



# Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización



# **Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización**

**Niveles 1, 2 y 3**





# ÍNDICE

<b>Presentación</b>	<b>4</b>
<b>Preámbulo General</b>	<b>6</b>
<b>NIVEL 1</b>	
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 1	<b>9</b>
<b>NIVEL 2</b>	
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 10	<b>23</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 12	<b>31</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 20	<b>49</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 30	<b>59</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 40	<b>65</b>
<b>NIVEL 3</b>	
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 100	<b>81</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 200	<b>105</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 300	<b>161</b>
Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 400	<b>189</b>

---

---

Las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización incluidas en este libro constituyen la base de las actividades que realizan día con día los auditores gubernamentales y son el resultado de la investigación de especialistas en la materia provenientes de todo el mundo. Las mejores prácticas han sido condensadas en este cuerpo de normas y representan una de las piedras angulares del Sistema Nacional de Fiscalización.

En esta nueva edición, se procedió a una cuidadosa revisión y actualización de las normas de primer y segundo nivel, con el fin de facilitar su uso, aclarar algunos puntos de su contenido y hacerlas plenamente operativas para los órganos internos de control como para las entidades de fiscalización superior.

Adicionalmente, se incluyen las normas de auditoría de tercer nivel, que ofrecen al usuario una serie de criterios, lineamientos y definiciones para efectuar auditorías de cumplimiento, de desempeño y financieras, adaptadas a las necesidades de los integrantes de nuestro Sistema.

Con ello, los equipos auditores podrán contar con herramientas que cuentan con el respaldo de la experiencia y las prácticas más actualizadas en el ámbito internacional, que les permitan llevar a cabo su trabajo, en el cumplimiento de sus respectivos mandatos de manera ordenada, sistemática y eficaz.

Es indispensable que los entes auditores se familiaricen con estos instrumentos y lleven a cabo un análisis de las modificaciones estructurales y organizativas necesarias para poder ser utilizadas de manera correcta. Entre los trabajos paralelos a la emisión de estas normas están previstos cursos de familiarización para su cabal comprensión.

Reitero nuestro compromiso de adoptar estas normas como parte de nuestras labores cotidianas; ante los retos que enfrenta la administración pública en México la profesionalización de la auditoría gubernamental resulta indispensable para poder ofrecer un alto grado de confiabilidad en nuestros resultados y en el servicio que ofrecemos a la sociedad.

Agradezco el esfuerzo de todos aquellos que han intervenido en la integración de esta publicación e invito a la comunidad auditora para que contribuya a su perfeccionamiento a través de sus observaciones y comentarios.

CPC. Juan M. Portal M.  
Auditor Superior de la Federación  
20 de noviembre de 2014

---

La auditoría interna juega un papel determinante en la consecución de los objetivos del Sistema Nacional de Fiscalización como un elemento necesario para alcanzar una mejor gestión gubernamental.

En este contexto la Secretaría de la Función Pública y las Contralorías de los estados han asumido el compromiso de, en el marco de sus atribuciones, integrar los elementos incluidos en las normas de auditoría con el fin de armonizar sus prácticas de acuerdo a los estándares reconocidos internacionalmente, y con ello, garantizar la oportunidad y pertinencia de sus hallazgos, en aras de mejorar la gestión gubernamental.

Para ello, fue necesario llevar a cabo un proceso abierto de análisis y consulta en el seno de la Comisión Permanente de Contralores Estados – Federación para adecuar este cuerpo normativo, tomando en cuenta la diversidad existente en nuestras instituciones.

Corresponde ahora reforzar las capacidades técnicas de nuestros cuadros. Así como garantizar el profesionalismo de la labor auditora que llevamos a cabo para asegurar un alto nivel de acuciosidad en los resultados obtenidos.

Asimismo, es necesario incrementar el nivel de coordinación entre la auditoría interna y la fiscalización superior, de tal modo que el frente amplio que pretendemos consolidar para mejorar la eficiencia de la gestión gubernamental. La implementación de este conjunto de normas, que abarca una parte considerable de la labor auditora, facilitará sin duda esta tarea; por esta razón, los invito a conocer y a integrar las prácticas propuestas en las Normas de Auditoría del Sistema Nacional e Fiscalización a nuestro trabajo diario.

Estamos en presencia de una coyuntura especialmente favorable para estos propósitos, y todos los que nos esforzamos por promover y asegurar la transparencia y la rendición de cuentas en los distintos entes gubernamentales, debemos impulsar un proceso de mejora continua en nuestras respectivas instituciones.

Lic. Julián Alfonso Olivas Ugalde  
Subsecretario de Responsabilidades Administrativas y Contrataciones  
Públicas y -Encargado del Despacho de la Secretaría de la Función Pública  
20 de noviembre de 2014

---

# Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización

## Preámbulo General

La auditoría gubernamental es una actividad profesional multidisciplinaria ejercida por entes internos o externos respecto al objeto auditado y está sujeta, en sus dos vertientes, al cumplimiento de principios elementales comunes.

Las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) constituyen un marco de referencia para la actuación de aquellos entes encargados de revisar la gestión de los recursos públicos, y señalan líneas y directrices que constituyen las mejores prácticas en la materia.

Las NPASNF están basadas en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs, por sus siglas en inglés), por ser éstas últimas un cuerpo sistematizado de preceptos resultado de la participación de especialistas de todos los países del mundo, pertenecientes no sólo a las Entidades Fiscalizadoras Superiores, sino también a Auditores Externos y Contralores Internos, así como las asociaciones profesionales que los representan –Instituto de Auditores Internos (IIA), Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC)–, a través de un proceso ordenado y transparente para su creación, corrección y ampliación. Estas características permiten que dichas Normas gocen de un consenso universal entre la comunidad auditora, por lo que constituyen una referencia necesaria para esta labor.

La práctica auditora, tanto interna como externa, puede encontrar en las NPASNF importantes referencias para sistematizar su práctica, determinar áreas de oportunidad, e incursionar en nuevas disciplinas y procesos de acuerdo con sus necesidades, pero también en función de sus capacidades, disponibilidad de recursos y desarrollo institucional, apegándose, en todo momento, a su mandato y al cumplimiento de sus respectivas misiones.

Este marco de referencia no implica instrucciones o procedimientos a ser observados de manera literal; su naturaleza es la enunciación de principios, el planteamiento de conceptos y el establecimiento de requisitos mínimos necesarios para garantizar la calidad de los servicios que los entes auditores rinden a la sociedad.

---

En este sentido, los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización, en aras de conformar entre ellos un entramado de coordinación y cooperación efectivo; contribuir, dentro del alcance de sus atribuciones, al abatimiento del fenómeno de la corrupción; mejorar el desempeño de los cuadros auditores que los integran a través de la capacitación, intercambio de experiencias e información; armonizar los distintos instrumentos legales que rigen su actuación, así como alcanzar un mayor grado de solidez en sus resultados, acuerdan suscribir el siguiente cuerpo de Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización, en el entendido de que:

- Los Órganos Internos de Control y las Entidades Fiscalizadoras Superiores representan dos componentes distintos del Sistema Nacional de Fiscalización, en cuanto a sus respectivas naturalezas, campos de acción, alcance de sus atribuciones y objetivos;
- Si bien la principal diferencia entre ambos tipos de entes radica en la línea de mando, esto no obsta para que los valores y principios que ambas sigan sean esencialmente los mismos;
- Aunque subsistan diferencias administrativas y de procedimiento entre las acciones de auditoría interna y de fiscalización superior, parten de fundamentos comunes, mismos que quedan comprendidos en este cuerpo de Normas Profesionales;
- El mandato legal de cada institución tendrá prevalencia en todo momento sobre lo dispuesto en las NPASN en cuanto al tipo de acciones a desarrollar, los tiempos y modos de presentar sus resultados, el resguardo de la confidencialidad de la información, sin excluir la posibilidad de que, a la luz de lo dispuesto en estas Normas Profesionales, se considere la pertinencia de llevar a cabo modificaciones o reformas al marco normativo vigente;
- La aplicación de Normas Profesionales comunes y de aceptación universal redundará, principalmente, en el reforzamiento de la credibilidad y confiabilidad en los resultados de la auditoría gubernamental considerada como un todo, lo que constituye uno de los objetivos a alcanzarse a través de la implementación del Sistema Nacional de Fiscalización.





# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 1**

**LÍNEAS BÁSICAS DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO**

**Nivel 1**



---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 1

## LÍNEAS BÁSICAS DE FISCALIZACIÓN EN MÉXICO

*La presente norma profesional de auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se basa en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) No. 1, "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de Fiscalización", formulada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). La NPASNF 1 es una versión adaptada al contexto nacional y objetivos estratégicos del Sistema Nacional de Fiscalización, de conformidad con el acuerdo de los miembros del Sistema, durante su Tercera Reunión, celebrada el 23 de octubre de 2012, en la Ciudad de México.*

*La adecuación e instrumentación, en el seno del SNF, de esta norma (y las que integran el Marco Normativo de la INTOSAI), se apega a la Declaración de Sudáfrica, emitida por la INTOSAI durante su XX Congreso, llevado a cabo en noviembre de 2010, por medio del cual esta Organización hace un llamado para que los países miembros usen el Marco Normativo como un punto de referencia para fortalecer las labores de auditoría del sector público. De acuerdo a la Declaración de Sudáfrica, cada país miembro determinará su propio enfoque de adopción, adecuación e instrumentación, de conformidad con su normativa aplicable.*

### PREÁMBULO

Esta norma es aplicable para todos los organismos auditores miembros del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) y a todo aquel que realice una labor vinculada con las tareas de fiscalización.

