, para lograr una amplia comprensión del asunto auditable y de su contexto.

Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante, al considerar la comunicación del sujeto auditado y la aplicación de los valores de ética e integridad, la estructura organizativa, la existencia y nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y responsabilidad, más las prácticas y políticas de recursos humanos.

El ambiente de control constituye la base de los demás componentes del Sistema de Control Interno, sienta las pautas para el funcionamiento legal y armónico del sujeto auditado, siendo la honestidad y el comportamiento ético los que conforman la cultura organizacional definida, a partir de la actitud asumida por la máxima dirección y los trabajadores.

El tipo particular de controles enfocados por el auditor dependerá de la materia controlada, de la naturaleza específica y el alcance de la auditoría; como la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se enfocará en los controles internos cuantitativos o cualitativos, hasta en una combinación de ambos, y depende del alcance de la auditoría.

El auditor al evaluar los controles internos también evalúa el riesgo de que dichos controles no puedan evitar o detectar aspectos importantes de incumplimiento; por esto, el auditor debe considerar si dichos controles son congruentes con el ambiente de control, para asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en las disposiciones jurídicas en todos los aspectos significativos.

El entendimiento del auditor sobre los controles internos que sean relevantes para la auditoría financiera y las combinadas con este tipo de auditoría, podrán incluir:

1- Las clases de transacciones del sujeto auditado que sean significativas para los estados financieros.

2- Los procedimientos, tanto manuales como informáticos, por medio de los cuales dichas transacciones se ingresan, registran, procesan, corrigen en caso necesario, transfieren al libro mayor y reportan en los estados financieros.

3- Los registros contables, la información de soporte y las cuentas específicas contenidas en los estados financieros que se usan para ingresar, registrar, procesar y reportar las transacciones; incluye los procedimientos para corregir los datos incorrectos y transferir la información al libro mayor.

4- La forma en que el sistema de información captura eventos y situaciones diferentes a las transacciones que sean significativas para los estados financieros.

5- El proceso de elaboración y presentación de información financiera usado para preparar los estados financieros, que incluye las estimaciones contables y la divulgación de datos.

6- Los controles en torno a los asientos de diario, contienen las entradas excepcionales utilizadas para registrar ajustes o transacciones inusuales no recurrentes.

7- Los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento de las disposiciones jurídicas.

8- Los controles relacionados con la observación del desempeño conforme al presupuesto.

9- Los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades.

10- La información fiscal.

11- Resultado de otros controles realizados entre ellos, a la ejecución del presupuesto, cumplimiento de las disposiciones jurídicas.

12- La rendición de cuenta.

Evaluación de riesgos

El auditor debe realizar una evaluación de riesgos para dar respuesta a los resultados de la auditoría.

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de la auditoría; por consiguiente, el auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia controlada.

Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión del sujeto auditado o el programa y su entorno, e incluir los controles internos pertinentes.
El auditor debe considerar los riesgos acerca de la materia controlada que no cumplan con los criterios, debido al fraude, a un error, a su naturaleza inherente y a la circunstancia de la auditoría.

También el auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, que abarca la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos; en un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse; este proceso incluye el examinar varios indicadores de problemas, con el fin de definir los objetivos de la auditoría; la identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo su proceso.

En la evaluación de riesgos para la auditoría financiera, el auditor debe evaluar los errores significativos a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración para las transacciones y saldos de cuenta, con el fin de proporcionar una base que sirva para los procedimientos de auditoría.

Los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir:

1- Indagaciones con la administración y el personal del sujeto auditado, las cuales, a juicio del auditor, pudieran tener información que ayude en la identificación de riesgos de errores significativos debido a fraude o error.

2- Procedimientos analíticos.

3- Observación e inspección.

Con el fin de proporcionar una base que sirva para diseñar y realizar procedimientos de auditoría, el auditor necesita:

1- Identificar los riesgos a lo largo de todo el proceso, para obtener un mejor conocimiento del sujeto auditado y de su entorno; examinar los controles relevantes que se relacionan con los riesgos, considerar las clases de transacciones, saldos de cuenta y datos que aparecen en los estados financieros.

2- Evaluar los riesgos identificados y valorar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto, que puedan afectar potencialmente varias aseveraciones.

3- Relacionar los riesgos identificados con lo que pudiera salir mal a nivel de aseveración, y tomar en cuenta los controles relevantes que el auditor pretende examinar.

4- Considerar la posibilidad de un error o la de varios, y si su potencial es tal como para hacer que sean significativos.

Como parte de la evaluación de riesgos el auditor determina si cualquiera de los riesgos identificados, es a su juicio significativo, y también excluye los efectos de los controles identificados en relación con el riesgo; al respecto considerará al menos lo siguiente:

1- Si el riesgo es un riesgo de fraude.

2- Si está relacionado con recientes desarrollos económicos, contables o de otro tipo, y por lo tanto requiere de atención específica.

3- La complejidad de las transacciones.

4- Si involucra transacciones significativas con partes relacionadas.

5- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre.

6- Si implica transacciones significativas que están fuera del curso normal del sujeto auditado o que de otra manera parezcan inusuales.

7- Si también afecta el cumplimiento de disposiciones jurídicas.

