

## **CAPÍTULO II: DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.**

### **2.2. Resultados del Diagnóstico**

Al realizar el diagnóstico para identificar el estado actual de la auditoría en el territorio se emplearon métodos de nivel empírico, tales como: la observación científica (Anexo No. 3), entrevistas (Anexo No. 2) y encuestas (Anexo No. 1).

Como resultados de la aplicación de la guía de observación científica, se constató que:

- Los jefes de unidades, supervisores, jefes de grupo y auditores presentan un trato respetuoso y cordial para con los auditados, y muestran un adecuado aprovechamiento de la jornada laboral.
- El personal especializado es significativamente joven, aunque con experiencia, constatándose que los mismos se encuentran motivados y muestran interés por continuar adelante en la actividad de auditoría; no obstante, deben explotar más el uso de las tecnologías de la información en aras de agilizar y humanizar el trabajo que se lleve a cabo.

En entrevistas realizadas a cuatro funcionarios de la Contraloría Provincial Las Tunas y uno de la Sección de trabajo del municipio Jesús Menéndez, se obtuvo que:

- Aun cuando la Auditoría de Cumplimiento está identificada como un tipo de acción de control no están establecidos procedimientos para su ejecución.
- No cuentan con el sustento metodológico necesario sobre este tema, para capacitar a supervisores, jefes de grupo y auditores de la Unidad Organizativa ni del Sistema Nacional de Auditoría.
- Hasta la fecha, en la provincia no se ha efectuado este tipo de auditoría.
- En sentido general, solo conocen sobre el tema, la definición reflejada en las NCA y en el Reglamento de la Ley No. 107 emitidos, ambos por la Contraloría General de la República de Cuba.
- Consideran oportuno que se realicen auditorías de este tipo en el territorio, ya que estas pueden definir si las entidades cumplen con las leyes, regulaciones y otros requerimientos importantes para el logro de sus objetivos.

La encuesta fue aplicada a 52 auditores, y según su afiliación 29 pertenecen a la Contraloría Provincial, de ellos 24 radican en la provincia y 5 en la Sección de Trabajo con sede en el municipio de Jesús Menéndez; 5 son de la Unidad Central de Auditoría Interna del Consejo

de la Administración Provincial de Las Tunas y 18 Auditores Internos de entidades de subordinación nacional.

Teniendo en cuenta la respuesta dada por los encuestados a la pregunta sobre los años de experiencia en la actividad de auditoría, se evidencia que la situación es favorable para la asimilación del sistema de procedimientos propuestos para realizar Auditorías de Cumplimiento, ya que respecto a la antigüedad y por ende experiencia de los mismos el 79 por ciento se encuentran entre 6 y 20 años, lo antes expuesto se ilustra en la Tabla siguiente.

<b>Tabla No. 1. Años de antigüedad como auditores de los encuestados</b>					
Años de Antigüedad	2 a 5	6 a 10	11 a 15	16 a 20	Total
Cantidad de Auditores	11	27	10	4	52

**Fuente:** Encuestas efectuadas por la autora.

Referente a las respuestas proporcionadas a la pregunta de si conocen o no sobre Auditoría de Cumplimiento el 19 por ciento equivalentes a 10 auditores responden negativamente, al plantear no conocerla.

Al preguntarles si han leído algún documento sobre el tema, 30 de ellos, que representan un 58 por ciento afirman haber estudiado o por lo menos ver en que consiste según lo establecido en las Normas Cubanas de Auditoría.

Con relación a si tienen alguna documentación de cómo aplicar procedimientos para efectuar este tipo de acción de control, 49 de los encuestados, para un 94 por ciento, manifiestan no poseer documento, mientras que el 6 por ciento plantea que sí. No obstante, al indicar el documento mediante el cual alegan conocerlo, no lo hacen correctamente, debido a que exponen indicaciones o documentos que no se corresponden con el tema en cuestión, siendo estos:

- El 4 por ciento, equivalentes a 2 auditores, se refiere a un programa del extinto Ministerio de Auditoría y Control.
- Y 1 que representa el 2 por ciento, menciona las Normas Cubanas de Auditoría.

A la pregunta relacionada con las causas que limitan a los auditores para la posible ejecución de este tipo de acción de control, las más señaladas por los encuestados son las siguientes:

- Falta de conocimientos sobre este tipo de auditoría, mencionada por 41 auditores que representan el 79 por ciento.
- No existencia de un soporte metodológico para realizarlas, planteada por 35 de los encuestados que constituyen el 67 por ciento.

- Conocimientos escasos sobre este tipo de acción de control, expuesta por 27 auditores equivalentes al 52 por ciento.
- Dan la impresión de ser muy complejas, es referida por 5 encuestados que significan el 10 por ciento.

En cuanto a si habían recibido alguna capacitación sobre procedimientos para realizar Auditorías de Cumplimiento es de señalar que 50 de los encuestados que constituyen el 96 por ciento plantean no haber recibido capacitación dada a la novedad de este tipo de acción de control, lo que, atenta contra la calidad y profundidad en la revelación de los hallazgos en caso de efectuarse en lo adelante estas auditorías.

Sobre si se incluye en los planes de preparación temas concernientes a este tipo de acción de control el 100 por ciento de los encuestados manifiesta que no e igual por ciento declaran que le gustaría profundizar en el estudio sobre este tema, denotándose interés, motivación y a la vez la necesidad de los auditores por un sistema de procedimientos para auditorías de este tipo.

Del resultado de la evaluación del diagnóstico se elaboró un resumen, a partir del cual puede concluirse que la actividad de Auditoría en la coyuntura actual y en lo relacionado con el tema objeto de investigación presenta fortalezas y debilidades, confirmándose la necesidad de investigar sobre el tema, las que se ilustran mediante la siguiente tabla.

<b>Tabla No. 2.</b> Fortalezas y Debilidades detectadas como resultado del diagnóstico.	
<b><u>FORTALEZAS</u></b>	<b><u>DEBILIDADES</u></b>
1. Identificación por los auditores de las causas que afectan la eficacia en la actividad de auditoría.	1. Escaso dominio de los auditores de cómo realizar Auditorías de Cumplimiento.
2. Necesidad de procedimientos que sirvan de base para la preparación de los auditores en la realización de las Auditorías de Cumplimiento.	2. Insuficiente metodología de cómo ejecutar este tipo de acción de control.
3. Situación favorable para la asimilación de los procedimientos propuestos para Auditorías de Cumplimiento respecto a la antigüedad y experiencia de los auditores.	3. No inclusión en los planes de preparación temas referentes a este tipo de auditoría.
4. Interés y motivación por profundizar en	4. La no realización de este tipo de auditorías para proporcionar una seguridad razonable de que las entidades cumplen con las leyes, regulaciones y otros requerimientos

<b>Tabla No. 2.</b> Fortalezas y Debilidades detectadas como resultado del diagnóstico.	
<b><u>FORTALEZAS</u></b>	<b><u>DEBILIDADES</u></b>
el tema a través de planes de capacitación para fortalecer el nivel profesional de los auditores.	importantes para el logro de sus objetivos.

Partiendo de los resultados derivados del diagnóstico, la autora aplica el diseño de un procedimiento, al que se hace referencia en el epígrafe siguiente.

### **2.3. Procedimiento para la ejecución de Auditorías de Cumplimiento**

#### **Objetivo**

Proporcionar a los auditores del Sistema de Control y Supervisión Nacional una herramienta para la ejecución de la Auditoría de Cumplimiento.

#### **Alcance**

Este procedimiento será aplicado por auditores de las Unidades Organizativas del Estado que constituyen el Sistema de Control y Supervisión Nacional, de acuerdo con su competencia funcional, a organismos, oficinas nacionales, empresas, dependencias o entidades nacionales de producción o prestación de servicios, unidades presupuestadas, personas naturales o jurídicas sujetas a una obligación tributaria generada en el territorio nacional que reciban, administren, custodien, usen o dispongan, por cualquier título o concepto fondos públicos, así como las empresas mixtas o asociaciones, cualquiera que sea su modalidad, a las que se hayan aportado fondos o recursos de ese mismo origen y que hayan pasado a integrar su patrimonio propio. Y las demás que se determinen por la EFS del país.

#### **Responsabilidad**

El supervisor y el jefe de grupo deben velar por el cumplimiento del procedimiento propuesto, y los auditores actuantes garantizar su aplicación.