La presente norma abarca los objetivos y temas relacionados con la auditoría de la administración pública de manera clara y concisa, facilitando su utilización al focalizar los elementos principales de interés común entre los miembros del SNF.

El propósito esencial de la NPASNF 1 “Líneas Básicas de Fiscalización en México”, consiste en determinar las bases generales sobre las cuales habrá de desempeñarse esta labor, mismas que se especificarán en los siguientes niveles que estructuran este marco normativo.

Es necesario destacar la importancia de la independencia en la fiscalización de la administración pública. Es preciso señalar que debe entenderse este concepto en el sentido profesional y técnico que implica una disposición mental, que permita al auditor actuar al margen de las prioridades del ente auditado, de la contienda política e, inclusive, de la opinión pública, con el fin de realizar su trabajo sobre la base de la veracidad e imparcialidad; es la actitud del auditor respecto de la institución que es revisada –sustentada en la honestidad y el profesionalismo– y es un requisito necesario para que los resultados de la fiscalización sean válidos.

El Sistema Nacional de Fiscalización acuerda emitir y difundir las “Líneas Básicas de Fiscalización en México”, NPASNF 1, en atención a los siguientes considerandos:

- a) que la utilización racional de los recursos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar la eficiencia en las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente;
- b) que es indispensable que en México se cuente con organismos auditores, operantes bajo la premisa de la autonomía, entendida esta como la no sujeción del organismo auditor a ninguna presión o influencia de parte de los entes auditados manifestada de manera explícita dentro del marco normativo que a cada uno corresponda;
- c) que los objetivos específicos de la fiscalización: la eficaz utilización de los recursos públicos, la profesionalización de la gestión pública, el cumplimiento normativo en la acción administrativa y la divulgación de información, en su caso, tanto a las autoridades como al público en general, establecen un contexto necesario para la estabilidad y el desarrollo del Estado Mexicano, en el sentido de los objetivos estratégicos del Sistema Nacional de Fiscalización e incluso contribuyen con los Objetivos de Desarrollo del Milenio de las Naciones Unidas.

## **1. GENERALIDADES**

### **1.1 Finalidad de la labor fiscalizadora.**

La labor fiscalizadora es inherente a la gestión pública. La fiscalización no representa un fin en sí mismo, sino una parte imprescindible de un sistema regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las violaciones de los principios que rigen la gestión gubernamental, de tal modo que puedan adoptarse las medidas preventivas y correctivas procedentes, y determinar o promover las responsabilidades y sanciones que, en su caso, correspondan.

### **1.2 Fiscalización Previa y Posterior.**

Cuando la labor fiscalizadora se lleva a cabo antes y durante la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata entonces de una fiscalización previa; cuando se efectúa después de su realización, es una fiscalización posterior.

La labor de fiscalización previa, realizada en lo general por los órganos de auditoría interna, se constituye en una herramienta preventiva para contribuir al buen uso de los recursos públicos dentro de la gestión gubernamental.

Por su parte la labor de fiscalización posterior, demanda la responsabilidad que debe asumir el ente auditado; puede llevar a la indemnización del perjuicio producido, y es apropiada para impedir, en el futuro, la recurrencia de actos que no cumplan con la normativa o la regulación aplicable.

### **1.3 Auditoría Interna y Externa.**

Los órganos responsables de la auditoría interna se establecen en el seno de los diferentes entes públicos; los organismos auditores externos no pertenecen al ente público.

Los órganos responsables de la auditoría interna dependen de los titulares de los entes públicos en los que se establecen. No obstante, deben gozar, en los términos establecidos en el preámbulo, de, al menos, autonomía técnica; y sus integrantes deben ejercer su función con independencia.

Los organismos auditores se coordinarán, dentro del marco normativo que al efecto corresponda, para lo cual podrán solicitar información de los trabajos realizados, documentación y en general obtener el apoyo necesario en el cumplimiento de sus labores.

Es propósito del Sistema Nacional de Fiscalización establecer y formalizar, a través de las presentes Normas Profesionales, la colaboración y delimitación de funciones entre los organismos de auditoría externa e interna, que privilegiará el ámbito de competencia establecido en la legislación y normatividad aplicable.

#### **1.4 Tipos de Auditoría.**

La labor de los organismos auditores puede clasificarse, según las facultades que les correspondan, en tres vertientes principales: auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño.

- a) Las auditorías financieras son evaluaciones independientes, reflejadas en una opinión con garantías razonables, de que la situación financiera presentada por un ente, así como los resultados y la utilización de los recursos, se presentan fielmente de acuerdo con el marco de información financiera.
- b) Las auditorías de cumplimiento buscan determinar en qué medida el ente auditado ha observado las leyes, los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos y otras disposiciones contractuales, y puede abarcar gran variedad de materias sujetas a fiscalización.
- c) Las auditorías de desempeño son el examen de la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública y los programas gubernamentales. Las auditorías de desempeño cubren no solamente operaciones financieras específicas, sino además todo tipo de actividad gubernamental.

En general pueden existir diferentes denominaciones o tipos de auditoría, de acuerdo a las necesidades que se presenten o a las características de las áreas específicas.

En este sentido, los objetivos de la fiscalización deben incluir la legalidad y cumplimiento normativo de la gestión pública, y en función de las atribuciones de cada organismo, la economía, eficacia y eficiencia de la gestión financiera, aunque la determinación de las prioridades corresponderá al organismo auditor según el caso.

## **2. AUTONOMÍA**

### **2.1 Autonomía de los Organismos Auditores.**

Los organismos auditores sólo pueden cumplir objetiva y eficazmente con sus atribuciones si no tienen un vínculo de subordinación respecto al ente auditado, y están protegidos contra influencias externas en cuanto a sus decisiones.

Si bien los organismos auditores tienen vínculos institucionales irrenunciables – el Poder Legislativo en el caso de los órganos fiscalizadores externos, y el Poder Ejecutivo y las entidades a las que pertenezcan los órganos auditores internos –, deben gozar de autonomía -en cierto grado en el caso de los órganos de autonomía interna- para cumplir cabalmente sus funciones.

La existencia y grado mínimo de autonomía de los organismos auditores deben estar asentados en el marco legal correspondiente, en el que se debe establecer el detalle sobre sus atribuciones y alcances. En particular, debe garantizárseles protección legal suficiente contra cualquier posible injerencia en su autonomía y atribuciones fiscalizadoras.

### **2.2 Independencia de los titulares de los Organismos Auditores.**

El requerimiento de autonomía de los organismos auditores está estrechamente vinculado con la actitud de independencia de sus titulares, quienes toman decisiones en nombre del organismo auditor y son, por lo tanto, responsables ante terceros por las decisiones y acciones relativas a la planeación, programación, ejecución, información y seguimiento de las tareas de fiscalización.

La independencia de los titulares debe estar vinculada con el alejamiento de conflictos de interés reales o potenciales respecto a los entes



auditados y ser complementaria a la autonomía técnica y de gestión de la institución. Asimismo, en la normatividad aplicable, deben incluirse los supuestos para designación y remoción de los titulares así como las causales que se deben cumplir para estos efectos.

Los servidores públicos y terceros contratados por los organismos auditores deben ser ajenos a los entes auditados y mantenerse libres de influencias que éstos pudieran ejercer.

### **3. RELACIONES INTERINSTITUCIONALES**

#### **3.1 Concepto general de relaciones interinstitucionales.**

Los organismos auditores, más allá de su naturaleza –interna o externa– mantienen en el ejercicio de sus atribuciones, un conjunto de relaciones con los distintos Poderes y Entes Públicos. Este conjunto de relaciones debe delimitarse con precisión en el marco normativo correspondiente.

Esta regulación debe garantizar que la labor de los organismos auditores se lleve a cabo dentro de un marco idóneo para el desempeño profesional e independiente que contribuya a la cooperación interinstitucional y el logro de los objetivos del Sistema Nacional de Fiscalización.

La fiscalización podrá abarcar órdenes de gobierno, poderes, entes públicos e incluso personas físicas o morales de acuerdo a lo previsto en la normativa correspondiente.

Así, los entes públicos de los tres órdenes y los tres poderes de gobierno, deberán asumir sus responsabilidades, utilizando los dictámenes de los organismos auditores únicamente en los términos en que estos se expidan, sin poder utilizar los dictámenes emitidos por los organismos auditores para el descargo de sus obligaciones.

## **4. FACULTADES**

### **4.1 Facultad de Investigación, Supervisión y/o Revisión.**

Los organismos auditores deben tener acceso a todos los registros y documentos relacionados con la gestión gubernamental de los entes públicos, así como el derecho de requerir a los mismos toda la información que consideren necesaria para llevar a cabo sus labores de fiscalización.

En la ejecución de cada auditoría, el organismo auditor en cuestión puede decidir si lleva a cabo la labor auditora en el ente auditado o si lo hace en sus propias instalaciones.

Los plazos que tienen los entes auditados para la presentación a los organismos auditores de la información requerida, incluyendo estados financieros, registros y documentos de otra índole, deben estar determinados en la ley o regulación correspondiente.

### **4.2 Respuesta a las Observaciones y Recomendaciones del Organismo Auditor.**

Los entes auditados deben responder, dentro de los plazos legalmente establecidos, a las observaciones y recomendaciones resultantes de las auditorías realizadas por los organismos fiscalizadores; además, deben informar sobre las medidas adoptadas para atender las observaciones y recomendaciones reportadas.

Como resultado de las auditorías practicadas, los organismos auditores pueden promover procedimientos de responsabilidad ante las autoridades competentes en los órdenes y poderes de gobierno que correspondan, y en su caso, instrumentarlos.