La identificación y evaluación de los riesgos de errores significativos, tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aseveración y los controles correspondientes que el auditor tenga conocimiento, deben estar suficientemente documentados.

En la respuesta a los riesgos evaluados para la auditoría financiera, el auditor debe actuar de forma apropiada cuando aborde los riesgos evaluados sobre los errores significativos en los estados financieros; asimismo, las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos sustantivos y la revisión de controles; los procedimientos sustantivos incluyen pruebas y análisis sustantivos de las clases de transacciones, saldos de cuenta y datos.

La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos evaluados de error significativo a nivel de aseveración; al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor debe considerar las razones de dichos riesgos para cada clase de transacciones y saldo de cuenta, las cuales pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones, la posibilidad de un error significativo, debido a las características particulares de la clase de transacciones y saldo de cuenta, en tanto el riesgo de control, en la evaluación de riesgos toma en cuenta los controles relevantes.

La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia sobre la operación eficaz de los controles, es decir, el auditor busca confiar en la validez operativa de los controles al determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos sustantivos.

Al diseñar y realizar la revisión de los controles para obtener evidencia suficiente y apropiada, el auditor considera que, conforme mayor sea la confianza depositada en la eficacia de un control, más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.

Riesgo de fraude

El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría.

El auditor debe hacer averiguaciones y consumar procedimientos, para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes en los objetivos de la auditoría; también, debe mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alerta ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

Del mismo modo, debe estar alerta ante situaciones que indiquen presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa; de ser así, debe cumplimentar lo establecido en la disposición jurídica vigente e informar por escrito y con inmediatez, según corresponda:

1- Al máximo nivel de dirección del sujeto auditado, excepto en aquellos casos en que esté comprometido con el hallazgo.

2- A la unidad organizativa de auditoría a la que se subordina.

3- A la Unidad Central de Auditoría Interna o la Unidad de Auditoría Interna, que lo atiende metodológicamente.

4- A la Unidad Central de Auditoría Interna o la Unidad de Auditoría Interna del sistema al que pertenece el sujeto auditado.

5- A la Contraloría General de la República.

6- Al organismo patrocinador.

Consideraciones relativas al fraude en una auditoría financiera

El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados financieros debido a fraude; obtener evidencia suficiente y apropiada respecto a dichos riesgos, y debe proceder según lo establecido para el tratamiento del fraude identificado durante la auditoría.

Del mismo modo, es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto están libres de errores significativos, debido a fraude o error.

Principalmente, la responsabilidad por la prevención y detección de fraude recae en la administración del sujeto auditado y en las personas encargadas de la gestión.

Los errores en los estados financieros pueden tener su origen en un fraude o error; el factor que distingue el tipo de acción que dio por resultado el error es si fue intencional o no intencional; dos tipos de errores intencionales son relevantes para el auditor: los que resultan de informes financieros fraudulentos y los que resultan de la malversación de los activos.

Consideraciones relativas a las disposiciones jurídicas en la auditoría financiera

El auditor debe identificar los riesgos de errores significativos debido al incumplimiento de disposiciones jurídicas; la identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera el sujeto auditado, incluye la forma en que ésta cumple con dicho marco.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría, relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y sustancial en la determinación de los montos y datos reportados en los estados financieros.

Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable sobre los estados financieros tomados en su conjunto, que estén libres de errores significativos, debido a fraude o error; sin embargo, el auditor no es responsable de evitar el incumplimiento, ni se puede esperar que detecte todas las violaciones de las leyes o reglamentos.

Al conducir una auditoría financiera, de conformidad con las Normas Cubanas de Auditoría, el auditor necesita también tener un claro conocimiento del marco legal y regulatorio aplicable al sujeto auditado.

Las estipulaciones de algunas disposiciones jurídicas tienen un efecto directo en los estados financieros, ya que determinan la naturaleza de las cantidades y datos reportados; y aunque otras disposiciones jurídicas requieren de su cumplimiento por parte de la administración o establecen los términos bajo los cuales al sujeto auditado le está permitido conducir sus transacciones, no tienen un efecto directo en los estados financieros de la entidad.

El incumplimiento de las disposiciones jurídicas puede originar multas, demandas u otras consecuencias para el sujeto auditado, que pueden tener un efecto importante en los estados financieros.

La asignación de subsidios puede estar sujeta a disposiciones jurídicas específicas que tienen un impacto directo en los estados financieros; al atender a las Normas Cubanas de Información Financiera, el auditor debe considerar las disposiciones jurídicas específicas que pudieran afectar directa o indirectamente los estados financieros.

Consideraciones sobre negocio en marcha

El auditor debe considerar la posibilidad de que haya eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad del sujeto auditado para seguir funcionando en el futuro.

Los estados financieros se preparan en base a lo establecido en las Normas Cubanas de Información Financiera vigentes, en las que se expone como hipótesis cumplir en su preparación el negocio en marcha.

Por otro lado, es responsabilidad de la administración evaluar la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento, lo que implica hacer un juicio sobre el resultado futuro de sucesos o condiciones que son inciertos.