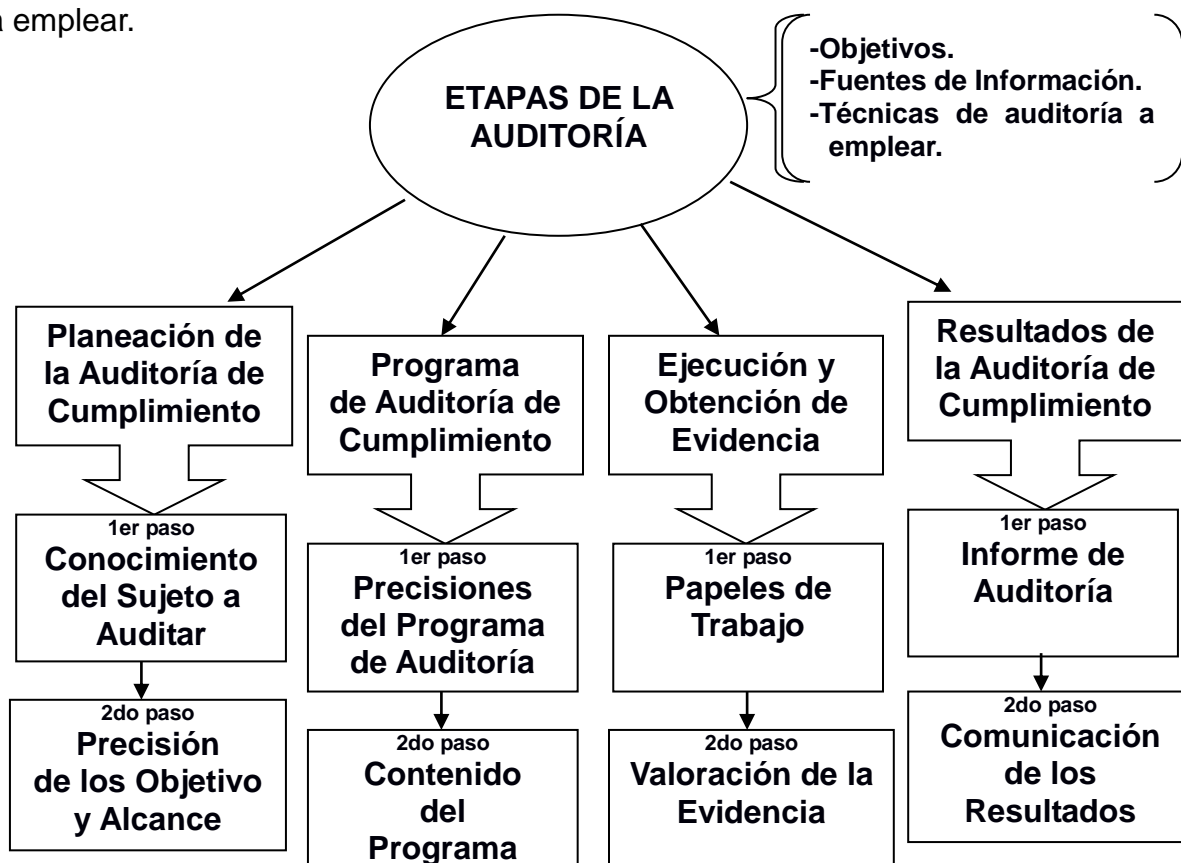
#### **Base legal**

Se asume como referentes teóricos; la Ley No. 107 del 2009 de la Asamblea Nacional del Poder Popular, y las Resoluciones No. 36 del 2012 “Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías”, No. 60 del 2011 “Normas para el Sistema de Control Interno” y No. 340 del 2013 “Normas Cubanas de Auditoría”, todas de la Contraloría General de la República de Cuba. Asimismo, se ha considerado como marco técnico de referencia las

Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), específicamente la No. 4100 “Directrices para las Auditorías de Cumplimiento”.

## Estructura

La Auditoría de Cumplimiento, es realizada en etapas similares a los otros tipos de auditoría, ya abordadas en el capítulo I. En esta investigación la estructura del procedimiento propuesto consta de cuatro fases y siete pasos, quedando como se muestra en la Figura 1, que para su mejor interpretación se definen sus objetivos, fuentes de información y técnicas de auditoría a emplear.



**Figura 1.** Etapas del proceso de ejecución de la Auditoría de Cumplimiento.

**Fuente:** Elaboración propia

El procedimiento diseñado está organizado de la siguiente forma:

**Objetivo:** Expone el fin o propósito de la etapa que se lleva a cabo.

**Fuentes de información:** Propone los documentos a solicitar para obtener la información necesaria respecto al tema o los temas que serán objeto de análisis en la acción de control a realizar.

**Técnicas de auditoría a emplear:** Brinda la selección de las técnicas de auditoría a utilizar para recopilar la información en la obtención de evidencias.

**Procedimientos:** Aborda el diseño del procedimiento a seguir con un proceso lógico y organizado, explicando cómo proceder en cada caso, qué documentos solicitar para el desarrollo de cada uno de los objetivos que dé respuesta al fin que se busca, así como los instrumentos a aplicar para la obtención de evidencias que pueden ser encuestas, entrevistas, entre otros. Además, se indican las regulaciones esenciales a estudiar en la realización de la auditoría.

### **Etapas No. 1: Planeación de la Auditoría de Cumplimiento**

Es muy importante tener presente que la planeación es el momento primordial del proceso de auditoría, ya que de su resultado depende el alcance de los objetivos propuestos. En una Auditoría de Cumplimiento se debe tener presente el origen de la misma, que puede estar derivado de: denuncias formuladas, servicios de control efectuados, seguimiento de medidas correctivas, evaluación del Sistema de Control Interno, así como por pedidos de la alta dirección del país o indicaciones de la máxima entidad fiscalizadora, en el marco de sus atribuciones.

**Objetivo:** Definir los objetivos y el alcance de la auditoría, así como la estrategia a seguir para que la misma se lleve a cabo con calidad.

**Fuentes de información:** Documento legal que aprueba la constitución del sujeto a auditar, su objeto social, encargo estatal (y cuando proceda, sus modificaciones). Disposiciones que aprueban la constitución de los órganos de dirección y consultivos, Expediente de las Acciones de Control, Reglamento y Actas del Consejo de Dirección, Disposiciones que aprueban la plantilla de cargos (aprobada y cubierta), resoluciones de nombramientos de los principales directivos, Plan de Prevención de Riesgos, Organigrama, Reglamento orgánico y manual de funcionamiento, Estados financieros y sus notas, Balances de comprobación de saldos, nivel de centralización de la contabilidad; Declaración jurada de impuestos y si han sido multados por incumplimientos con el sistema tributario, Relación de los contratos económicos existentes con otras entidades, Demandas presentadas a los tribunales, Certificado de inscripción en el Registro de empresas y unidades presupuestadas y el de contribuyentes, Licencia o documento que apruebe operar cuentas bancarias por tipos de monedas, sucursal bancaria, Resolución que aprueba las firmas autorizadas necesarias para las transacciones y operaciones que lo requieran, Certificación actualizada de la inscripción en el Registro general de juristas de la República de Cuba del Asesor jurídico de la entidad,

Certificado actualizado del o los Sistemas Contables Financieros utilizados,. Designación del jefe de la entidad y de los funcionarios del primer nivel de dirección; Reglamento Disciplinario Interno y Convenio Colectivo de Trabajo. Efectuar conversatorio con el Director (a) y demás especialistas responsabilizados con la materia que será objeto de verificación. Orden de trabajo, Objetivos de la auditoría, Conocimiento del sujeto a auditar y Legislaciones asociadas a la materia a examinar.

**Técnicas de auditoría a emplear:** De las técnicas verbales utilizar la entrevista; de las oculares la observación y revisión selectiva; de las documentales el estudio general; de las físicas la inspección y de las escritas el análisis, la conciliación y confirmación.

**Paso #.1:** Conocimiento del sujeto a auditar

Un elemento importante de la planificación de una auditoría de cumplimiento es realizar una evaluación previa de la entidad y/o actividad que será comprobada, por ello antes de iniciar la acción de control en el terreno, se indaga con personal del Departamento de Atención al Sistema Territorial de Auditoría y Planificación de la Contraloría Provincial para conocer datos generales de la entidad tales como: nombre, dirección, código REEUP, subordinación, Número de Identificación Tributario, tipo de entidad y si han recibido acciones de control en el último año y los resultados obtenidos en ellas. Asimismo, el jefe de grupo o auditor designado por este, debe informarse en el área de Atención a la población sobre si se han formulado quejas, denuncias o anónimos contra cuadros o trabajadores de la entidad a auditar.

El estudio previo permitirá a los auditores actuantes reunir información relevante para familiarizarse con las actividades, procesos, procedimientos, riesgos y controles, así como identificar las leyes, regulaciones y áreas en las cuales habrá que poner más énfasis., así como usar el estudio existente del objeto social o encargo estatal del sujeto a comprobar. En casos específicos los auditores pueden utilizar los conocimientos adquiridos en el referido estudio para decidir si continuar con una auditoría es viable.