## **5. METODOLOGÍA PARA LA FISCALIZACIÓN, PERSONAL AUDITOR E INTERCAMBIO DE EXPERIENCIAS**

### **5.1 Metodología y Procedimientos para la Fiscalización.**

Los organismos auditores deben realizar sus auditorías con base en un programa anual formulado por ellos mismos y, en su caso, considerar los instrumentos jurídicos de coordinación existentes con otros entes del Estado Mexicano para presentar solicitudes con el fin de practicar determinadas revisiones.

Dado que en las labores de fiscalización, no pueden realizarse auditorías de forma exhaustiva, los organismos auditores realizan un enfoque de muestreo para efectuar sus revisiones. La técnica de muestreo empleada, sin embargo, debe seleccionarse y aplicarse utilizando un modelo específico, que deberá respaldarse con la evidencia suficiente para sustentar los juicios sobre la calidad y regularidad del objeto de la revisión.

La metodología empleada para realizar las auditorías deberá adaptarse continuamente a los progresos de la ciencia y tecnología relacionados con la labor de auditoría.

Como instrumento de trabajo para sus auditores, es conveniente que se elaboren manuales y procedimientos de auditoría.

### **5.2 Personal Fiscalizador.**

Los titulares y el personal auditor de los organismos fiscalizadores deben poseer el perfil requerido para el adecuado cumplimiento de sus funciones, tanto en el aspecto de competencias técnicas como de la integridad profesional.

En el proceso de reclutamiento y selección del personal fiscalizador de los organismos auditores, se debe otorgar importancia a la detección del conocimiento, las capacidades, la experiencia profesional, técnica y habilidades adecuadas.

Asimismo, los organismos auditores deben prestar atención al desarrollo de capacidades profesionales, tanto teóricas como prácticas, de todo su personal y a través de programas internos, universitarios o de organismos

profesionales estatales, nacionales e internacionales. Los organismos auditores deben fomentar la creación de capacidades profesionales, mismas que pueden ir más allá del marco teórico tradicional en los ámbitos legal, económico, contable y técnico.

Para asegurar la permanencia del personal debe considerarse una remuneración acorde con sus capacidades, responsabilidades y experiencia profesional.

Los organismos auditores podrán recurrir a la contratación de expertos externos en los casos que requieran el apoyo de habilidades especiales no disponibles en su personal.

### **5.3 Intercambio de Experiencias**

El intercambio de conocimientos y experiencias en el seno del Sistema Nacional de Fiscalización, así como de foros relevantes como la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS), la Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación (CPCE-F) y organizaciones afines nacionales o internacionales, son un medio eficaz para apoyar a los organismos auditores a cumplir con sus mandatos.

A este fin contribuye la celebración de congresos o asambleas, seminarios de capacitación, coloquios, talleres, jornadas técnicas y reuniones de grupos regionales o de los Grupos de Trabajo del SNF, así como la publicación de gacetas y revistas técnicas.

Se espera que los organismos auditores fomenten e intensifiquen estos esfuerzos y actividades. Además, se considera de primera importancia el desarrollo de un Glosario del SNF que permita homologar la terminología de auditoría y derecho comparado, empleada por los miembros del Sistema en el cumplimiento de sus mandatos.

## **6. RENDICIÓN DE CUENTAS**

### **6.1 Informes a las Autoridades Correspondientes y al Público en General.**

Los organismos auditores deben informar a la autoridad competente, sobre sus resultados, priorizando observaciones o hechos de particular importancia y trascendencia.

Cuando los organismos auditores hacen sus informes del dominio público, se garantiza su amplia disseminación y debate, con lo que se incrementan las posibilidades de que las recomendaciones y observaciones hechas sean atendidas de manera oportuna y eficaz.

De manera general, el informe de auditoría debe cubrir todas las actividades realizadas por el organismo auditor para sustentar sus resultados, con excepción de los casos en los que deba reservarse la información, por su naturaleza, o por disposición de la normatividad aplicable.

### **6.2 Metodología para la Rendición de Informes.**

Los informes deben presentar los hechos y su evaluación de manera objetiva, clara y acotada a los elementos esenciales. Su redacción debe ser precisa y comprensible.

En este sentido, para los informes, los organismos auditores deben recibir y valorar los argumentos y evidencias presentadas por el ente fiscalizado antes del cierre y, en su caso, difusión de los mismos informes.

Un indicador de transparencia en el proceso de fiscalización es la inclusión, en los informes de auditoría, de los comentarios de los entes auditados que, en su caso, efectúen sobre los resultados, recomendaciones y observaciones de las revisiones realizadas por los organismos auditores. Su no inclusión genera dudas sobre la objetividad e imparcialidad del informe de auditoría.

## **7. FACULTADES Y ALCANCES DE LOS ORGANISMOS AUDITORES**

### **7.1 Base Jurídica de las Facultades de Fiscalización**

Las facultades fundamentales de los organismos de auditoría externa deberán estar incorporadas en la Constitución, mientras que sus aspectos específicos estarán regulados por la Ley Reglamentaria. En el caso de los organismos de auditoría interna, dichas facultades deberán tener igualmente un sustento jurídico o reglamentario.

Los términos en los que se expresen las facultades de los organismos auditores dependerán de las condiciones y requerimientos del orden de gobierno, así como jurisdicción, a la que se circunscriban.

Toda operación financiera pública, – independientemente de su inclusión y la manera como se plasme – en el presupuesto nacional o local, o en los documentos contables o financieros correspondientes, será susceptible de revisión por parte de los organismos auditores.

Las autoridades e instituciones nacionales o locales establecidas en el extranjero deben sujetarse a la fiscalización correspondiente, respetando los límites fijados por el derecho internacional.



# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 10**

**PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA  
DE LOS ORGANISMOS AUDITORES**

---

**Nivel 2**





---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 10

## PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA DE LOS ORGANISMOS AUDITORES

*La presente norma profesional de auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se basa en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) No. 10, "Declaración de México sobre Independencia", formulada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). La NPASNF 10 es una versión adaptada al contexto nacional y objetivos estratégicos del SNF, de conformidad con el acuerdo de los miembros del Sistema, durante su Tercera Reunión, celebrada el 23 de octubre de 2012, en la Ciudad de México.*

*La adecuación e instrumentación, en el seno del SNF, de esta norma (y las que integran el Marco Normativo de la INTOSAI), se apega a la Declaración de Sudáfrica, emitida por la INTOSAI durante su XX Congreso, llevado a cabo en noviembre de 2010, por medio del cual esta Organización hace un llamado para que los países miembros usen el Marco Normativo como un punto de referencia para fortalecer las labores de auditoría del sector público. De acuerdo a la Declaración de Sudáfrica, cada país miembro determinará su propio enfoque de adopción, adecuación e instrumentación, de conformidad con la normatividad aplicable.*

### PREÁMBULO

Para la adopción, adecuación y publicación de esta norma, se reconoce:

- que los organismos auditores tienen una alta responsabilidad ante la ciudadanía, como coadyuvantes de la correcta utilización de recursos públicos, del adecuado manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones de las autoridades responsables;

- que la NPASNF 1, “Líneas Básicas de Fiscalización en México”, establece que los organismos fiscalizadores sólo podrán lograr sus cometidos si no están sujetos jerárquicamente al ente auditado y/o están protegidos contra influencias externas;
- que, para el logro de este objetivo, es indispensable que la ley garantice las condiciones para que los integrantes de los organismos auditores puedan ejercer sus responsabilidades libremente y sin presiones externas de ningún tipo.
- que, las “Líneas Básicas de Fiscalización en México”, NPASNF 1, reconocen que los organismos auditores deben gozar de autonomía técnica y de gestión para el cumplimiento de sus atribuciones e impulsar, en el contexto del marco legal que los rige, su interpretación más amplia;
- que las disposiciones para la aplicación de los principios aquí vertidos sirven para ilustrarlos, para que un organismo auditor logre su autonomía técnica y de gestión. De hecho, dado que se reconoce que ningún organismo auditor cumple con todas estas disposiciones, también se incluyen pautas básicas, para lograr la autonomía técnica y de gestión.

## 1. GENERALIDADES

Mediante la adopción e instrumentación de los principios aquí señalados, se pretende generar y fortalecer las condiciones que garanticen que los organismos auditores puedan desempeñar eficientemente sus actividades, sin verse limitados por obstáculos administrativos, financieros o legales, o bien por la imposición de restricciones o condicionamientos que impidan que los resultados derivados de su labor auditora se traduzcan en acciones eficaces y del dominio público.

En ese contexto, se reconocen principios sobre los cuales se sustenta la autonomía de los organismos auditores como requisito esencial para la correcta fiscalización de la gestión pública.

## **2. PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA**

### **2.1 Existencia de un marco normativo que respalde su autonomía.**

Se requiere de un marco jurídico que establezca claramente el alcance de la autonomía de los organismos auditores, salvaguardando la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de sus atribuciones y el uso de una perspectiva y un criterio independientes y responsables con el interés público.

### **2.2 Independencia del titular de los Organismos Fiscalizadores.**

La legislación aplicable debe especificar las condiciones para llevar a cabo la designación, ratificación, contratación, destitución y retiro de los titulares de los organismos auditores, quienes deberán ser elegidos o designados:

- mediante un proceso que asegure la autonomía de su actuación, y
- por períodos fijos y suficientemente prolongados para cumplir con su mandato.