Al respecto, el auditor debe considerar la aplicación adecuada, por parte de la administración, de la hipótesis de empresa en funcionamiento y en la preparación de los estados financieros durante la planeación, realización de la auditoría y la evaluación de los resultados.

A continuación, se presentan algunos eventos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento:

1- Préstamo a plazo fijo que se acerca a su madurez sin prospectos realistas de renovación, pago o dependencia excesiva a los préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.

2- Índices financieros claves adversos.

3- Los resultados económicos y su tendencia.

4- Retrasos o suspensión de dividendos.

5- Incapacidad de pago a acreedores en fechas de vencimiento.

6- Incapacidad para cumplir con los términos de los convenios de préstamos.

7- Pérdida de un mercado importante o proveedor principal.

8- Cambios legislativos o políticas gubernamentales que se espera afecten de forma adversa a la entidad.

9- Atraso tecnológico y el envejecimiento de los Activos Fijos Tangibles.

El auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada acerca del uso adecuado por parte de la administración, del supuesto de empresa en funcionamiento en la preparación y presentación de los estados financieros, y debe emitir una conclusión en cuanto a que no existe ninguna incertidumbre de significancia sobre la capacidad de la entidad para seguir operando.

Si los estados financieros se arreglaron sobre una base de empresa en funcionamiento, si a juicio del auditor el uso de este supuesto es inapropiado, entonces el auditor debe expresar un dictamen adverso; si concluye que el uso de dicho supuesto es apropiado conforme a las circunstancias, que se hizo una divulgación adecuada en los estados financieros, pero existe cierta incertidumbre de materialidad, el auditor debe expresar un dictamen no modificado e incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto en cuestión"; si

tal divulgación no se hace en los estados financieros, el auditor debe expresar un dictamen adverso o razonable con salvedades, según corresponda.

Estrategia y planeación de la auditoría

> *El auditor debe desarrollar una estrategia de la auditoría y planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente*.

La planeación continua y reiterativa en todo el proceso de la auditoría debe involucrar la discusión entre los miembros de su grupo para desarrollar una estrategia; su propósito es diseñar una respuesta eficaz ante el riesgo de no cumplimiento, el plan de trabajo general de la auditoría y el plan individual.

La estrategia de la auditoría permite al auditor y al supervisor fijar los límites de la auditoría; también provee alcance, dirección, duración, hasta asegura los recursos suficientes para efectuar su labor y ofrecer las consideraciones sobre el conocimiento del sujeto auditado; del mismo modo, guía al auditor en la elaboración del plan de trabajo general de la auditoría y plan individual, pero necesita:

1- Identificar las características del sujeto a auditar y del trabajo a realizar según su alcance.

2- Definir los objetivos generales y específicos de la auditoría, con el fin de planear los tiempos del trabajo y la naturaleza de la comunicación necesaria.

3- Considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del grupo de auditoría.
4- Considerar los resultados de controles preliminares y su relevancia.

5- Establecer la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo.

6- Considerar y evaluar las expectativas de los usuarios del Informe de la auditoría.

El auditor debe planear su trabajo con calidad, o sea, de forma económica, eficaz, eficiente y oportunamente; la planeación de una auditoría incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir los objetivos, alcance y enfoque: el primero se basa en lo que la auditoría tiene previsto lograr; en tanto, el segundo, se

relaciona con la materia controlada y los criterios que se utilizan para evaluarlos e informar; el tercero describe la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usan para reunir la evidencia de auditoría; precisamente, la auditoría debe planearse para reducir su riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica establecer y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría; durante ella el jefe de grupo debe asignar el trabajo a los miembros de su grupo de manera apropiada, e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia.

El auditor debe determinar el alcance de la auditoría, sobre todo cuando comienza el trabajo de planeación es importante definirlo claramente, para determinar el presupuesto, los recursos humanos y el tiempo requerido para la ejecución de la auditoría hasta la comunicación de los resultados; en el alcance influye la materialidad y el riesgo, también se determinan qué disposiciones y partes son consideradas como criterio; este debe diseñarse como un todo.

La planeación de una auditoría debe ser flexible y de reacción ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones; es un proceso reiterativo durante toda la auditoría; si se realiza adecuadamente el resto de las fases pueden alcanzar la calidad requerida.

La naturaleza y el alcance de las actividades de la planeación varían de acuerdo con el tamaño y la complejidad del sujeto auditado; tiene lugar no solo en esta fase, sino que es un proceso permanente e iterativo, es una actividad que continúa durante toda la auditoría, y responde a nuevas circunstancias, que pueden surgir durante la fase de realización de la auditoría.
Tanto la estrategia como el plan de trabajo general de la auditoría y el plan individual necesitan documentarse.

IV. 2. 2) Realización de la auditoría

> *El auditor debe realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el Informe de la auditoría.*

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tienen un impacto en la evidencia obtenida; la selección de procedimientos depende de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia controlada cumple con los criterios aplicables; también puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones y comunicaciones por escrito y en forma electrónica, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos del personal que labora en el sujeto auditado.

Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación externa, repetición de desempeño y del cálculo, procedimientos analíticos, pruebas de control y pruebas sustantivas o de detalles; los resultados preliminares se deben comunicar y tratar con el sujeto auditado para confirmar su validez; el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

Requisitos básicos que debe cumplir la evidencia

La evidencia de auditoría debe ser suficiente, apropiada, competente y relevante.