En este paso los auditores actuantes revisan, estudian y recopilan las normativas antes descritas; mediante la utilización de técnicas de auditoría, tales como observación, entrevista y análisis, para lograr un mejor conocimiento y entendimiento de la entidad, su entorno y la materia a examinar.

Otra vía a emplear para recopilar información sobre la actividad principal de la entidad objeto de investigación e identificar las normativas jurídicas por las cuales deben regirse, y si la materia a revisar está implementada, puede ser mediante encuestas a cuadros, funcionarios o demás trabajadores.

La infracción de leyes y regulaciones puede ocasionar que la entidad cese en sus operaciones, poner en cuestionamiento la continuidad de la misma o estar sujeta a sanciones judiciales trascendentales. Siendo importante que el grupo de auditoría logre un conocimiento general de la materia a examinar.

El tiempo necesario a utilizar para llevar a cabo el estudio previo dependerán, entre otros factores: por el tamaño de la información existente, la complejidad de la materia o si es una nueva sobre la cual el auditor tiene poca información, o si se trata de un seguimiento en un tema que el auditor está bien instruido y ha ejecutado análisis anteriores.

Con la información derivada del estudio previo, se da inicio a la auditoría en el terreno, mediante reunión con los principales directivos y factores de las organizaciones políticas, de masas del centro y otras que por su interés se requiera convocar, donde se comunica el contenido de la Carta de presentación, o sea la materia a examinar, objetivos, alcance, deberes y derechos de los auditores y auditados, actualizándose aquellos aspectos que puedan haber cambiado.

A partir de la información reunida y el estudio previo efectuado, se procede a realizar la identificación de los riesgos y/o limitaciones, que conlleven al incumplimiento de leyes u otras normativas.

En una auditoría de cumplimiento el análisis de riesgos constituye una parte fundamental, debido a sus limitaciones inherentes, estas acciones de control, al igual que otros tipos de auditorías, no proporciona garantías absolutas de que se detectaran todos los casos de incumplimiento. No obstante, si esta se lleva a cabo obteniendo seguridad, incrementa la confianza de los auditados en la información que brinde el grupo de auditores y expertos, para ello, es importante y obligado entender la materia a examinar, obtener evidencias suficientes y apropiadas.

Entre las limitaciones inherentes a una auditoría de cumplimiento se encuentran:

- a) Discrecionalidad de la dirección a la hora de interpretar leyes y reglamentos.
- b) Comisión de errores humanos.
- c) Concepción impropia o funcionamiento ineficaz de los sistemas.
- d) Elusión de controles.
- e) Ocultación o retención de pruebas.

En una auditoría de cumplimiento los riesgos variarán en relación con la materia controlada, el análisis de los mismos es realizado a juicio profesional por el supervisor, jefe de grupo y el



resto del grupo de trabajo de la auditoría, identificando los riesgos inherentes y de control de acuerdo con su prioridad en alto, medio y bajo. Para obtener mayor información sobre este aspecto estudiarse la NCA 500 establecida por la Contraloría General de la República de Cuba, mediante Resolución No. 340 del 11 de octubre de 2012.

La información que se obtenga en este estudio, también será útil en la elaboración del programa de auditoría y la realización de las acciones de seguimiento.

## **Paso # 2:** Precisión de los objetivos y alcance de la auditoría

En la ejecución de esta etapa intervienen el supervisor, el jefe de grupo, auditores y expertos, tal y como lo establece la NCA 410.

Los principios fundamentales de auditoría establecen que el auditor habrá de planificar sus tareas de manera tal que asegure una auditoría de alta calidad. En la planificación de una Auditoría de Cumplimiento, se asegurarán que se reúnen las condiciones previas para ejecutar la misma con eficacia, por lo que es necesario conocer la entidad auditada y las circunstancias que rodean la auditoría con el objetivo de disponer de un marco de referencia para la aplicación de su juicio profesional a lo largo de todo el proceso de auditoría.

Determinar cuáles serán los objetivos de la auditoría de cumplimiento y las materias a controlar, así como la información acerca de la misma constituye uno de los primeros pasos en la planificación y ejecución de una auditoría de cumplimiento. En la mayoría de los casos responderá a una decisión estratégica de la E.F.S, basada en la información obtenida en el estudio previo, aplicando el criterio profesional del auditor. Estos objetivos permiten orientar la ejecución de la acción de control en el terreno y de los resultados que se desean lograr en la misma. El Jefe de la Unidad Organizativa de Auditoría, el supervisor y el grupo de auditoría son los responsables de su cumplimiento.

Pueden clasificarse como generales y específicos. Los objetivos generales deben ser coherentes con los incluidos previamente para cada trabajo contenido en el Plan Anual de Auditoría y deben ser cumplidos por los funcionarios antes descritos, en la ejecución de la auditoría de cumplimiento a través de los objetivos específicos.

Una vez identificados y analizados los riesgos críticos y los controles claves asociados a la materia a controlar se definen los objetivos específicos (objetivos particulares que se pretende lograr en el trabajo), que se incorporarán por el jefe de grupo y supervisor en el programa para orientar la aplicación de las pruebas de auditoría.

Los objetivos de una auditoría de cumplimiento representan instrucciones a seguir, por el personal encargado de ejecutarla, limitan la recogida de información innecesaria y controlan el alcance, la metodología, tiempo y la naturaleza del trabajo a realizar, posibilitando obtener suficiente evidencia sobre la información correspondiente para fundamentar las conclusiones.

En la formulación de los mismos se debe cumplir con los siguientes principios:

- Ser enunciados como interrogantes o puntos a determinar.
- Eliminar términos abstractos o sin enfoque.
- Identificar al responsable de la actividad operativa.
- Delimitarlos para que consideren un alcance o metodología realista.

Cuando la auditoría de cumplimiento se refiera a leyes u otras resoluciones aplicables en materia presupuestaria, abarcará los ingresos y la financiación de la entidad, así como sus gastos.

La EFS, y en su defecto el Jefe de la Unidad Organizativa de Auditoría, supervisor o jefe de grupo de auditoría, delimitan el alcance o período que abarcara la acción de control; fijan cuál o cuáles serán las materias a examinar.

En este tipo de auditoría el auditor debe efectuar la revisión y evaluación de una muestra selectiva de las operaciones, procesos o actividades de la entidad, así como del uso y destino de los recursos materiales y financieros, por un período determinado y en cumplimiento de las leyes y regulaciones. Para ello debe utilizar el conocimiento existente sobre la actividad principal de la empresa e identificar las normativas por las cuales deben regirse y que tributan en lo fundamental al logro de los objetivos y metas de la entidad a auditar, ya que los criterios de este tipo de auditoría son las disposiciones legales, administrativas y normatividad tanto interna como externa, que regulan todas las operaciones y actividades de la entidad que se encuentran en fuentes tales como Constitución, Leyes Tributarias, Legislación Contable, Decretos Nacionales, Acuerdos, Leyes Cambiarias o de Aduanas, Resoluciones, Estatutos, Circulares, entre otras.

Al darle a conocer a la entidad controlada el alcance y los objetivos generales de la auditoría, el jefe de grupo debe explicar que estos pueden cambiar en dependencia de los hallazgos detectados, siempre que no se comprometa el resultado de alguna investigación solicitada por los niveles competentes, cumpliendo con lo indicado en la NCA 100.

Una vez definidos los objetivos y el alcance de la auditoría de cumplimiento, el auditor determinará la muestra objeto de verificación, sobre todo teniendo en cuenta que no se

revisan todos los elementos de la materia a examinar. Para definir la muestra se puede emplear el **muestreo no estadístico** poniendo en práctica la pericia y juicio profesional, la selección de la misma será entonces al azar, asegurando que todas las operaciones tengan la misma posibilidad de ser elegidas.

El tamaño de la muestra estará en correspondencia con el nivel de operaciones del sujeto a auditar, y debe ser superior al 15 por ciento, pues tiene que ser representativa para disminuir el riesgo de detección.

En este paso es importante comprobar si el sujeto auditado tiene concebido en las acciones de autocontrol sobre el cumplimiento de la normativa o disposiciones establecidas, por las cuales deben regirse y que tributan en lo fundamental al logro de sus objetivos y metas, y si el resultado de su aplicación es analizado en el Comité de Prevención y Control y los Consejos de Dirección, así como si se les a conocer a los trabajadores.

## **Etapas No. 2: Programa de auditoría de cumplimiento**

**Objetivo:** Diseñar el programa a utilizar para el cumplimiento de los objetivos planteados.

**Fuentes de información:** Conocimiento del sujeto a auditar, Objetivos generales y específicos de la auditoría y legislaciones asociadas a la materia a examinar.