### **2.3 Mandato y facultades suficientemente amplias en el cumplimiento de las atribuciones de los organismos auditores.**

Debe dotarse a los organismos auditores de autonomía para la elaboración y ejecución de sus Programas Anuales de Auditoría, sin que éstos sean objeto de aprobación de entes externos.

Para el cumplimiento de sus atribuciones, las autoridades competentes deberán proveer a los organismos auditores de los recursos necesarios para su operación.

Si bien los organismos auditores deben observar aquellas leyes aprobadas por el Poder Legislativo o por la autoridad correspondiente, según les sea aplicable, mantendrán autonomía frente a toda interferencia externa en lo que concierne a:

- la selección de los temas y asuntos que serán auditados;
- la planificación, programación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento de sus auditorías;
- la organización y administración de las áreas que las conforman, y
- el cumplimiento de las decisiones que, de acuerdo a lo dispuesto en su normativa, conlleven la emisión de acciones preventivas y correctivas, así como la aplicación de las sanciones que correspondan.

Los organismos auditores no deben participar ni intervenir, en ningún momento, en la gestión de los entes que auditan, y deben asegurar que su personal no desarrolle una relación con los entes auditados que comprometa la objetividad que se requiere para el adecuado desarrollo de sus funciones.

Los organismos auditores deben colaborar con el gobierno o con los entes públicos para promover el mejor aprovechamiento y gestión de los recursos públicos.

Los organismos auditores deben contar con facultades plenas en el cumplimiento de sus atribuciones fiscalizadoras y colaborar con el gobierno o con los entes públicos para promover el mejor aprovechamiento y gestión de los recursos públicos.

Los organismos auditores deben utilizar normas de trabajo y de auditoría apropiadas, así como un código de ética que considere los documentos oficiales del Sistema Nacional de Fiscalización o de otras entidades reguladoras reconocidas en la materia.

Los organismos auditores deben presentar ante la autoridad o parte interesada correspondiente al menos un informe anual de los resultados de las auditorías practicadas, el cual, a partir de ello, será de carácter público, salvo lo expresamente señalado en la ley o normativa aplicable para aquellos casos en los que existan restricciones de acceso a la información.

Es imprescindible para la independencia de quienes integran los organismos auditores, mantener una posición imparcial, neutral y objetiva en el ejercicio de sus funciones de auditoría, ya que, de lo contrario, se pondría en riesgo la credibilidad de los resultados de las auditorías practicadas, así como de las opiniones y acciones que de ellas se deriven.

#### **2.4 Acceso irrestricto a la información.**

Los organismos auditores deben disponer de las atribuciones suficientes para tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre a toda la documentación e información que se requiera para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades.

#### **2.5 El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo.**

El marco jurídico que rige las actividades de los organismos auditores, ya sean internos o externos, debería otorgar la facultad de hacer públicos los informes de auditoría. En caso de que la legislación así lo permita, los organismos de auditoría estarán obligados a cumplir dicha disposición a cabalidad; en caso contrario, será responsabilidad de los organismos auditores, dentro de la interpretación más amplia de dicho marco jurídico, impulsar la difusión de su labor fiscalizadora entre la sociedad.

#### **2.6 Libertad de decidir el contenido y oportunidad de sus informes de auditoría y cumplir con su publicación y difusión en los términos que establezca la legislación aplicable.**

Los organismos auditores deben tener libertad para decidir sobre el contenido de sus informes de auditoría, siempre y cuando éstos reúnan los requisitos mínimos que establece la normatividad aplicable.

Los organismos auditores tienen libertad de emitir observaciones y acciones respecto de los resultados contenidos en sus informes de auditoría, tomando en consideración, según proceda, los comentarios que expresen los entes auditados sobre los mismos.

La normatividad aplicable debe especificar los requisitos mínimos de los informes de auditoría de los organismos fiscalizadores y, cuando proceda, los asuntos específicos que deben ser objeto de una opinión o dictamen formal.

Los organismos auditores tienen la libertad de decidir sobre la oportunidad de la presentación de sus informes de auditoría, salvo en los casos en que la normatividad aplicable disponga períodos o fechas específicas en la materia.

Los organismos auditores pueden aceptar solicitudes para realizar auditorías específicas, por parte de la autoridad correspondiente u otra parte interesada en su labor.

Los organismos auditores tienen libertad para publicar y divulgar sus informes, una vez que hayan sido formalmente presentados o remitidos a la autoridad que debe conocerlos, según la normatividad que les aplique.

## **2.7 Existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las acciones emitidas por los organismos auditores.**

Los organismos auditores deben remitir sus informes a la autoridad que corresponda, a efectos de dar seguimiento a las observaciones emitidas tras la realización de una auditoría, coadyuvando a la instrumentación de acciones preventivas y correctivas.

Los organismos auditores deben contar con un sistema interno que permita dar un adecuado seguimiento a las acciones de los entes auditados sobre las observaciones y recomendaciones presentadas.

Los organismos auditores deberán dar a conocer a la autoridad que corresponda, informes periódicos sobre el seguimiento de las acciones que resultaron de las auditorías practicadas.

## **2.8 Autonomía de gestión, incluyendo disponibilidad de los recursos humanos, materiales y financieros apropiados.**

Los organismos auditores deben contar con una normatividad que garantice la disposición de los recursos humanos, materiales y financieros necesarios, así como la autonomía para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, y para gestionar y asignar según convenga su presupuesto.

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 12**

**EL VALOR Y BENEFICIOS  
DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO**

**Nivel 2**





---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 12

## EL VALOR Y BENEFICIOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

*La presente norma profesional del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se basa en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) No. 12, “El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – Marcando la Diferencia en la Vida de los Ciudadanos”, formulada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). La NPASN 12 es una versión adaptada al contexto nacional y objetivos estratégicos del SNF, de conformidad con el acuerdo de los miembros del Sistema, durante su Tercera Reunión, celebrada el 23 de octubre de 2012, en la Ciudad de México, para:*

*“(...) adoptar, en lo general, los principios incluidos en las normas de los dos primeros niveles del Marco Normativo de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Su instrumentación dará inicio en 2013.”*

*La adecuación e instrumentación, en el seno del SNF, de esta norma (y las que integran el Marco Normativo de la INTOSAI), se apega a la Declaración de Sudáfrica, emitida por la INTOSAI durante su XX Congreso, llevado a cabo en noviembre de 2010, por medio del cual esta Organización hace un llamado para que los países miembros usen el Marco Normativo como un punto de referencia para fortalecer las labores de auditoría del sector público. De acuerdo a la Declaración de Sudáfrica, cada país miembro determinará su propio enfoque de adopción, adecuación e instrumentación, de conformidad con sus mandatos, legislación nacional y regulaciones aplicables.*

## PREÁMBULO

1. La auditoría del sector público, a cargo de los organismos auditores (sean responsables de la fiscalización previa o posterior, de tareas de auditoría interna o fiscalización externa, en los tres Poderes y órdenes de gobierno), es una labor importante que contribuye marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. La fiscalización de gobiernos y entidades públicas por parte de los organismos auditores tiene un impacto positivo en la confianza de la sociedad,

puesto que hace que los responsables de la gestión de los recursos públicos piensen cómo utilizar correctamente dichos recursos. Este conocimiento respalda los valores deseados y sustenta los mecanismos de rendición de cuentas, que a su vez, conducen a mejores decisiones. Una vez que se hacen públicos los resultados de las tareas de auditoría gubernamental, los ciudadanos pueden pedir cuentas a los responsables de la administración de los recursos públicos. De esta manera, los organismos auditores promueven la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública<sup>1</sup>. En ese sentido, un organismo auditor independiente (en relación con el ente auditado, protegido contra influencias externas, y con autonomía técnica y de gestión), eficaz y creíble resulta un componente esencial dentro de un sistema democrático en el que la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad son partes indispensables para una democracia estable.

2. En una democracia, se crean estructuras y se empodera a los representantes electos para implementar la voluntad de la población y actuar en su nombre a través del legislativo y ejecutivo. Un riesgo que se debe considerar en las instituciones públicas en una democracia es que el poder y los recursos se administren o utilicen inadecuadamente, conllevando a un desgaste de la confianza que puede socavar la esencia del sistema democrático. Por lo tanto, resulta crucial que los ciudadanos puedan pedir cuentas a sus representantes electos y designados. Éstos últimos, de manera democrática, sólo podrán ser responsabilizados si, a su vez, pueden responsabilizar a aquellos que implementaron sus decisiones. En coherencia con el espíritu de la NPASNF 1 “Líneas Básicas de Fiscalización en México”, un organismo auditor independiente, eficaz y creíble que, según el ámbito de sus competencias, contribuya a la prevención de riesgos y a la corrupción, que fortalezca el sistema de control interno en la Administración Pública, que contribuya a la mejora de los sistemas y procedimientos administrativos, que inhiba conductas ilícitas, examine la administración y el uso de los recursos públicos, y que refuerce el cumplimiento de las disposiciones normativas correspondientes, es un componente fundamental del ciclo de fiscalización, rendición de cuentas y mejora gubernamental.
3. El hecho de actuar en interés del público otorga a los organismos auditores una mayor responsabilidad para demostrar la relevancia

<sup>1</sup> Resolución A/66/209 de la Asamblea General de las Naciones Unidas.

continúa que tienen para los ciudadanos, la autoridad correspondiente (en el Poder de la Unión respectivo), y otros actores y partes interesadas<sup>2</sup>. Los organismos auditores pueden mostrar su importancia respondiendo de manera acertada a los retos y expectativas de los ciudadanos y actores interesados, y a los riesgos y entornos cambiantes en los que se realizan las tareas de auditoría gubernamental. Además, es importante que los organismos auditores mantengan un diálogo significativo y eficaz con la ciudadanía, con las autoridades que correspondan y con los actores interesados sobre cómo su trabajo contribuye al mejor desempeño e integridad del sector público. Esto permite que las instancias responsables de la auditoría gubernamental sean una fuente creíble de conocimiento objetivo e independiente, que apoya los cambios benéficos en el sector público.