Evidencia suficiente: se refiere a la medida de la **cantidad** de evidencia, para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables.

Evidencia apropiada: se relaciona con su **calidad**; es decir, debe ser relevante, válida y confiable; la relevancia se refiere al grado o alcance de evidencia, que guarda una relación lógica con la cuestión tratada y su importancia; la validez es el grado con el cual la evidencia conforma una base significativa o razonable para medir lo que se evalúa; la confiabilidad se refiere al método transparente y duplicable con el que fue recabada y producida la evidencia de auditoría.
Cuando la evidencia es competente y relevante se considera como una evidencia apropiada.

Evidencia competente: información importante, válida y fiable, la mejor que puede conseguirse con el uso apropiado de las técnicas de auditoría; el auditor debe agotar todos los procedimientos para obtener evidencia disponible en todas las fuentes; de no ser posible, debe declarar esta situación como una limitación en el alcance de la auditoría.

Evidencia relevante: posee una relación clara y lógica con los objetivos y alcance de la auditoría; es relevante si guarda una relación directa, lógica y clara con el hecho; esta característica obliga a que el auditor recopile la evidencia exclusivamente relacionada con los hechos examinados.

La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de error significativo en la información de la materia controlada; mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia; la calidad, mientras mayor sea, se necesita menos

evidencia; en consecuencia, ambos requisitos de la evidencia están interrelacionados, sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

El auditor puede obtener certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados, para convencer a terceras personas de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría están fundamentados y garantizados; asimismo, debe agotar todos los procedimientos necesarios para obtener evidencia disponible en todas las fuentes, y cuando no sea posible debe declarar esta situación como una limitación en el alcance de la auditoría; y si el sujeto a auditar no entrega en el tiempo oportuno la información o documento solicitado, el auditor debe confeccionar un Acta de requerimiento e informar al máximo nivel de dirección del sujeto a auditar.

De acuerdo con las circunstancias de la auditoría, el auditor necesita combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para garantizar que sea sufici-3(a)-312(g)6(a)-3(

6- La evidencia oral corroborada por escrito es más fiable que la evidencia meramente verbal.

7- La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias en las cual la persona se expresa libremente, merece más crédito que aquella que se obtiene en otras circunstancias.

8- La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la proporcionada por fotocopias.

La mayor seguridad es proporcionada por una evidencia consistente, obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente, en vez de piezas consideradas individualmente; bajo la misma circunstancia es posible identificar elementos individuales poco confiables; de la misma manera, es importante obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:

1- El uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría.

2- La evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo.

3- La evidencia de auditoría a partir del uso de mediciones del valor razonable, si resulta relevante.

4- La evidencia de auditoría cuando el sujeto auditado tiene partes relacionadas.

5- La evidencia de auditoría proveniente del uso por parte del sujeto auditado de las unidades subordinadas.

6- La evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna.

7- La evidencia de auditoría externa.

8- El uso de declaraciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

Factores que determinan la suficiencia de la evidencia

1- La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente, tanto a nivel de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta, clase de transacciones, procesos y actividades.

2- La evaluación del auditor del riesgo de control.

3- Importancia relativa de la partida que se examina.

4- Grado de riesgo asociado con la adopción de una conclusión errónea.

5- Fuente y confiabilidad de información disponible.

Cuando se detecte un presunto hecho delictivo en el marco de una auditoría, se utiliza la evidencia obtenida en el desarrollo de esta; solo se reclasifica como auditoría forense si varían los objetivos inicialmente previstos, y pasa a ser el objetivo principal la investigación y verificación de las operaciones relacionadas con el hecho, para reunir y presentar el soporte técnico que lo sustente.

Una de las cuestiones esenciales en una auditoría forense es la obtención de evidencia válida, aceptada posteriormente por los órganos de investigación penal y en los tribunales populares.

El auditor debe recopilar evidencia suficiente y apropiada para cubrir el alcance de la auditoría forense, fundamentar sus opiniones con la finalidad de coadyuvar en la investigación, al demostrar y sustentar el presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa detectado.

De esta forma, el auditor tiene la certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados; entonces la información es importante, válida, fiable, pues se relaciona con la realidad examinada, los objetivos y alcance de la auditoría; una vez comprobados los hallazgos obtenidos se convierten en el fundamento de las opiniones y conclusiones del auditor; ciertamente son la referencia que permite la confección del Informe de la auditoría y el informe especial que corresponda.

Evaluación de la evidencia de auditoría y formulación de conclusiones

El auditor debe evaluar la evidencia de auditoría suficiente y apropiada y formular conclusiones.

Después de aplicar los procedimientos previstos, el auditor revisa la documentación de la auditoría, para determinar si la materia controlada fue auditada de manera suficiente y apropiada; pero antes de formular conclusiones.

El auditor reconsidera la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a partir de la evidencia recolectada; luego, determina si es necesario realizar procedimientos adicionales; también debe evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener hallazgos, más su materialidad, después tomará en consideración los factores

cuantitativos y cualitativos, y basado en los resultados, debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión.