**Técnicas de auditoría a emplear:** De las oculares la observación y revisión selectiva; de las documentales el estudio general y de las escritas el análisis.

### **Paso # 1: Precisiones sobre el programa**

Para la elaboración del programa a aplicar en dicha acción de control se deben tener en cuenta las principales normativas jurídicas que sean de obligatorio cumplimiento por la entidad audita, fundamentalmente las asociadas a la materia o los temas objetos de análisis; así como su vigencia para no errar en la calificación con la que se concluya la auditoría.

Este programa de auditoría tiene como propósito orientar el trabajo para darle cumplimiento a los objetivos de auditoría generales y específicos, el mismo debe ser aprobado antes de iniciar la ejecución en el terreno y puede ser modificado durante el transcurso del trabajo, dicho documento es confeccionado por el Jefe de Grupo, revisado por el Supervisor y aprobado por el Jefe de la Unidad Organizativa de Auditoría o por quien este designe.

En la formulación del programa para ejecutar Auditorías de Cumplimiento el jefe de grupo debe:

- Establecer los objetivos de auditoría generales y específicos.
- Determinar el alcance del trabajo.

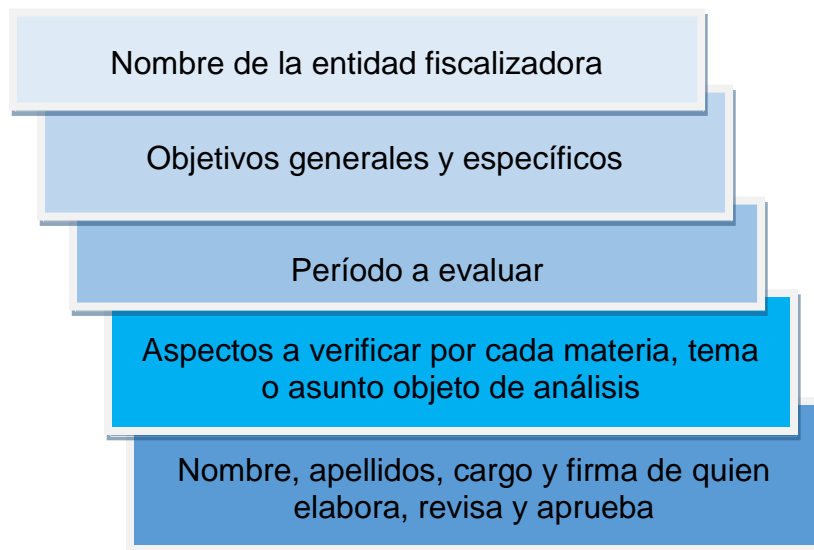
- Identificar las fuentes de auditoría existentes, así como las materias o áreas a examinar.
- Establecer la naturaleza y extensión de las pruebas de auditoría requeridas.
- Incluir las metodologías a utilizar, como, por ejemplo; técnicas de auditoría asistida por computador o técnicas de muestreo.

Los aspectos recogidos en un programa para auditorías de cumplimiento pueden variar en cada entidad, lo que está en dependencia del o los objetivos de trabajo, nivel de complejidad, estructura de la entidad o actividad objeto de verificación y del grado de experiencia del personal de auditoría.

### **Paso # 2:** Estructura de un programa de auditoría de cumplimiento

Este paso tiene como propósito precisar la estructura del programa de auditoría para que el grupo de auditores actuantes pueda cumplimentar los objetivos propuestos, el mencionado documento debe contener los datos que se muestran en la figura No. 2.

Una vez confeccionado y aprobado el programa de auditoría, por los niveles correspondientes, antes de iniciarse la etapa de ejecución, el jefe de grupo conjuntamente con los auditores y el supervisor deben analizar los puntos a comprobar, para constatar que todos los integrantes del grupo entendieron cuál es la meta trazada para alcanzar los objetivos propuestos en la acción de control.



**Figura No. 2:** Estructura del programa de auditoría de cumplimiento.

**Fuente:** Elaboración propia

### **Etapas No. 3: Ejecución y obtención de evidencia**

**Objetivo:** obtener las evidencias de auditoría que permitan sustentar los hallazgos detectados.

**Fuentes de información:** Leyes, regulaciones, procedimientos y otros documentos asociados a las materias que serán objeto de verificación.

**Técnicas de auditoría a emplear:** De las oculares se utiliza la observación y la comparación o confrontación, revisión selectiva y de ser necesario el rastreo; de las documentales la revisión analítica, comprobación, computación y el estudio general; de las físicas la inspección y de las escritas el análisis, la confirmación, conciliación, cálculo y la tabulación.

En esta fase se aplican pruebas sustantivas y de cumplimiento, se recopila evidencia suficiente y apropiada, se determinan los hallazgos de la auditoría y se notifican los resultados parciales de la misma.

Es importante que el auditor tenga presente que la administración es responsable de asegurar que las operaciones de la entidad se realicen de acuerdo con las leyes y regulaciones establecidas, las que pueden ayudar a la dirección en la previsión y revelación de incumplimientos. Por ello deben contratar asesores jurídicos que los apoyen en la vigilancia de las obligaciones legales, para su correcta ejecución, así como tener un compendio con las principales leyes que sean de acatamiento para la entidad.

#### **Paso # 1: Papeles de trabajo (PT)**

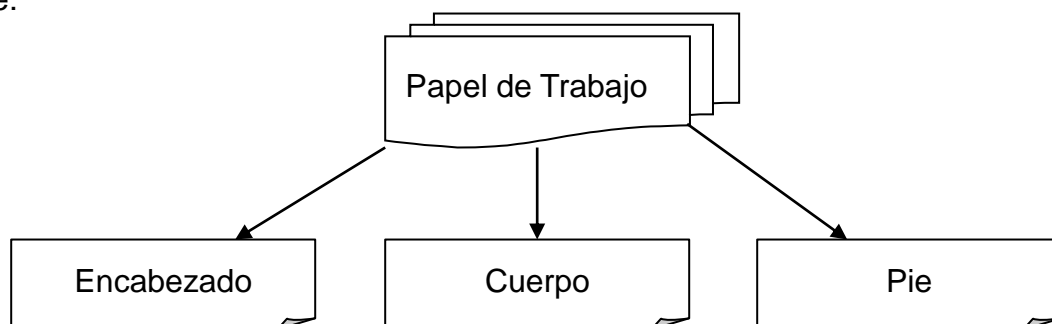
Todo PT constituye el sustento de los hallazgos y recomendaciones contenidos en los informes de auditoría, por tanto, deben ser suficientemente completos y detallados para lograr un entendimiento global de la auditoría.

En una auditoría de cumplimiento los PT pueden emitirse por los auditores en modelos impresos o en archivos electrónicos, los mismos deben contener verificaciones o seguimientos realizados de una operación o transacción a través de cada paso descrito mediante, legislación vigente sobre la materia controlada o procedimientos establecidos por el sujeto a auditar, para poder determinar si la información se procesa en la forma descrita y con el fin de detectar error o defecto en la descripción o aplicación realizada de los mismos.

En los PT se detallarán todas las pruebas efectuadas y las conclusiones a las que se llegaron. Deben ser confeccionados con cuidado, con redacción clara y precisa; sin borrones, enmiendas o tachaduras; letra legible; sin errores matemáticos en los cálculos

realizados; usar signo que identifica el tipo de moneda y doble rayas para los totales. Para más información sobre este aspecto ver la NCA 900: “Papeles de trabajo”.

Para asegurar que éstos se puedan identificar fácilmente, deben contener claramente lo siguiente:



**Figura 3.** Estructura del PT para la ejecución de la Auditoría de Cumplimiento.

**Fuente.** Elaboración propia.

El encabezado del PT se divide en dos secciones (izquierda y derecha):

- En la sección izquierda se refleja en orden descendente: Nombre del sujeto a auditar; Asunto, materia o tema a auditar; Período auditado y Objetivo del PT.
- En la sección derecha se refleja en orden descendente: Número del papel de trabajo; Fechas de inicio y terminación y Firma o iniciales de quien los confeccionó.

En el cuerpo del PT el auditor muestra la evidencia suficiente y apropiada de los aspectos revisados y que sustentan la calificación de la acción ejecutada. También se refleja el cuño o firma del jefe de grupo y del supervisor y la fecha de revisión, así como las referencias cruzadas para otros PT de soporte, la fuente de información, procedimientos utilizados para el logro de los objetivos propuestos y conclusiones derivadas de los resultados de la verificación realizada.