4. A fin de cumplir con el mandato que les sea conferido y garantizar su valor potencial a los ciudadanos, autoridades correspondientes y partes interesadas, los organismos auditores necesitan ser vistos como dignos de confianza. Son dignos de ella únicamente si son considerados, de manera objetiva, como instancias creíbles, competentes y autónomas, y que pueden rendir cuentas por su desempeño y operaciones. Para que esto sea posible, necesitan ser instituciones o instancias modelo, que prediquen con el ejemplo, del cual otros, tanto en el sector público como en la profesión auditora, puedan aprender a largo plazo.
5. Los principios establecidos en este documento están contruidos en torno a las expectativas fundamentales puestas en los organismos auditores para contribuir a marcar una diferencia en la vida de los ciudadanos. La medida en que un organismo auditor pueda contribuir a marcar una diferencia en la vida de los ciudadanos dependerá de que las instancias auditoras del sector público:
  - 5.1. Fortalezcan la rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y las entidades públicas;
  - 5.2. Demuestren su relevancia continua para los ciudadanos, la autoridad correspondiente (en la rama de gobierno respectiva) y otros actores interesados, y
  - 5.3. Se constituyan como instancias modelo que prediquen con el ejemplo.

<sup>2</sup> En este documento, se define "actor o parte interesada" como una persona, grupo, organización, miembro o sistema que pueda afectar o ser afectado por las acciones, objetivos y políticas del gobierno y las entidades públicas. Fuente: [www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com) – adaptado al entorno de los organismos fiscalizadores miembros del SNF.

6. Los organismos auditores funcionan bajo diferentes mandatos y modelos con diferente enfoque de auditoría gubernamental (ex ante y ex post, interna y externa). Sin embargo, estos objetivos y principios pretenden que las instancias auditoras del sector público se esfuercen para permitir que todos los organismos auditores comuniquen y promuevan el valor y beneficios que pueden ofrecer a la democracia y a la rendición de cuentas en sus jurisdicciones respectivas. Los principios se aplican de manera equitativa tanto al personal de los organismos auditores como a aquellas instancias externas que realizan el trabajo en nombre de los primeros<sup>3</sup>. Se fomenta que los auditores gubernamentales apliquen los principios y comprueben si se cumple con tales provisiones de la manera más acertada para sus respectivos entornos.

## **FORTALECER LA RENDICIÓN DE CUENTAS, TRANSPARENCIA E INTEGRIDAD DEL GOBIERNO Y LAS ENTIDADES PÚBLICAS**

Para garantizar que los funcionarios electos y designados actúen en beneficio de los intereses de los ciudadanos a los que representan y sirven, los gobiernos y entidades públicas deben rendir cuentas por su administración y uso de recursos públicos. Los organismos auditores refuerzan la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad, auditando de manera independiente, las operaciones del sector público e informando sus resultados. Esto permite que los responsables del buen desempeño del sector público cumplan con sus obligaciones, respondiendo a los resultados y recomendaciones aportadas por las labores de auditoría gubernamental, completando así el ciclo de la rendición de cuentas.

### **PRINCIPIO 1: *Proteger la Autonomía de los Organismos Auditores***<sup>4</sup>

Los organismos auditores deben:

1. Procurar promover, asegurar y mantener, un marco constitucional, legal o reglamentario, apropiado y eficaz.

<sup>3</sup> Se puede encontrar mayor información en la Resolución A/66/209 de la Asamblea General de las Naciones Unidas y en la NPASNF 10 "Principios de Autonomía de los Organismos Fiscalizadores".

<sup>4</sup> Se puede encontrar mayor información en la Resolución A/66/209 de la Asamblea General de las Naciones Unidas y en la NPASNF 10 "Principios de Autonomía de los Organismos Fiscalizadores".

2. Procurar proteger la autonomía e independencia de sus titulares, incluyendo la especificidad sobre las condiciones para llevar a cabo la designación, ratificación, contratación, destitución y retiro de los mismos (sean elegidos o designados).
3. Utilizar su mandato y facultades para cumplir con sus atribuciones y responsabilidades, y así mejorar la administración de los fondos públicos.
4. Tener acceso irrestricto, oportuno, directo y libre a la documentación e información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades.
5. Utilizar sus derechos y obligaciones para informar acerca de su trabajo de manera independiente.
6. Tener la libertad para decidir el contenido y la oportunidad de sus informes de auditoría.
7. Tener los mecanismos eficaces para dar seguimiento a las acciones emitidas tras su labor auditora.
8. Procurar mantener su autonomía de gestión, incluyendo la disponibilidad de los recursos humanos, materiales y financieros apropiados.
9. Informar acerca de cualquier asunto que pueda afectar su capacidad para llevar a cabo su trabajo, de acuerdo con su normatividad aplicable.

**PRINCIPIO 2: *Realizar auditorías para garantizar que el gobierno y las entidades públicas rindan cuentas de su administración y uso de los recursos públicos***

1. Los organismos auditores, de conformidad con la normatividad aplicable, pueden llevar a cabo las siguientes auditorías:
  - a. Auditoría financiera
  - b. Auditoría de desempeño
  - c. Auditoría de cumplimiento<sup>5</sup>

<sup>5</sup> La "regulación correspondiente" se refiere a las leyes, normas y principios de gestión y dirección financiera pública fiable de funcionarios públicos.

2. De acuerdo con sus mandatos, los organismos auditores también podrían tener a su cargo otro tipo de responsabilidades y labores, como el fomento y evaluación de la eficacia del sistema de control interno y de prevención de riesgos en el sector público, la evaluación de políticas públicas, y la investigación y sanción administrativa respecto del uso de los recursos públicos o de asuntos de interés público.<sup>6</sup>
3. Los organismos auditores deben responder de manera apropiada, y de acuerdo con su normatividad aplicable, a los riesgos de irregularidad financiera, fraude y corrupción.
4. De acuerdo con su normatividad aplicable, los organismos auditores deben publicar y divulgar sus informes de auditoría, a los destinatarios que corresponda.

**PRINCIPIO 3: *Permitir que los responsables del buen desempeño del sector público cumplan con sus obligaciones, respondiendo a los resultados de las auditorías y a las recomendaciones, y llevando a cabo las acciones preventivas y correctivas correspondientes***

Los organismos auditores:

1. Deben garantizar una buena comunicación con los entes auditados y con otros actores o partes interesadas, según corresponda; así también, deben mantenerlos correctamente informados sobre los asuntos que puedan surgir y que requieran atención durante el proceso de auditoría.
2. De acuerdo con su normatividad aplicable, deben proporcionar información relevante, objetiva y puntual al legislativo o a la autoridad que deba conocerlos, o bien a los titulares u órganos de gobierno de las entidades auditadas, según corresponda.
3. Deben analizar sus informes individuales de auditoría para identificar temas, resultados comunes, vínculos, causas primordiales y recomendaciones de auditoría, así como discutirlos con los actores o partes interesadas clave.

<sup>6</sup> Se puede encontrar mayor información en la NPASNF 10 "Principios de Autonomía de los Organismos Fiscalizadores".

4. Pueden, cuando así se les requiera, en la normatividad aplicable y sin comprometer su autonomía ni interferir en la eficacia de sus labores de fiscalización, brindar sus conocimientos técnicos en forma de opiniones a los entes públicos.
5. Deben desarrollar relaciones profesionales con los comités de vigilancia legislativa correspondientes, con las autoridades de las entidades auditadas o bien con la instancia rectora que así corresponda, a fin de ayudarles a entender mejor los informes y las conclusiones de la auditoría, y a su vez se pueda coadyuvar a tomar las acciones correspondientes.
6. Deben informar, según corresponda, acerca de las medidas subsecuentes a tomar en lo que se refiere a sus recomendaciones.

**PRINCIPIO 4: *Informar sobre los resultados de las auditorías, para así permitir que el público pueda pedir cuentas al gobierno y a los entes auditados***

Los organismos auditores deben:

1. Ofrecer información objetiva, de manera sencilla y clara, utilizando un lenguaje comprensible para todos los actores y partes interesadas en la auditoría gubernamental.
2. Hacer públicos sus informes de manera oportuna.<sup>7</sup>
3. Facilitar el acceso a sus informes, a todos los actores y partes interesadas, mediante el empleo de herramientas de comunicación apropiadas en el marco de la legislación aplicable.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Se puede encontrar más información al respecto en la NPASNF 20 “Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas”.

<sup>8</sup> Se puede encontrar más información al respecto en la NPASNF 20 “Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas”.



## **DEMOSTRAR LA RELEVANCIA CONTINUA PARA LA CIUDADANIA, LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE (EN LA RAMA DE GOBIERNO RESPECTIVA) Y OTROS ACTORES Y PARTES INTERESADAS**

Los organismos auditores demuestran su importancia continua respondiendo de manera acertada a los retos y expectativas de los ciudadanos, autoridades y actores interesados, así como a los riesgos y entornos cambiantes en los que se lleva a cabo la auditoría. Además, para constituirse como una voz creíble de un cambio benéfico, es importante que los organismos auditores sean totalmente conscientes de los acontecimientos que suceden en toda la amplitud del sector público y que lleven a cabo un diálogo significativo con las partes interesadas sobre cómo el trabajo de auditoría gubernamental puede facilitar la mejora de la gestión.