El proceso de evaluación requiere tomar en consideración la evidencia que respalde el Informe de la auditoría sobre el cumplimiento o no cumplimiento del criterio y la calificación que se otorga al control interno; de existir dudas sobre la confiabilidad de la información que se aplica como evidencia, el auditor determina qué modificaciones o adiciones de los procedimientos sustentan la materia controlada.

En una auditoría de desempeño, las conclusiones pueden estar basadas en la evidencia cuantitativa, obtenida al usar indicadores o técnicas de muestreo que pueden requerir una medida importante de juicio e interpretación, con el fin de responder a las preguntas de auditoría, debido a que la evidencia de auditoría puede ser persuasiva en lugar de concluyente; la necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito.

El hallazgo de auditoría es la distancia entre la situación existente frente al criterio establecido y comprende como atributos el criterio, la condición, el efecto y la causa.

El criterio, “lo que debería ser”, son las metas, objetivos, disposiciones jurídicas y otras normas que sustentan la actuación del sujeto a auditar.

La condición, “lo que es”, constituye una situación que existe, que ha sido determinada y documentada durante la auditoría a través de evidencias suficientes y apropiadas.

El efecto se refiere a la identificación de cuáles son las consecuencias de las desviaciones y su cuantificación.

La causa está referida a las razones por las que se producen las desviaciones identificadas respecto a los criterios aplicables.

Consideración de hechos posteriores

> *El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que todos los eventos que ocurran entre la fecha de los estados financieros y la fecha de discusión del informe del auditor y que requieran un ajuste en los estados financieros han sido identificados.*

Los estados financieros pueden verse afectados por ciertos tipos de eventos posteriores que ocurren después de la fecha de los estados financieros, y proporcionan

evidencia de condiciones que existían en la fecha de los estados financieros y de situaciones surgidas con posterioridad.

Procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada:

1- Revisar los procedimientos que la administración ha establecido para asegurar que se identifican los hechos posteriores.

2- Leer actas o minutas de las juntas de accionistas o del Consejo de Dirección que se efectuaron después de la fecha de los estados financieros.

3- Revisar los estados financieros más recientes del sujeto a auditar que estén disponibles y según se considere necesario, los presupuestos, flujo de efectivo y otros informes relacionados.

4- Indagar o ampliar investigaciones previas, verbales o por escrito, con los asesores jurídicos del sujeto a auditar, respecto a litigios o reclamaciones.

5- Investigar con la administración si ocurrió algún hecho posterior que pudiera afectar los estados financieros, que obligan a la entidad a ajustar los importes reconocidos, o reconocer partidas no examinadas con anterioridad.

6- Averiguar con la administración si aconteció algún hecho posterior a la fecha del balance que no implica ajuste, pero por su importancia debe revelarse la naturaleza del evento y la estimación de sus efectos financieros, pues de no hacerse así puede afectar a los usuarios de los estados financieros, al realizar las evaluaciones pertinentes y tomar decisiones económicas.

La responsabilidad para desarrollar los procedimientos o hacer averiguación respecto a los estados financieros después de la fecha del dictamen e Informe de la auditoría, según proceda, no es del auditor sino de la administración que informa a este los hechos que puedan afectar los estados financieros.

Después de la fecha del Dictamen e Informe de la auditoría según proceda, y antes de la fecha en que se emitan los estados financieros, si el auditor se entera de un hecho que pueda afectarlos en forma de importancia relativa, debe considerar la necesidad de modificarlos, discutirlo con la administración y emprender las acciones apropiadas.

Cuando la administración no modifica los estados financieros, en circunstancias en las que el auditor lo cree necesario, y el Dictamen e Informe de la auditoría, según proceda, no se entregó a la entidad, el auditor debe expresar una opinión razonable con salvedades o una opinión adversa.

Formación de una opinión en la auditoría financiera

> *El auditor debe formarse una opinión con base en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad o no con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.*

A menudo los objetivos de una auditoría financiera son más amplios; expresan una opinión de si los estados financieros han sido preparados y presentados con todos los aspectos importantes, de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera, además se incluye la valoración del control interno y su eficacia.

Con el fin de formarse la opinión que expresa en el Informe de la auditoría y Dictamen, el auditor debe primero concluir, si se obtuvo una seguridad razonable y si los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea debido a fraude o error, para ello se debe tomar en cuenta:

1- Si se consiguió evidencia suficiente y apropiada.

2- Si los errores no corregidos son significativos, individualmente o en conjunto.

3- Para formar la opinión, el auditor debe valorar los aspectos que a continuación se detallan:

   a) Si los estados financieros fueron preparados en todos los aspectos importantes, de acuerdo con los requisitos que establecen las Normas Cubanas de Información Financiera, e incluyen cualquier consideración sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería una posible decisión a partir de informaciones inadecuadas;

   b) si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables seleccionadas y aplicadas;

   c) si las políticas contables escogidas y practicadas son consistentes con las Normas Cubanas de Información Financiera;

   d) si las estimaciones contables hechas por la administración son razonables;

   e) si la información presentada en los estados financieros reúne las características cualitativas de relevancia, confiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad;

f) si los estados financieros presentan la información de una manera conveniente, que permita entender a los usuarios destinados el efecto de las transacciones y eventos importantes;

g) si la terminología usada en los estados financieros, que incluye el título de cada uno de ellos, es apropiada;

h) si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de referencia de emisión de su información aplicable.