En la parte inferior del PT (pie) se identifican como leyenda la descripción de las marcas de auditoría, de las abreviaturas o simbologías utilizadas por los auditores y su significado, además se pueden reflejar las referencias cruzadas, así como notas aclaratorias o complementarias, para hacer más conciso o sencillo algún concepto asentado en el cuerpo del PT, con el fin de aclarar o ampliar información o señalar situaciones especiales que no signifiquen observaciones o irregularidades y fallas de control interno.

## **Paso # 2:** Valoración de la evidencia

Para la ejecución de la auditoría de cumplimiento el auditor aplica y documenta el programa de auditoría con la finalidad de obtener evidencias, las que deben ser evaluadas por cada

auditor con el propósito de reducir el riesgo de la auditoría y que sirva de sustento a las conclusiones. Dicha valoración consiste en el empleo del juicio y suspicacia profesional del auditor para determinar si la evidencia derivada del trabajo realizado es suficiente, competente, relevante y apropiada, considerando los elementos que fundamenten o impugnen la información de la o las temáticas revisadas.

Una auditoría de cumplimiento, aun cuando sea debidamente planeada por el jefe de grupo y el supervisor, está sujeta al riesgo de que algunas violaciones o incumplimientos de importancia no sean encontradas, debido a factores tales como:

- La presencia de diversas legislaciones relacionadas con operaciones de la entidad que no son capturadas por los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Conducta que tiene la intención de esconder el quebrantamiento, como complicidad, falsificación, falta intencional de registro de documentos o manifestaciones erróneas hechas intencionalmente al auditor.

Por lo antes expuesto, el grupo de auditores deberá obtener evidencia suficiente y apropiada sobre el cumplimiento de las leyes y regulaciones que le son aplicables a la entidad. Si en el transcurso de la acción de control el grupo de auditores se topase con situaciones que los estimulen a pensar en la existencia de irregularidades significativas que estén derivadas de fraudes o errores, se deben ampliar los procedimientos, técnicas e instrumentos a emplear.

Como resultado de la investigación llevada a cabo dándole respuesta a los puntos del programa de auditoría, el grupo de auditores identifican, redactan y dan a conocer las desviaciones de cumplimiento, evaluando las acotaciones dadas por las personas vinculadas en los hechos detectados.

Las desviaciones detectadas por cada auditor constituyen el resultado del trabajo realizado por medio del cual se obtiene la evidencia de auditoría suficiente y apropiada que fundamenta la conclusión del auditor, estableciéndose el grado de cumplimiento de las normativas aplicables a la entidad, así como de las disposiciones internas y de los requisitos contractuales. Y de ser el caso, se señalan las irregularidades existentes de control interno, detallando los incumplimientos, incluyendo las causas y consecuencias que inciden en ello y sus responsables.

Cuando el auditor descubre inobservancia de normativas redacta el incumplimiento, empleando una redacción entendible y sencilla, cuyo contenido se explica en forma objetiva, concreta y concisa; además debe verificar que los hallazgos cumplen con sus cuatro

atributos, siendo estos: la condición, el criterio, el efecto y la causa, detallados sus conceptos en la NCA 700: “Evidencia y hallazgos de la auditoría”.

Por otra parte, si en la ejecución de la acción de control el auditor necesita ocupar documentación u otros medios que contengan información, debe utilizar un Acta de Ocupación, cuyo formato se puede ver en la NCA 700-1. Y para la devolución de los mismos debe hacerlo utilizando un Acta de Devolución, según lo establece la NCA 700-2. Igualmente, si fuera preciso dejar constancia escrita de las declaraciones que ante el auditor realicen los trabajadores, funcionarios, directivos del sujeto a auditar u otro personal que tenga relación con los hallazgos de auditoría se utiliza el documento indicado para ello en la NCA 590-1, siendo este el Acta de Declaración.

Oportunamente el jefe de grupo le da a conocer al titular de la entidad la fecha propuesta para informar los resultados parciales, con el objetivo que este coordine el local donde se efectuara la reunión y cite a los trabajadores de las áreas abarcadas en las materias auditadas, así como al personal de las organizaciones políticas, de masas, y otras que por su interés se requiera ser convocadas; señalando las desviaciones de cumplimiento y otras deficiencias detectadas. La notificación de estos resultados se realiza de forma escrita mediante acta firmada por las partes. Ver formato en la NCA 330-1: “Acta de notificación de resultados parciales y final de la auditoría”.

Una vez dado a conocer los resultados parciales el grupo de auditoría procede a devolver, la documentación original proporcionada para la realización del trabajo, incluyendo la que ampara las desviaciones de cumplimiento, al funcionario o trabajador responsable de la entidad que la proporcionó, asegurándose antes, de tener copias legalizadas de las que sustentan los incumplimientos. En el caso que dicho funcionario o trabajador sea responsable directo de las desviaciones detectadas, la documentación será despachada con el máximo dirigente de la entidad para resguardar la evidencia, y si este último también está involucrado buscar otra variante que permita salvaguardar la información.

En este tipo de auditoría, para las desviaciones de cumplimiento detectadas, los responsables deben mostrar comentarios o acotaciones (ver Anexo No. 4) para ser valoradas por el personal que participó en la acción de control. Los comentarios se presentan, por escrito, por cada una de las personas incluidas en el Acta informativa de los resultados parciales como responsables de las desviaciones de cumplimiento, y de ser el caso, adjuntan la documentación pertinente. La entrega del mencionado documento no debe exceder los diez (10) días hábiles posteriores a la discusión de la referida acta, precisándose que, si a su



vencimiento no se ha recibido respuesta, tal situación debe constar en el informe conjuntamente con los hechos imputados.

Una vez recibidas las acotaciones o pruebas se evalúan, por el grupo de auditores, especialista jurídico de la Unidad Organizativa y experto que participó en la acción de control, de forma exhaustiva, sensata e imparcial; dejando constancia documental de la valoración realizada, en el expediente de la acción de control, para ello **se propone por la autora de la investigación una proforma o modelo para ser llenado por el jefe de grupo** (ver Anexo No. 5). La evaluación debe redactarse en tercera persona, siendo esta revisada por el supervisor y aprobada por el jefe de la Unidad Organizativa o del departamento. Cada desviación se evalúa y asienta por separado.

Si al realizar la evaluación de las acotaciones (ver Anexo No. 4) entregadas por las personas comprendidas (ver Anexo No. 4) en los hechos comunicados, se decide desestimar la desviación, dicha conclusión es incluida en la última línea de la citada evaluación en forma sustentada; y si, por el contrario, no existen cambios en las desviaciones de cumplimiento, entonces se incluyen estas últimas en el informe de auditoría, especificando la responsabilidad administrativa funcional o penal (ver Anexo No. 4), según corresponda.

Y en los casos, que existan incumplimientos y no se den a conocer por las personas responsables de las desviaciones las causas o no se realicen las acotaciones pertinentes, también se señala en el informe de auditoría.

Si como resultado de la evaluación de las acotaciones se hace necesario obtener más evidencias o corroborar información, el grupo de auditores puede volver a la entidad controlada, previa aprobación del jefe de la unidad organizativa encargada de la acción de control. Al terminar la presentación y evaluación, de las aclaraciones o pruebas, se lleva inmediatamente toda la información obtenida a la etapa de elaboración del informe de auditoría.

De ser necesario, el Grupo de auditoría puede contar con la participación de una persona natural o jurídica que posee habilidades, conocimiento y experiencia en un campo particular distinto al de la contabilidad y la auditoría, conocidos como expertos. Los informes técnicos que emitan deben estar respaldados por evidencia suficiente y apropiada, ya que esos resultados son utilizados para respaldar las opiniones o conclusiones del informe de auditoría, los que también tributan a la calificación de la acción de control realizada.

#### **Etapas No. 4: Resultados de la auditoría de cumplimiento**

**Objetivo:** Enunciar de forma escrita los resultados a los cuales arriba el auditor. Comunicar los resultados finales obtenidos en la auditoría de cumplimiento. Valorar y exponer criterios del proyecto de medidas disciplinarias a adoptar por el sujeto auditado, así como, el plan de medidas y las disciplinarias aplicadas a los responsables directos y colaterales.

**Fuentes de información:** Actas de las informaciones parciales con los resúmenes de las materias revisadas, papeles de trabajo con las evidencias suficientes y apropiadas, así como evaluaciones de las acotaciones presentadas por los responsables de las desviaciones de cumplimientos detectadas. Propuestas de medidas disciplinarias a los responsables directos o colaterales, plan de medidas para erradicar las deficiencias o desviaciones, medidas disciplinarias aplicadas e informe de auditoría.

**Técnicas de auditoría a emplear:** De las oculares se utiliza la observación, la comparación o confrontación y el rastreo; de las documentales la comprobación, revisión analítica y el estudio general y de las escritas el análisis, cálculo, la conciliación y tabulación.