### **PRINCIPIO 5: *Ser receptivo a los entornos cambiantes y riesgos***

Los organismos auditores deben:

1. Ser conscientes de las expectativas de los actores interesados y responder a ellas, según corresponda, de manera oportuna y sin comprometer su autonomía.
2. Al desarrollar su programa de trabajo, responder según corresponda (en consideración de su ámbito de competencia) a los asuntos clave que afectan a la sociedad.
3. Evaluar los riesgos en el ambiente de la auditoría al sector público y responder a éstos de manera oportuna.
4. Asegurar que las expectativas de los actores interesados y los riesgos se gestionen con planes estratégicos, de acción institucional y de auditoría según corresponda.
5. Mantenerse al corriente de asuntos de relevancia que se debatan tanto en los foros nacionales como de la esfera estatal y municipal y, de ser el caso, participar de ellos.
6. Establecer mecanismos para recopilar información, tomar decisiones y medir el desempeño para aumentar la pertinencia de sus labores a los actores o partes interesadas.

### **PRINCIPIO 6: *Comunicarse con los actores o partes interesadas de manera eficaz***

Los organismos auditores deben:

1. Informar de tal manera que incrementen el conocimiento y comprensión, por parte de los actores interesados, acerca de su papel y de las responsabilidades que asumen como instancias fiscalizadoras del sector público.
2. Contribuir a que los actores interesados sean conscientes de la necesidad de prevención, integridad, transparencia y rendición de cuentas en el sector público.
3. Comunicarse con los actores y partes interesadas para garantizar la comprensión del trabajo y los resultados de fiscalización a su cargo.
4. Comunicarse con la sociedad o autoridad que corresponda de conformidad con la normatividad aplicable.<sup>9</sup>
5. Interactuar con las partes interesadas, reconociendo sus diferentes funciones y teniendo en cuenta sus opiniones, sin comprometer la autonomía de su labor auditora.
6. Evaluar de manera periódica, si los actores interesados consideran si la comunicación fue eficaz.

### **PRINCIPIO 7: *Ser una fuente confiable de conocimiento y orientación independiente y objetiva que apoya los cambios benéficos en la mejora de la gestión***

Los organismos auditores deben:

1. Basar su trabajo en el criterio profesional independiente, así como en el análisis confiable y sólido.
2. Contribuir al debate sobre la mejora del sector público, sin que su autonomía se vea comprometida.

<sup>9</sup> Se puede encontrar mayor información en la NPASNF 20 "Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas".

3. Como instancias activas en las tareas de fiscalización del sector público, tanto a nivel federal como estatal y municipal, utilizar su conocimiento y entendimiento para respaldar, cuando así sea conveniente, las reformas del sector público pertinentes para contribuir al mejor desempeño gubernamental, así como a la rendición de cuentas.
4. Evaluar de manera periódica si los actores interesados creen que están siendo eficaces y contribuyen a la mejora de la gestión.
5. Colaborar a nivel nacional, en el marco del Sistema Nacional de Fiscalización y con otras instancias profesionales pertinentes, a fin de promover y consolidar las labores de auditoría gubernamental, la prevención de riesgos, el combate a la corrupción, la transparencia y la rendición de cuentas del sector público.

## **CONSTITUIRSE COMO UNA INSTANCIA MODELO QUE PREDIQUE CON EL EJEMPLO**

Los organismos auditados deben ser dignos de confianza. Su credibilidad depende de si su labor es percibida públicamente como independiente, autónoma, imparcial, competente y responsable. A fin de que esto suceda, los organismos auditores deben predicar con el ejemplo.

### **PRINCIPIO 8: *Garantizar la apropiada transparencia y rendición de cuentas de los organismos auditores*<sup>10</sup>**

Los organismos auditores deben:

1. Realizar sus funciones de tal manera que contribuyan a mantener la rendición de cuentas y la transparencia.
2. Dar a conocer públicamente su normatividad aplicable, sus atribuciones, misión y estrategia.
3. Utilizar la normatividad aplicable referida a las normas, procesos

<sup>10</sup> Se puede encontrar mayor en la NPASNF 20 "Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas".

y métodos de auditoría, que sean objetivos y transparentes, y darlas a conocer a los actores y partes interesadas.

4. Gestionar sus operaciones de manera económica, eficaz, efectiva y de acuerdo con las leyes, regulaciones y normas en vigor, e informar públicamente acerca de estos asuntos, según corresponda.
5. Sujetarse en su caso a una revisión externa e independiente de sus operaciones y poner sus resultados a disposición de los actores interesados.

### **PRINCIPIO 9: *Garantizar el desempeño eficiente de los organismos auditores***

Los organismos auditores:

1. Deben aceptar y cumplir los principios institucionales e informar acerca de ello de manera apropiada.
2. Pueden sujetarse, en su caso, a una revisión independiente, por ejemplo, una revisión entre pares.
3. Deben tener una gestión organizacional y una estructura de apoyo apropiada, a fin de que puedan dar cauce a los procesos necesarios para una gestión adecuada y apoyar sólidas prácticas internas de control.
4. Deben evaluar el riesgo organizacional de manera periódica y complementarlo con iniciativas de gestión de riesgos debidamente implementadas y supervisadas regularmente.

### **PRINCIPIO 10: *Cumplir con el Código de Ética***

Los organismos auditores deben:

1. Emplear un código de ética <sup>11,12</sup>

<sup>11</sup> Un código de ética es una declaración exhaustiva de valores universales y principios que debería guiar el trabajo diario de los auditores gubernamentales.

<sup>12</sup> Se puede encontrar mayor información en la NPASN 30 "Código de Ética".

2. Emplear altos estándares de integridad y ética, como se expresa en un código de conducta.<sup>13</sup>
3. Instaurar políticas y procesos adecuados para garantizar el conocimiento y el cumplimiento de los requisitos del código de conducta que se establezca dentro de su estructura.
4. Publicar y aplicar sus valores fundamentales y su compromiso con la ética profesional en todos los aspectos de su actividad profesional para, de esta forma, servir como ejemplo.

**PRINCIPIO 11: *Esforzarse por conseguir la excelencia y calidad del servicio***

Los organismos auditores deben:

1. Establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que reconozca que la calidad es indispensable a la hora de llevar a cabo todas sus actividades.
2. Requerir en las políticas y procedimientos que todo el personal y todas las partes que trabajen en nombre del organismo auditor cumplan con los requisitos éticos correspondientes.
3. Prever en las políticas y procedimientos compromisos profesionales o trabajos para los que estén debidamente capacitados.
4. Contar con los recursos suficientes y adecuados para llevar a cabo su trabajo, de conformidad con normas pertinentes y otros requisitos, incluyendo el tener libre y oportuno acceso a asesoramiento externo e independiente cuando así lo necesiten.
5. Promover en las políticas y procedimientos la coherencia en la calidad de su trabajo, así como establecer responsabilidades de supervisión y evaluación.

<sup>13</sup> Un código de conducta es una normativa interna, desarrollada de acuerdo con el entorno individual de cada organismo fiscalizador, en el que se establecen las disposiciones institucionales que rigen la conducta del auditor. El código incorpora los valores y principios incluidos en el código de ética. Para mayor información, revisar la NPASNF 20 "Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas", principio 2.4.

6. Establecer un proceso de supervisión que asegure que el sistema de control de calidad propio, incluyendo un proceso de garantía de calidad, sea pertinente, adecuado y que funcione correctamente.

### **PRINCIPIO 12: Creación de capacidades mediante la promoción del aprendizaje y de compartir conocimientos, experiencias y mejores prácticas**

Los organismos auditores deben:

1. Promover el desarrollo profesional continuo que contribuya a la excelencia personal, de equipo y organizacional.
2. Contar con una estrategia de desarrollo profesional, entre cuyas acciones se incluya la capacitación, que se base a su vez en los niveles mínimos profesionales, la experiencia y la competencia necesaria para llevar a cabo el trabajo de auditoría gubernamental.
3. Esforzarse por asegurar que su personal cuente con las competencias profesionales, así como con el apoyo de compañeros y de los responsables de la administración para ejercer su trabajo.
4. Fomentar el compartir conocimientos, experiencias y mejores prácticas para la creación de capacidades que contribuyan al logro de resultados.
5. Tener como referente el trabajo de otros, incluidas entidades auditoras pares, y las instancias del Sistema Nacional de Fiscalización y otros organismos profesionales afines.
6. Esforzarse por cooperar con todo ente auditor en general, a fin de fortalecer, elevar la calidad y consolidar la credibilidad y reputación de la profesión de auditoría gubernamental.
7. Procurar participar en las actividades del Sistema Nacional de Fiscalización y crear redes con otras instancias responsables de la auditoría gubernamental e instituciones pertinentes, a fin de estar actualizados, compartir conocimientos y beneficiarse mutuamente.