4- Cuando los estados financieros fueron preparados de conformidad con un marco de presentación, la conclusión también considerará una presentación justa:

a) En términos de su presentación, estructura y contenido;

b) si los estados financieros contienen las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos subyacentes.

Evaluación de los errores en una auditoría financiera

El auditor debe identificar y comunicar los errores detectados durante la auditoría a la administración, según corresponda y de manera oportuna.

Los errores no corregidos deben evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran expresar en el Dictamen, así como en el Informe de la auditoría.

El auditor debe instar a la administración a que corrija los errores; pero si esta se niega a corregir algunos o todos los errores que le sean comunicados, el auditor debe averiguar la razón de ello.

Al evaluar si los estados financieros en su conjunto tienen errores, el auditor debe considerar las razones dadas para no hacer correcciones; también, notifica a los encargados de la administración de los errores no corregidos y del efecto que pudieran tener, individualmente o en conjunto, expresados desde luego en el Informe de la auditoría y Dictamen.

La notificación del auditor debe identificar de manera individual los errores significativos no corregidos en las clases de transacciones o saldos de cuenta; asimismo, determina

si los errores no corregidos son significativos, individualmente o en su conjunto; para esto debe considerar:

1- El tamaño y naturaleza de los errores en relación con las transacciones o saldos de cuenta, tanto los estados financieros en su conjunto, como las circunstancias particulares bajo las que ocurrieron.

2- El efecto de los errores no corregidos de períodos anteriores en las transacciones o saldos de cuenta, así como en los estados financieros en su conjunto.

IV. 2. 3) Elaboración de informe de la auditoría

El auditor debe preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas.

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría al sujeto auditable y otras partes interesadas; el propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y las correctivas.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de ambigüedades, ser completos, convincentes y oportunos; también justos, objetivos e incluir solamente información que esté sustentada en la evidencia de la auditoría suficiente y apropiada, para garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de un contexto.

El informe, en formato extenso, generalmente describe en detalle la introducción, conclusiones, resultados, recomendaciones, anexos y generalidades; se denomina Informe de la auditoría.

El informe, en formato breve, es más condensado y por lo general se elabora en un formato más estandarizado, denominado Dictamen.

Además del Dictamen, el auditor elabora el Informe de la auditoría en lo que corresponda, para reflejar y calificar el estado del control interno relacionado con la materia controlada.

Para los compromisos de certificación se elabora el Dictamen y el Informe de la auditoría; el auditor expresa que los estados financieros en todos los aspectos importantes han sido preparados o no de conformidad con las Normas Cubanas de Información Financiera, y si la información sobre la materia controlada cumple o no, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los criterios aplicables.

En los compromisos directos se elabora el Informe de la auditoría, en el cual se declaran sus objetivos, conclusiones sobre la materia, los resultados que incluyen los hallazgos; también comprende las causas, condiciones y recomendaciones; aporta información sobre los criterios, metodología y describe cualquier limitación en el alcance de la auditoría.

El Dictamen que se elabora en el compromiso de certificación puede ser no modificado o modificado:

1- Auditoría financiera: se evalúa la presentación de los estados financieros en no modificado, como razonable; y modificado, en razonable con salvedades, adversa, o se determina una abstención de opinión.

2- Auditoría de cumplimiento: se evalúa la materia controlada en no modificada, es decir cumple; y modificada, en cumple con salvedades, incumple o se determina una abstención de opinión.

El auditor en el Informe de la auditoría refleja la cuantificación de los daños y perjuicios al patrimonio estatal, e identifica de estos los que corresponden a presuntos hechos delictivos, más el cumplimiento de lo dispuesto en materia de resarcimiento.

También, el auditor debe proporcionar recomendaciones constructivas que contribuyan significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría, bien fundamentadas y que añadan valor, presentadas de una manera lógica y racional, que se vinculen con los objetivos, los resultados y hallazgos, para proporcionar mejoras en el sujeto auditado.

A partir de los informes de la auditoría la parte responsable implementa el Plan de medidas y las medidas disciplinarias, a fin de corregir la situación detectada a partir del análisis particular de las causas y condiciones de cada uno de los hallazgos.

La declaración de responsabilidad administrativa permite dejar constancia del personal responsable de los hallazgos, así como los preceptos y conductas del Código de Ética de los Cuadros del Estado Cubano y del Código de Conducta, aplicables al sujeto auditado si los hubiera y del Reglamento disciplinario, que fueron inobservados en su actuar; sirve de elemento a la administración y al jefe inmediato superior de este, para la aplicación de las medidas disciplinarias correspondientes.

La inobservancia de un precepto, del Código de Ética de los Cuadros del Estado Cubano, del Código de Conducta o Reglamento disciplinario, se relaciona con las deficiencias, violaciones, indisciplinas o incumplimientos detectados, de los cuales es responsable el imputado; deben quedar respaldados en evidencias suficientes y apropiadas.