Una vez concluida la etapa de ejecución el grupo de auditores inicia la confección del informe con los resultados de la acción de control realizada, identificando las desviaciones de cumplimiento de mayor relevancia, las que fomentaran las bases para otorgar la calificación.

##### **Paso # 1: Informe de auditoría**

El grupo de auditores, debe confeccionar un informe por escrito, en cual reflejen las deficiencias detectadas de control interno, las desviaciones de cumplimiento, así como las conclusiones y recomendaciones para mejorar la gestión del sujeto auditado. Su elaboración está a cargo del jefe de grupo, auditores y supervisor, debiendo remitirlo a los niveles superiores correspondientes para su revisión y aprobación.

El contenido del informe de una auditoría de cumplimiento, se expone en correspondencia con los objetivos de la misma, en forma clara, concisa, objetiva, oportuna y fácil de entender, evitando la repetición excesiva de vocablos y el empleo de términos ofensivos o vulgares; no se deben utilizar siglas o abreviaturas que no hayan sido declaradas previamente; salvo que sean muy conocidas, como las empleadas en las unidades de medidas. Se debe redactar en forma impersonal, emplear palabras comunes y de uso generalizado, así como utilizar adecuadamente los signos de puntuación, precisando, además, que la acción de control se desarrolló de conformidad con las Normas Cubanas de Auditoría y los procedimientos aprobados.

El jefe de grupo debe dividir el mencionado documento por secciones (objetivos o temas) para proporcionar al lector (auditado) una rápida ubicación del contenido de cada una de ellas. Todos los títulos se destacan en “negritas”. En la comunicación de los incumplimientos, el grupo de auditores debe relatar en forma ordenada y objetiva los hechos evidenciados e incluir en el informe, como anexo, la responsabilidad administrativa funcional, identificando a las personas implicadas en los hechos.

Asimismo, el jefe de grupo y auditores verifican que todo lo que se consigne en el informe esté sustentado en los papeles de trabajo y que responde a hallazgos relevantes con evidencias suficientes y apropiadas. Y que la calificación otorgada este en correspondencia con las conclusiones derivadas de los resultados de la auditoría, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de la Resolución No. 36, emitida el 9 de febrero de 2012 por la Contraloría General de la República de Cuba, o legislación vigente en el momento de la acción de control.

El informe, debe tener recomendaciones que establezcan acciones específicas, claras y posibles, para erradicar las causas de las deficiencias de control interno, y en las desviaciones de cumplimiento, además, deben propiciar la mejora de la gestión de la entidad; todas estarán dirigidas para su adopción, al máximo dirigente de la entidad o de ser el caso a otros cuadros o funcionarios que posean autoridad para orientar su aplicación.

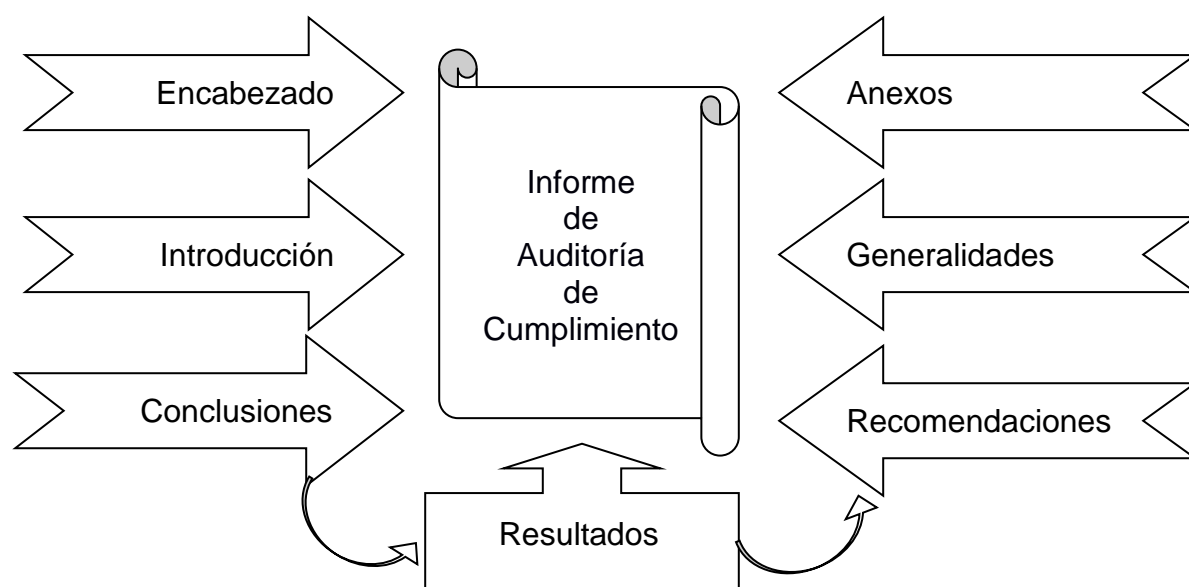
Ver la NCA 1200-1 sobre la declaración de dicha responsabilidad y la NCA 1 200: “Informe de la auditoría”, para conocer más sobre las pautas generales para la presentación del referido documento.

En caso de existir una responsabilidad penal, derivada de un presunto hecho delictivo, se confecciona un informe especial de acuerdo a lo establecido en la Resolución No. 248 del 25 de septiembre de 2007 del extinto Ministerio de Auditoría y Control; no obstante, **la autora de la investigación propone** que a tenor de lo indicado en la referida legislación **se realice una fundamentación jurídica** por el abogado o asesor jurídico del equipo de auditoría de cumplimiento, con el objetivo de que se logre una mejor comprensión de lo expresado en el Informe Especial (ver modelo para la fundamentación en el Anexo No. 6)

En dicha fundamentación se exponen los elementos, tanto objetivos como subjetivos, de las desviaciones identificadas, la que será previamente coordinada con la Fiscalía General de la República y/o sus sedes provinciales o municipales, y remitida a través del nivel correspondiente para el respectivo trámite; e iniciar las acciones legales. Esta fundamentación debe incluirse en la documentación de la acción de control.

En la antedicha NCA 1 200, se establece la forma y contenido del mencionado documento (ver estructura en la figura No. 4), no obstante, a lo indicado, en el informe de Auditoría de Cumplimiento el jefe de grupo, auditores y demás integrantes del grupo de trabajo, deben incluir:

- Origen de la Auditoría de Cumplimiento (según plan, solicitud o denuncia)
- Fundamento legal: hacer referencia a la legislación o autorización en que se base la acción de control.
- Salvedades encontradas: Comentarios de las personas comprendidas en los hechos (de no haberse dado respuesta a la comunicación de las desviaciones de cumplimiento o de haber sido esta extemporánea, dicha circunstancia será expuesta en el informe de modo referencial), y la evaluación de los comentarios presentados.
- Utilizar una sección o párrafo de énfasis, cuando el auditor considere que el lector no tendrá una adecuada comprensión de la realidad.
- Desviaciones de la normativa aplicable y/o limitaciones, las que deben valorarse si implican falta de colaboración del sujeto controlado con el auditor o incorrecta custodia de la documentación.
- Recomendaciones para que la entidad mejore en la gestión del cumplimiento de la legalidad.
- Además, se debe señalar la calificación de la auditoría, que según lo legislado, puede ser:
  - ✓ **Cumple:** el auditor observa que se cumplen las disposiciones jurídicas y lo regulado en los documentos legales, inherentes a la actividad o tema sujeto a revisión o las deficiencias detectadas no son reiterativas y su efecto no pone en riesgo los objetivos y metas de la entidad.
  - ✓ **Incumple:** cuando no se cumplen las disposiciones jurídicas o lo regulado en los documentos legales inherentes a la actividad o tema sujeto a revisión, o las deficiencias detectadas relativas a los incumplimientos de esas disposiciones y documentos o parte de su contenido, son reiterativas y su efecto pone en riesgo los objetivos y metas de la entidad.



**Figura No. 4:** Estructura de un informe de auditoría de cumplimiento.

**Fuente:** Elaboración propia

Anexos al informe de una Auditoría de Cumplimiento:

1. Acta de Responsabilidad Administrativa Funcional.
2. Acta de Responsabilidad Penal.
3. Evaluación de los comentarios presentados por las personas comprendidas en los hechos.
4. Fundamentación Jurídica.

**Paso # 2:** Comunicación de los resultados.

Para este paso el grupo de auditores deben llevar a cabo lo estipulado en los incisos e), f) y j) relacionados en la NCA 330: “Comunicación a los directivos de asuntos importantes en el proceso de auditoría”.