## ANEXO A

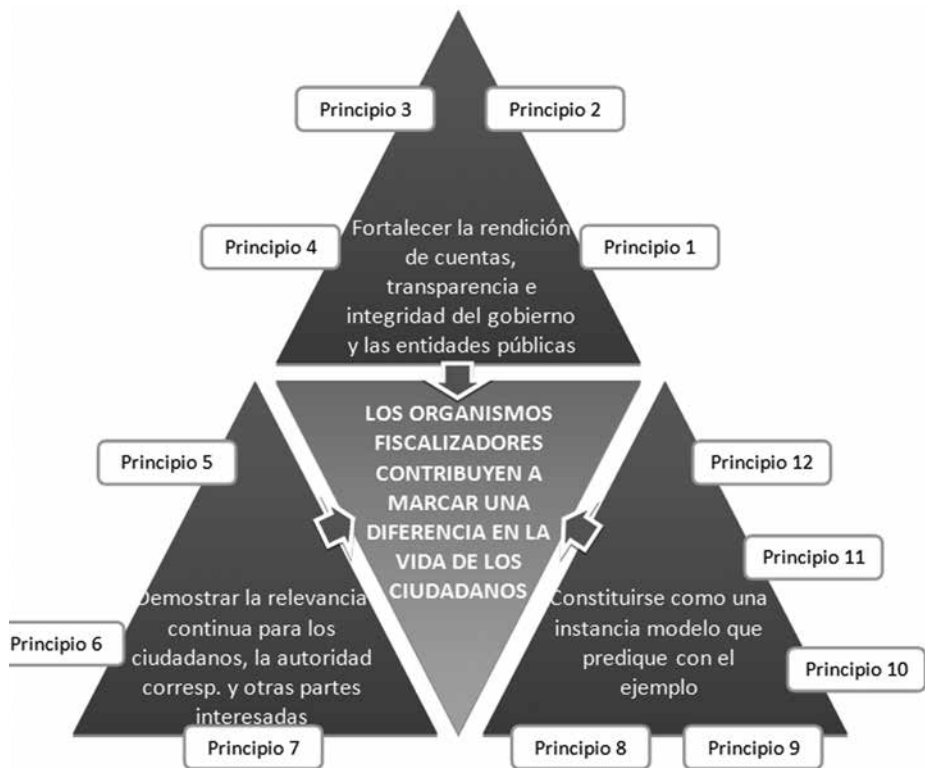
En qué medida un organismo fiscalizador puede contribuir a marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos, dependerá de que estas instancias de auditoría gubernamental:





## ANEXO B

### Los 12 Principios del Valor y Beneficios de los organismos fiscalizadores dentro de cada uno de los tres objetivos son:







# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 20**

**PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA  
Y RENDICIÓN DE CUENTAS**

---

**Nivel 2**



---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 20

## PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

*La presente norma profesional de auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se basa en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) No. 20, "Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas", formulada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). La NPASNF 20 es una versión adaptada al contexto nacional y objetivos estratégicos del SNF, de conformidad con el acuerdo de los miembros del Sistema, durante su Tercera Reunión, celebrada el 23 de octubre de 2012, en la Ciudad de México.*

*La adecuación e instrumentación, en el seno del SNF, de esta norma (y las que integran el Marco Normativo de la INTOSAI), se apega a la Declaración de Sudáfrica, emitida por la INTOSAI durante su XX Congreso, llevado a cabo en noviembre de 2010, por medio del cual esta Organización hace un llamado para que los países miembros usen el Marco Normativo como un punto de referencia para fortalecer las labores de auditoría del sector público. De acuerdo a la Declaración de Sudáfrica, cada país miembro determinará su propio enfoque de adopción, adecuación e instrumentación, de conformidad con su normativa aplicable.*

### PREÁMBULO

El propósito de esta norma es establecer los principios básicos de transparencia y rendición de cuentas aplicables a los organismos auditores, a efectos de que puedan constituirse, tras su implementación, en instancias que prediquen con el ejemplo.

Los organismos auditores forman parte de un sistema jurídico que los obliga a rendir cuentas ante las autoridades que correspondan, partes interesadas o el público en general. Son también responsables de planificar y ejecutar su trabajo con herramientas adecuadas para promover la rendición de

cuentas y la transparencia de sus actividades, con el propósito de cumplir con sus atribuciones de manera plena y objetiva.

Uno de los principales desafíos a los que se enfrentan los organismos auditores es promover, en la sociedad y en la administración pública, una mejor comprensión de cuáles son sus funciones y tareas. Por ello, la información sobre los organismos auditores, además de ser consistente con su normativa aplicable, debe ser de fácil acceso y pertinente. Sus procesos de trabajo, actividades y productos deben ser transparentes. Además, deben mantener una comunicación abierta con los medios y otras partes interesadas.

Este documento forma parte del Marco Normativo del Sistema Nacional de Fiscalización, y los principios aquí señalados deben aplicarse de manera conjunta con lo dispuesto en las demás normas.

Los organismos fiscalizadores miembros del SNF actúan bajo diferentes mandatos y modelos. Estos principios podrían no ser aplicables por igual a todos los organismos auditores, pero su objetivo es conducirlos hacia una meta común de transparencia y rendición de cuentas.

## **1. CONCEPTOS DE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS**

La transparencia y rendición de cuentas son dos elementos importantes para el buen gobierno.

La transparencia aplicada de manera consistente, puede ayudar a combatir la corrupción, a mejorar el buen desempeño del sector público y a promover la rendición de cuentas.

La transparencia y rendición de cuentas no se pueden separar: ambas abarcan muchas acciones semejantes.

El concepto de rendición de cuentas vinculado a los organismos auditores se refiere al logro de los siguientes objetivos:

- cumplir sus obligaciones legales, conforme a sus facultades de auditoría y presentación de informes, en el marco de su presupuesto;

- evaluar y dar seguimiento de su propio desempeño así como al impacto de su labor auditora;
- informar sobre el cumplimiento normativo y la eficiencia en el uso de recursos públicos, incluyendo sobre sus propias acciones y actividades, y el uso de los recursos de los organismos auditores, y
- rendir cuentas (el Titular del organismo auditor y su personal) de su actuación.

La noción de transparencia se refiere a que la información pública que emita el organismo fiscalizador, sea de manera oportuna, fidedigna, clara y pertinente, sobre su situación, mandato, estrategia, actividades, gestión financiera, operaciones y desempeño. Además, incluye la obligación de informar sobre los resultados y conclusiones de las auditorías, y hacer accesible al público la información relativa a los organismos auditores, de conformidad con la legislación aplicable.

En ese contexto, se plantean los siguientes principios de transparencia y rendición de cuentas aplicables a los organismos auditores:

## **2. PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS**

### **2.1 Los organismos auditores cumplen con las disposiciones señaladas en la normatividad que les corresponda, en materia de transparencia y rendición de cuentas.**

- Los organismos auditores deben observar la normatividad relacionada con la transparencia y rendición de cuentas.

### **2.2 Los organismos auditores hacen públicos sus mandatos, responsabilidades, misión, visión y estrategia.**

- Los organismos auditores deben hacer públicos sus mandatos, misión, visión, organización y estrategias, así como sus relaciones con las diferentes partes interesadas en su función fiscalizadora, entre otras, y

- Se deben hacer públicos los requerimientos y condiciones para el nombramiento, remoción y duración en el encargo de los titulares de los organismos auditores.

### **2.3 Los organismos auditores adoptan e instrumentan normas, procedimientos y metodologías de auditoría, objetivas y transparentes.**

Los organismos auditores deben:

- Adoptar e instrumentar normas y metodologías de auditoría que sean consistentes con los principios fundamentales de auditoría establecidos por el SNF;
- Comunicar el alcance de las actividades de auditoría que practican en el ámbito de sus propias competencias, sobre la base de una evaluación de riesgos y como resultado de sus procesos de planeación;
- Comunicar a los entes auditados acerca de los criterios sobre los que fundamentará sus opiniones o dictámenes;
- Mantener informados a los entes auditados sobre los objetivos, metodologías y resultados de sus auditorías.
- Aplicar mecanismos de seguimiento eficaces sobre las acciones que emitan para asegurar que los entes auditados las atiendan adecuadamente.
- Implementar sistemas apropiados de aseguramiento de calidad de sus actividades e informes de auditoría, y someter éstos a una evaluación periódica e independiente.

### **2.4 Los organismos auditores aplican estándares de integridad y ética en todos los niveles de su personal.**

Los organismos auditores deben:

- Contar con reglas o códigos, políticas y prácticas deontológicas acordes al Código de Ética del SNF, NPASN 30, que forma parte del Marco Normativo del Sistema;

- Evitar y prevenir los conflictos de interés, así como actos corruptos, para garantizar la transparencia y la legalidad de sus propias operaciones;
- Promover activamente la conducta ética de todo su personal auditor, por lo que debe comunicar los requisitos, códigos y obligaciones a los que deben sujetarse, y
- Hacer públicos los requerimientos y obligaciones éticas del personal auditor.

### **2.5 Los organismos auditores velan por el respeto de los principios de transparencia y rendición de cuentas cuando se contraten servicios externos.**

- Los organismos auditores deben garantizar que ante la contratación de servicios externos, se observen los principios de transparencia y rendición de cuentas;
- En los casos en que se contraten servicios periciales o subcontraten actividades de auditoría, la responsabilidad ética debe recaer en los organismos auditores, por lo que deben asegurarse que las terceras contratadas se sujeten a las mismas políticas de independencia, integridad y ética profesional.

### **2.6 Los organismos auditores realizan sus operaciones con economía, eficiencia, eficacia, oportunidad y de conformidad con la normatividad aplicable, informando sobre estas materias.**

Los organismos auditores deben:

- Emplear prácticas adecuadas de gestión, así como controles internos apropiados sobre su propia gestión y operaciones financieras;
- Dar a conocer sus informes financieros al público o a la autoridad que corresponda, según la normatividad aplicable;
- Evaluar e informar sobre su práctica auditora en sus principales modalidades: auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño;



- Mantener y desarrollar las técnicas y capacidades necesarias para desempeñar sus funciones, y cumplir su misión y responsabilidades;
- Medir, informar y transparentar a las autoridades que correspondan, sobre el origen, así como la eficiencia y eficacia del ejercicio de los recursos financieros asignados;
- Emplear indicadores de desempeño para evaluar el valor de su labor fiscalizadora para referencia de las autoridades competentes y los ciudadanos, según lo dispuesto en su normativa aplicable;
- Hacer un seguimiento de su visibilidad pública, resultados e impacto a través del aprovechamiento de retroalimentación externa, y
- Efectuar una evaluación y seguimiento de los resultados e impacto de las auditorías que practican.