Los preceptos éticos y conductas que se imputan como inobservados pueden reflejarse de manera parcial o no, en correspondencia con las deficiencias detectadas.

La Declaración de responsabilidad administrativa constituye un anexo del Informe de la auditoría; no es aplicable por las sociedades que realizan la auditoría externa.

La forma y el contenido de los informes de la auditoría dependen de su naturaleza, los usuarios previstos y las normas aplicables; deben ser distribuidos a la parte responsable y a los usuarios previstos.

Cuando se detecte un presunto hecho delictivo, el auditor actúa en correspondencia con lo establecido en el procedimiento para la tramitación del informe especial; la presentación oportuna es útil para los órganos de investigación penal y los tribunales de justicia, que deben adoptar las decisiones en el tiempo debido.

Además, el auditor en este principio debe observar lo siguiente:

El Informe de la auditoría de desempeño debe ser balanceado y responder claramente las preguntas de auditoría o explicar por qué no fue posible; el auditor debe considerar reformular las preguntas para ajustarse a la evidencia obtenida, y así estar en la posición en la que las interrogantes puedan ser contestadas.

Los hallazgos deben ser puestos en perspectiva, garantizar la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, los resultados y las conclusiones; también el informe debe explicar por qué y cómo los hallazgos afectan el desempeño, con la finalidad de alentar al sujeto auditado o informar al usuario para iniciar acciones correctivas, e incluir recomendaciones para mejorar el desempeño.

El Informe de la auditoría forense debe ser el resultado de un examen exhaustivo e imparcial del presunto hecho delictivo o de corrupción administrativa detectada, así como de la evaluación del control interno implementado, cuyas debilidades facilitaron el hecho; incluye solo la información que esté sustentada en la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que responda a las interrogantes: qué o por qué se originó, cómo se cometió, cuándo ocurrió y dónde, para qué se ejecutó, a cuánto asciende y quién lo cometió.

En la auditoría cooperativa que se realiza con otras entidades fiscalizadoras superiores, elaboran informes nacionales independientes, estos contienen las conclusiones, resultados y recomendaciones; se puede utilizar la plantilla del Informe de la auditoría.

En relación a la auditoría coordinada a nivel nacional, se elabora el informe correspondiente a cada acción de control y se confecciona un informe resumen que

contiene: introducción, conclusiones, causas y condiciones, recomendaciones y resultados; este se retroalimenta de los informes de las referidas acciones de control, las que pueden tener un enfoque de proceso.

En la auditoría financiera se debe considerar, además:

1- Información comparativa, cifras correspondientes y estados financieros comparativos;

La información comparativa se refiere a los montos e información divulgados en los estados financieros respecto a uno o más períodos anteriores; el auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y si está clasificada correctamente; para lograr esto, el auditor debe evaluar si:

a) Las políticas contables del período anterior son consistentes con las del ciclo actual o si se hicieron los ajustes y revelaciones apropiadas;

b) las cifras del período actual presentadas concuerdan con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior o si se realizaron los ajustes y revelaciones apropiadas.

Si el auditor se da cuenta durante la etapa actual de un posible error significativo en la información comparativa, debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios, conforme a las circunstancias para obtener evidencia suficiente y apropiada.

Para la comparación de los estados financieros, las diferencias esenciales en dictámenes de auditoría son:

a) Para estados financieros no comparativos, el Dictamen solo se refiere a los estados financieros del período actual;

b) para estados financieros comparativos, el Dictamen se refiere a cada período en que se presenten los estados financieros.

La información comparativa puede tomar la forma de cifras correspondientes, que se incluyen como parte integral de los estados financieros de la fase actual, cuyo objetivo es ser leídas únicamente en relación con los montos y demás información divulgada en el tiempo real; cuando se presentan cifras correspondientes, el Dictamen no hará referencia a estas, salvo en las siguientes circunstancias:

a) Si el informe del auditor en el período anterior incluye una opinión calificada razonable con salvedades, una abstención de opinión, o una opinión adversa, y el asunto que dio origen a la modificación permanece sin resolver, el auditor expresará una opinión calificada razonable con salvedades o una opinión adversa en el dictamen de la auditoría financiera del período actual, modificado respecto a las cifras correspondientes incluidas en este;

b) si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre un error significativo en los estados financieros del período anterior, sobre los cuales se emitió un dictamen no modificado y las cifras correspondientes no fueron revaluadas de forma apropiada o no se hicieron divulgaciones adecuadas, el auditor deberá expresar una opinión razonable con salvedades o una opinión adversa en el dictamen que se realiza a los estados financieros del período actual;

c) si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo relativo a "Otro asunto" que las cifras correspondientes no fueron auditadas.

El auditor debe considerar estas circunstancias y la materialidad en el año en curso con fines de comparación; si se presentan estados financieros semejantes, el Dictamen se referirá a cada período.

Al presentar un informe de los estados financieros de un período anterior en conexión con la auditoría del período actual, si el dictamen actual del auditor sobre los estados financieros de la etapa anterior difiere del dictamen expresado previamente, el auditor deberá mencionar las razones sustantivas de la diferencia en un párrafo de "Otros asuntos".