También realizan el seguimiento a la presentación, por el sujeto verificado, del plan de medidas, así como de las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales de las deficiencias o desviaciones detectadas en la auditoría de cumplimiento, dentro de los plazos establecidos en el Anexo No. II de las NCA: Disposiciones Generales que regulan la actividad de Auditoría Interna y de las Sociedades Civiles de Servicio y otras Organizaciones que practican la auditoría independiente. Capítulo 3, Epígrafe 3.1, Incisos L) y M).

Una vez recibido el proyecto de las medidas disciplinarias el grupo de auditores debe hacer una valoración sobre las mismas y emitir los criterios pertinentes y hacérselos llegar al sujeto

auditado dentro del término establecido para ello, igual proceder se emplea para el plan de medidas presentado por el sujeto auditado, y para las medidas disciplinarias adoptadas con los responsables directos y colaterales.

Aunque no estén definidos los límites entre las fases de la auditoría: Planeación, Ejecución, Informe y Seguimiento, es importante que el auditor reconozca su existencia y realice sus labores de acuerdo a cada una de ellas, lo que permite una revisión y supervisión adecuada desde el inicio hasta la aprobación del informe de la auditoría.

## **2.4. Ejemplo de un Programa a aplicar en una Auditoría de Cumplimiento**

### **Objetivos Generales:**

1. Comprobar si los procedimientos utilizados, en las materias a examinar, están apegadas a las leyes, normas, reglamentos y demás disposiciones legales, y si están siendo aplicados de manera efectiva y son apropiados para el logro sus objetivos.
2. Determinar el nivel de confiabilidad de los controles internos implementados por la entidad en los procesos, sistemas administrativos y de gestión, vinculados a las materias a revisar.
3. Identificación de posibles infracciones en el ordenamiento jurídico de las actuaciones administrativas, económicas o de otra índole realizadas por la entidad sujeto de control, de conformidad con la normatividad y reglamentos que la rigen.

### **Objetivos Específicos:**

1. Verificar si cuentan con un auditor interno y un jurídico para un mejor desarrollo de sus funciones.
2. Constatar que cumplen con lo establecido en la Resolución No. 42/2002 de la Ministra de Justicia, referente a la confección y contenido del Expediente Legal de la entidad.
3. Cumplimiento de la contratación, situación de los cobros y pagos, facturación, conciliaciones, reclamaciones y demandas.
4. Análisis del cumplimiento de los planes y sus principales indicadores económicos productivos o de servicios en el primer trimestre del año 2015, causas de las desviaciones.
5. Verificar el cumplimiento de la aplicación de la Resolución No. 17/2014 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS).
6. Evaluar el sistema de captación, análisis y reporte de hechos de corrupción, así como el tratamiento que se le da a las quejas y denuncias.

7. Comprobar la efectividad del sistema de control interno implantado, asociado a los objetivos específicos.

### **Aspectos a verificar:**

#### **Parte constitutiva y Funcional:**

1. Verificar si el auditor interno y el jurista están inscritos en los registros correspondientes y si consta en el expediente laboral de ambos la certificación actualizada correspondiente.
2. Revisar que el Expediente Legal de la entidad, contenga la información y documentación jurídica básica de la entidad a tenor de lo establecido en la legislación vigente, tales como:

#### **Identificación de la entidad:**

- a) Nombre de la Entidad, código y dirección;
- b) órgano, organismo o institución a la que se subordina;
- c) actividad que desarrolla (objeto social o encargo estatal);
- d) cantidad de entidades subordinadas (cuando proceda);
- e) plantilla aprobada y cubierta (de esta última especificar, cantidad de hombres y mujeres, así como por tipo de categoría ocupacional).

#### **Documentación jurídica básica:**

- a) Documentos autorizante y constitutivo o de creación de la entidad
- b) designación del jefe de la entidad y de los funcionarios del primer nivel de dirección de la entidad;
- c) licencias, permisos y demás autorizaciones comerciales, bancarias, tributarias, entre otras, que requiere la entidad para la realización de su actividad económica;
- d) reglamento del consejo de dirección (comprobando su funcionamiento legal mediante las actas y los acuerdos adoptados);
- e) reglamento disciplinario interno y convenio colectivo de trabajo.

#### **Actividad comercial y contractual:**

3. Indagar principales clientes y proveedores de la entidad, así como contratos suscritos y dictamen del contrato por el Asesor Jurídico de la entidad auditada (cuando proceda).

4. Constatar que el contrato firmado por las personas facultadas para ello, esté actualizado y cumpla con lo establecido en la legislación vigente, priorizando aquellos relacionados a su objeto social o encargo estatal aprobado;
5. Revisar niveles de cuentas por cobrar y pagar, de existir vencidas las causas; evidencia documental de las gestiones de cobro realizadas, convenios de pago, reclamaciones, demanda ante el Tribunal Provincial competente (y de existir, el estado del proceso); y en las cuentas por pagar (de ser el caso), comprobar el cumplimiento por parte de la entidad auditada, de las sentencias dictadas por el Tribunal competente.
6. Comprobar la correspondencia de los productos o servicios contratados y recibidos, con lo recepcionado o vendido a terceros; (siempre que sea posible verificar el destino final dado a los recursos).
7. Verificar y confirmar los pagos realizados o recibidos de terceros (mediante confirmaciones con clientes y proveedores).

#### **Elementos laborales:**

8. Constatar existencia, control y contenido de los Contratos de Trabajo (en el caso de relaciones formalizadas mediante designación, verificar la Resolución o Escrito de Nombramiento), fundamentalmente del Auditor Interno y el Asesor o Especialista Jurídico.
9. Comprobar la existencia y control de los Expedientes Laborales de los trabajadores.
10. Verificar si cuentan con el Convenio Colectivo de Trabajo y si su contenido se ajusta a lo indicado al respecto, en la legislación vigente.
11. Revisar composición y funcionamiento, de existir, del Órgano de Justicia Laboral de Base.
12. Investigar si han aplicado medidas disciplinarias a trabajadores, funcionarios y cuadros, así como los procesos de respuesta a reclamaciones de las mismas, cuando se hayan suscitado.
13. Revisar si han aplicado responsabilidad material, de ser positivo, verificar si fueron fijadas al amparo de la legislación vigente.

#### **Planes e indicadores económicos:**

14. Verificar el cumplimiento de los planes y sus principales indicadores económicos productivos o de servicios en el primer trimestre del año 2015, y evaluar las causas de las posibles desviaciones con respecto al Plan e igual período del año anterior, significando los Directivos, Límites y Otros indicadores.



### **Aplicación de la forma de pago por rendimiento económico:**

15. Verificar si los directivos y especialistas responsabilizados con la aplicación de los sistemas de pago conocen y aplican la Resolución No. 17/2014 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (MTSS). (aplicar entrevistas y/o encuestas)
16. Comprobar si en el diseño del sistema de pago por rendimiento aprobado por el jefe máximo de la entidad facultada, se tuvo en cuenta los aspectos siguientes:
  - Objetivos a alcanzar.
  - Indicadores a cumplir y período de evaluación de los indicadores.
  - Salario base de cálculo.
  - Formación y distribución del salario.
  - Autoridades facultadas para certificar el cumplimiento de los indicadores.
  - Autoridades facultadas para aprobar la distribución del salario y período de evaluación y control del sistema en los Consejos de Dirección.
17. Constatar, si se certificaron los indicadores directivos, y que el pago de salario en la etapa objeto de la acción, se realizó en correspondencia con sus niveles de cumplimiento y que no se deterioró el gasto de salario por peso de valor de agregado bruto planificado para el período.
18. Investigar si se han efectuado pagos a los trabajadores sin respaldo productivo, y de existir, cuantificar los daños económicos ocasionados a la entidad.

### **Análisis de los hechos delictivos y de corrupción, y tratamiento a quejas y denuncias:**

19. Indagar si han ocurrido hechos delictivos o de corrupción, así como si han recibido quejas y/o denuncias, comprobar los análisis realizados por la entidad.
20. Verificar que existe y funciona el sistema para la detección, captación, análisis y reporte de hechos de corrupción, a partir de la implementación de la Resolución No. 409/2011 emitida por la Contraloría General de la República referente a: "Procedimiento para la información sobre los actos de corrupción administrativa".
21. Hacer una comparación de los hechos delictivos con relación al primer trimestre del año 2015 con igual periodo del 2014 y determinar si aumentan o disminuyen. En caso de existir aumento determinar el porqué.
22. Comprobar que tanto los hechos delictivos como de corrupción son analizados en el Consejo de Dirección, siendo realizado el análisis de la responsabilidad colateral. Y si los

hechos de corrupción son reportados oportunamente al nivel de dirección correspondiente.

23. Evaluar si la aplicación y cumplimiento de las medidas disciplinarias aplicadas a los responsables directos y colaterales, están en correspondencia con la gravedad de los hechos.

24. En cuanto a las quejas y denuncias indagar si tienen establecido un procedimiento para su atención y trámite, de ser así verificar su cumplimiento.

### **Aspectos Generales**

25. Según las verificaciones realizadas, cuantificar los daños o perjuicios económicos que se determinen.

26. Evaluar la efectividad de las medidas contenidas en el Plan de Prevención de Riesgos relacionadas con las materias objeto de verificación.

Elaborado por: \_\_\_\_\_ Revisado por: \_\_\_\_\_ Aprobado por: \_\_\_\_\_  
Jefe de Grupo Supervisor Contralor Jefe de Dpto.

## Anexo No. 1: Guía de encuesta aplicada a los auditores.

La presente encuesta sobre la Auditoría de Cumplimiento aportará al maestrante en Contabilidad Gerencial adquirir una información valiosa en su investigación, por lo que se requiere de su seriedad al dar respuesta a las interrogantes planteadas.

Afiliación del Auditor: CGR \_\_\_\_ UCAI \_\_\_\_ Otra \_\_\_\_ ¿Cuál? \_\_\_\_\_

Nivel de Subordinación: Nacional \_\_\_\_ Local \_\_\_\_

### Cuestionario

1. ¿Años de experiencia en la actividad de auditoría? \_\_\_\_

2. ¿Conoce que es la Auditoría de Cumplimiento?

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

3. ¿Ha leído algún documento sobre el tema en cuestión?

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

1. ¿Tiene alguna documentación de cómo aplicar los procedimientos para su ejecución?

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

De ser positiva la respuesta ¿cuál?

5. ¿Marque con una X las causas que limitan a los auditores para la posible ejecución de este tipo de Acción de Control?

\_\_\_\_ Dan la sensación de ser complejas

\_\_\_\_ Falta de conocimientos sobre este tipo de auditoría

\_\_\_\_ Inexistencia de un sustento metodológico para realizar esta Acción de Control

\_\_\_\_ Conocimientos escasos sobre este tipo de auditoría

Otras causas:

6. ¿Usted ha recibido alguna capacitación sobre procedimientos de cómo ejecutar estas auditorías?

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

7. ¿Incluyen en los planes de capacitación temas referidos a este tipo de auditoría?

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

8. ¿Le gustaría profundizar en el estudio de cómo ejecutar Auditorías de Cumplimiento?

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

## **Anexo No. 2: Guía de entrevista aplicada a los funcionarios.**

1. ¿Conoce los procedimientos para ejecutar los diferentes tipos de auditoría? ¿Cuales?
2. ¿Cuenta la Unidad Organizativa con procedimiento establecido para la ejecución de Auditoría de Cumplimiento?
3. ¿Ha participado usted en alguna acción de control de este tipo?
4. ¿En las capacitaciones de los supervisores, jefes de grupo y auditores, incluyen aspectos relacionados con este tipo de auditoría?
5. ¿Considera necesario la realización de este tipo de auditoría?

## **Anexo No. 3: Guía de Observación.**

Objeto de observación: Calidad de las auditorías en la Contraloría Provincial Las Tunas y la Sección de trabajo del municipio Jesús Menéndez.

Objetivos:

- Comportamiento de los jefes de unidades, supervisores, jefes de grupo y auditores.
- Desempeño de los supervisores, jefes de grupo y auditores en las acciones de control.
- Desarrollo del trabajo en la ejecución de auditorías.

Números de observadores: cuatro.

Tiempo total: 5 meses

Frecuencia: dos veces por semana en días elegidos al azar.

Tipo de observación: de campo

#### Anexo No. 4: Glosario de Términos para la Auditoría de Cumplimiento.

No.	TÉRMINOS	SIGNIFICADO
1	Evidencia	<p>Es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión y sustenta el informe de auditoría.</p> <p><b>Suficiente:</b> Medida cuantitativa, referida a la cantidad de evidencia obtenida.</p> <p><b>Apropiada:</b> Medida cualitativa, referida a la relevancia, fiabilidad y legalmente válida.</p>
2	Desviación de Cumplimiento	<p>Actos u omisiones que denotan la inobservancia de la normativa aplicable o disposiciones internas.</p>
3	Materia a examinar	<p>Constituye el objeto o tema central donde se concentran los esfuerzos de la auditoría. Podrá estar referida a un proceso, componente de Control Interno, legislación, transacción u operación. Puede revestir formas muy distintas y características muy diversas; de orden cualitativa o cuantitativa, debiendo ser identificable y mensurable a partir de criterios establecidos.</p> <p>Está conformada por las áreas críticas y los riesgos significativos advertidos en las entidades, así como las presuntas irregularidades sujetas a verificación.</p>
4	Comentarios o acotaciones por las personas comprendidas en los hechos	<p>Son las respuestas brindadas a la comunicación de las desviaciones de cumplimiento, por el personal comprendido en la observación, las mismas que han sido evaluadas y expresan la opinión respecto de ellas, remitiendo su desarrollo a un apéndice del informe.</p>

No.	TÉRMINOS	SIGNIFICADO
5	Evaluación de los comentarios presentados por las personas comprendidas en los hechos	Es el resultado del análisis y evaluación efectuado a los comentarios y documentación presentada por las personas comprendidas en los hechos, respecto de las desviaciones comunicadas.
6	Personas comprendidas en los hechos	Persona natural o jurídica que tiene participación directa o indirecta en los hechos materia de la observación.
7	Responsabilidad Administrativa Funcional	Es aquella en la que incurren los dirigentes, funcionarios y trabajadores por haber contravenido el ordenamiento jurídico administrativo y las normas internas de la entidad a la que pertenecen, se encuentre vigente o extinguido el vínculo laboral o contractual al momento de su identificación durante el desarrollo de la acción de control. Y cuando en el ejercicio de sus funciones, desarrollaron una gestión deficiente.
8	Responsabilidad Penal	Es aquella en la que incurren los funcionarios o servidores públicos que en ejercicio de sus funciones han efectuado un acto u omisión tipificado como delito.

Nombre del sujeto a auditar:	PT No.		
Tema o materia de que se trate:	Fecha	I	
Período auditado:		T	
Objetivo del PT:	Firma		

(continua al dorso)

Nombre del sujeto a auditar:	PT No.		
Tema o materia de que se trate:	Fecha	I	
Período auditado:		T	
Objetivo del PT:	Firma		

Número del documento de los comentarios presentados: PT No. \_\_\_\_\_

Síntesis del comentario presentado: \_\_\_\_\_

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Evaluación realizada por el grupo de auditores: \_\_\_\_\_

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Nombre, apellidos (izquierda), cargo (centro) y firma (derecha) de cada uno de los miembros de grupo de auditores:

_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Revisado por: \_\_\_\_\_ Aprobado por: \_\_\_\_\_

Supervisor

Jefe Dpto. o Unidad Organizativa



## Anexo N. 6: Modelo de Fundamentación Jurídica con relevancia penal

Nombre del sujeto a auditar:	PT No.	
Tema o materia de que se trate:	Fecha	I
Período auditado:		T
Objetivo del PT:	Firma	

### FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA CON RELEVANCIA PENAL

Auditoría de Cumplimiento a: \_\_\_\_\_

No. Orden de Trabajo: \_\_\_\_\_ Período: \_\_\_\_\_

Dirección del sujeto a auditar: \_\_\_\_\_

Municipio: \_\_\_\_\_ Provincia: \_\_\_\_\_

#### I. DESCRIPCIÓN DE LA RELEVANCIA PENAL

Desviación de cumplimiento N° [Número consignado en el informe]: \_\_\_\_\_

Breve descripción de la desviación o deficiencia detectada: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

#### II. TIPO PENAL

Propuesta de calificación y tipificación del delito amparado en el código penal:

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Sujetos activos: \_\_\_\_\_

Otros partícipes: \_\_\_\_\_

Relación funcional entre sujetos activos y otros partícipes: \_\_\_\_\_

(continúa al dorso)

Nombre del sujeto a auditar:	PT No.	
Tema o materia de que se trate:	Fecha	I
Período auditado:		T
Objetivo del PT:	Firma	

**III. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO**

Descripción de la modalidad delictiva: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**IV. SUJETOS ACTIVOS Y OTROS**

Descripción de las personas activas y otros partícipes comprendidos en los hechos, que incluye la relación causal de cada persona:

Sujetos activos: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Otros partícipes: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Relación: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nombres, apellidos y firma del Abogado o Jurídico

Nº del registro: \_\_\_\_\_