Si los estados financieros del período anterior fueron auditados, además de expresar un dictamen sobre los estados financieros del período actual, el auditor deberá señalar en un párrafo de "Otros asuntos":

a) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados;

b) el tipo de dictamen expresado y, si el dictamen se ha modificado, las razones de ello;

c) la fecha del dictamen anterior a menos que el dictamen sobre los estados financieros del período anterior se haya emitido nuevamente junto con los estados financieros.

Si el auditor concluye que los estados financieros del período anterior reportados por el auditor anterior sin modificación están afectados por un error significativo, el auditor deberá comunicar dicho error a la administración, y solicitar que se informe de ello al auditor precedente.

Si los estados financieros del período anterior se corrigen y el auditor precedente acuerda elaborar un nuevo dictamen de los estados financieros corregidos, entonces el auditor deberá reportar únicamente el período actual.

Si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor deberá señalar en un párrafo correspondiente a "Otros asuntos" que los estados financieros comparativos no están auditados; hacer esto no exonera al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los saldos iniciales no contienen errores que afecten significativamente a los estados financieros del período actual.

2- Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.

Como norma las entidades emiten el informe que incluye sus estados financieros, el cual puede también contener información financiera y no financiera.

El auditor debe leer esa otra información para identificar las inconsistencias importantes relacionadas con los estados financieros, aunque no tenga la obligación de dictaminarla; pero si al leerla identifica una incongruencia, deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser corregidos.

3- Consideraciones especiales-auditorías financieras a los estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales.

El auditor debe determinar la aceptabilidad del marco de emisión de información financiera que se aplicó al preparar los estados financieros; en una auditoría de estados financieros de propósitos especiales, debe conocer:

a) El propósito para el cual fueron preparados dichos estados financieros;

b) los usuarios destinados;

c) los pasos tomados por la administración para determinar que el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable es aceptable conforme a las circunstancias.

En su planeación y realización el auditor debe determinar si las circunstancias del trabajo requieren que se preste una consideración especial a la aplicación de las Normas Cubanas de Auditoría.

Al elaborar el dictamen sobre estados financieros de propósitos especiales, el auditor debe cumplir con los mismos requisitos que para los estados financieros de propósito general; entonces, el dictamen de la auditoría sobre estados financieros de propósitos especiales deberá:

a) Describir el propósito para el cual fueron preparados los estados financieros;

b) hacer referencia a la responsabilidad de la administración de determinar que el marco de información financiera sea aceptable.

El auditor debe incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto", que avisa a los usuarios sobre el hecho, que los estados financieros fueron preparados de conformidad con un marco de propósitos especiales, y como resultado es posible que no sean adecuados para otro propósito.

4- Consideraciones especiales-auditorías financieras a los estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

El auditor debe determinar si la aplicación del marco de emisión de información financiera dará por resultado una presentación que proporcione una exposición adecuada de los datos, y permita a su vez a los usuarios destinados entender la información del estado financiero o del elemento, así como el efecto de las transacciones y eventos importantes sobre dicha información.

Al emitir un dictamen sobre un estado financiero individual o un elemento de un estado financiero, además de ser el mismo que auditó el conjunto de la entidad, el auditor debe expresar un dictamen separado para cada trabajo.

Si el dictamen sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad se modifica o si el informe incluye un párrafo de "Énfasis en el asunto" o de "Otro asunto", el auditor deberá determinar el efecto que esto pudiera tener en el dictamen de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero; de ser apropiado, el auditor deberá modificar el dictamen o incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" o de "Otro asunto" en el dictamen sobre el estado financiero individual o del elemento específico del estado financiero.

Cuando el auditor concluye que es necesario expresar un dictamen con opinión adversa o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, no podrá emitir un dictamen no modificado de un estado financiero individual o de un elemento específico del mismo; esto se debe a que un dictamen no modificado estaría en contradicción con el dictamen con opinión adversa o la abstención de opinión de los estados financieros en su conjunto.

IV. 2. 4) Seguimiento

El seguimiento es una actividad que aumenta el valor del proceso de la auditoría.

El seguimiento se enfoca en saber si el sujeto auditado ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron; facilita la implementación eficaz del Plan de medidas y proporciona una retroalimentación valiosa a la parte responsable, a los usuarios y al auditor, a este último para la planeación de auditorías futuras; permite conocer si el sujeto auditado ha enfrentado de manera adecuada los hallazgos y recomendaciones resultantes de la auditoría, así como las medidas disciplinarias aplicadas.

La necesidad de dar seguimiento varía de acuerdo con la naturaleza de la materia controlada, los hallazgos detectados y las circunstancias particulares de la auditoría.

El auditor evalúa y emite los criterios al sujeto auditado, a partir de las consultas presentadas sobre las propuestas de las medidas disciplinarias que se adopten y del Plan de medidas; da seguimiento a su cumplimiento.

Las unidades organizativas de auditoría autorizadas, dan respuesta a las inconformidades de las auditorías realizadas, según corresponda.

La MSc. María del Carmen Romero Pérez, Contralora Jefe de la Dirección Jurídica en la CONTRALORÍA GENERAL con inscripción en el Registro General de Juristas No. 18610/2010.

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 30 días del mes de marzo de 2020

Firma