### **2.7 Los organismos auditores informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones sobre el desempeño gubernamental.**

Los organismos auditores deben:

- Dar a conocer a la sociedad, o a la autoridad que corresponda, al menos de forma anual, sus conclusiones y las acciones que se derivan de las auditorías que practican, de conformidad con la normatividad aplicable en materia de manejo de información confidencial o reservada;
- Informar sobre el seguimiento de las acciones emitidas;

### **2.8 Los organismos auditores comunican sus actividades y los resultados de las auditorías practicadas de manera amplia y oportuna.**

Los organismos auditores deben:

- Reportar a las autoridades competentes o partes interesadas, sobre sus actuaciones y resultados de auditoría, y hacerlos públicos y transparentes ante la sociedad, según la normatividad aplicable;

- Promover el interés público y académico sobre los resultados de sus auditorías, sobre todo de los más importantes;
- Elaborar y emitir sus informes de auditoría en los plazos establecidos. La transparencia y la rendición de cuentas se verán reforzadas si los trabajos de auditoría y la información que de ellos derive es proporcionada de manera oportuna, pertinente y confiable, y
- Los informes de los organismos auditores deberán ser accesibles y comprensibles a todo el público en general, o bien a la autoridad competente según la normatividad aplicable.



# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 30**

**CÓDIGO DE ÉTICA**

---

**Nivel 2**



---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 30

## CÓDIGO DE ÉTICA

*La presente Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se basa en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) No. 30, “Código de Ética”, formulada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). La NPASN 30 es una versión adaptada al contexto nacional y objetivos estratégicos del SNF, de conformidad con el acuerdo de los miembros del Sistema, durante su Tercera Reunión, celebrada el 23 de octubre de 2012, en la Ciudad de México.*

*La adecuación e instrumentación, en el seno del SNF, de esta norma (y las que integran el Marco Normativo de la INTOSAI), se apega a la Declaración de Sudáfrica, emitida por la INTOSAI durante su XX Congreso, llevado a cabo en noviembre de 2010, por medio del cual esta Organización hace un llamado para que los países miembros usen el Marco Normativo como un punto de referencia para fortalecer las labores de auditoría del sector público. De acuerdo a la Declaración de Sudáfrica, cada país miembro determinará su propio enfoque de adopción, adecuación e instrumentación, de conformidad con su normativa aplicable.*

## PREÁMBULO

Uno de los objetivos del Sistema es el establecimiento de normas de auditoría comunes para todos los organismos auditores en el país. Este Código de Ética es parte de dicho cuerpo normativo y se constituye como un instrumento aplicable para todos los organismos auditores a nivel nacional.

Cada organismo auditor deberá contar con normas más específicas que complementen y detallen lo señalado en este Código de Ética. En particular, deberán emitir un código de conducta y directrices para prevenir el conflicto de intereses.

## INTRODUCCIÓN

El propósito de la NPASNF 30, Código de Ética Profesional del SNF, es impulsar, consolidar y velar por una cultura de valores y principios éticos que guíen su labor cotidiana.

La misión del SNF es “establecer un ambiente de coordinación efectiva entre todos los organismos gubernamentales de fiscalización en el país, con el fin de trabajar bajo una misma visión profesional, con similares estándares, valores éticos y capacidades técnicas, con el fin de proporcionar certidumbre a los entes auditados, así como garantizar a la ciudadanía que la revisión al uso de los recursos públicos se hará de una manera más ordenada, sistemática e integral.”

Lo anterior favorece la rendición de cuentas y, por ende, la vida democrática del país. Por ello, las facultades y responsabilidades de la auditoría del sector público plantean elevadas exigencias éticas para quienes laboran en los organismos auditores. Este código contempla exigencias éticas relacionadas con los servidores públicos en general y, adicionalmente, las específicas para quienes trabajan en organismos auditores, por cuya función deben predicar con el ejemplo.

El personal auditor de los organismos auditores debe ser consciente de que su actuación profesional y ética impacta directamente en la imagen institucional, y es un elemento que influye en la percepción sobre la validez de los juicios y opiniones que emitan.

En consecuencia, resulta necesario que el personal fiscalizador cuente con cualidades profesionales y personales idóneas para adoptar, de manera convencida y plena, los principios contenidos en este Código: legalidad, integridad, independencia, objetividad, imparcialidad, confidencialidad, y competencia técnica y profesional.

### **Principios éticos a seguir por parte del personal de los organismos fiscalizadores**

Los principios que a continuación se señalan deben ser percibidos como una referencia cotidiana en el trabajo que desarrollan los integrantes de los organismos auditores en el país; no deben ser percibidos como algo

distante o lejano. El contenido de estos principios debe verse como una guía personal que les ayudará a desempeñar sus actividades en beneficio de sus lugares de trabajo, familia y país.

## **1. Integridad.**

La integridad es la base que establece la confianza de la ciudadanía en el trabajo de la institución. Abarca toda la serie de acciones y actitudes que posibilitan una actuación responsable que distingue lo legal, lo justo, lo honesto y lo apropiado de lo que no lo es.

## **2. Independencia.**

La independencia significa estar libre de influencias, presiones, simpatías o afectos que pongan en riesgo la capacidad del personal auditor para cumplir sus responsabilidades de manera neutral y equilibrada, por lo que debe vigilar que no existan conflictos de interés respecto a los entes a los que audita.

## **3. Objetividad.**

La objetividad es una actitud mental que permite cumplir con el deber sin subordinar el juicio propio a criterios ajenos a las labores emprendidas, por lo que las opiniones a las que llegue el personal de los organismos auditores deberán sustentarse solo en evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, la cual se ha valorado y comunicado de manera equilibrada.

## **4. Imparcialidad.**

La imparcialidad es el elemento crítico de la equidad en una sociedad democrática e implica una auto-disciplina que debe ejercerse con profesionalismo y convicción. La imparcialidad implica dar a todos los sujetos el mismo trato si se encuentran en las mismas circunstancias, sin permitir la injerencia de prejuicios o preferencias personales en la elaboración de un dictamen u opinión.



Es esencial que el personal fiscalizador de los organismos auditores no sólo actúe de manera independiente, objetiva e imparcial en los hechos, también debe velar por que sus actos no generen ante terceros la impresión o percepción de que se han transgredido estos principios.

## **5. Confidencialidad.**

La confidencialidad consiste en mantener una estricta reserva de la información obtenida durante la ejecución de las auditorías, de los resultados y su seguimiento.

## **6. Competencia técnica y profesional.**

La auditoría gubernamental es una actividad altamente especializada y multidisciplinaria, que requiere de competencias específicas. Por esa razón, el personal de los organismos auditores tiene el deber ético y profesional de contar con los conocimientos, aptitudes y habilidades necesarios para llevar a cabo sus responsabilidades individuales; asimismo, dichos organismos auditores tienen la obligación de promover y facilitar al personal auditor la adquisición de conocimientos mediante capacitación continua.

La aplicación de estos principios y valores sustentan los siguientes compromisos institucionales:

- Ejercer su autonomía técnica y de gestión con responsabilidad, profesionalismo, visión estratégica y capacidad auditora.
- Impulsar la cultura de la rendición de cuentas en la gestión gubernamental, con una actitud constructiva, sin incurrir en actitudes prepotentes u hostiles hacia los entes fiscalizados.
- Predicar con el ejemplo, mediante la utilización honrada, racional y clara de los recursos que le sean asignados.

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 40**

**CONTROL DE CALIDAD  
PARA LOS ORGANISMOS AUDITORES**

---

**Nivel 2**



---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 40

## CONTROL DE CALIDAD PARA LOS ORGANISMOS AUDITORES

*Esta norma profesional de auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) se basa en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) No. 40, "Control de Calidad para las EFS", formulada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a partir de la Norma Internacional sobre Control de Calidad (ISQC-1), desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en diciembre de 2008.*

*La NPASNF 40 es una versión adaptada al contexto nacional y objetivos estratégicos del SNF, de conformidad con el acuerdo de los miembros del Sistema, durante su Tercera Reunión, celebrada el 23 de octubre de 2012, en la Ciudad de México.*

*La adecuación e instrumentación, en el seno del SNF, de esta norma (y las que integran el Marco Normativo de la INTOSAI), se apega a la Declaración de Sudáfrica, emitida por la INTOSAI durante su XX Congreso, llevado a cabo en noviembre de 2010, por medio del cual esta Organización hace un llamado para que los países miembros usen el Marco Normativo como un punto de referencia para fortalecer las labores de auditoría del sector público. De acuerdo a la Declaración de Sudáfrica, cada país miembro determinará su propio enfoque de adopción, adecuación e instrumentación, de conformidad con su normativa aplicable.*

### PREÁMBULO

El propósito de esta norma es ofrecer los elementos básicos para que los organismos auditores establezcan y mantengan un sistema de control de calidad que abarque el trabajo que realizan, proponiendo un esquema que responda a sus riesgos de calidad.

Uno de los mayores retos que enfrentan todos los organismos auditores es realizar sus actividades con estándares de calidad de manera consistente. La calidad del trabajo que realizan los organismos auditores afecta su reputación, credibilidad y la habilidad para cumplir con sus facultades.

Para que un sistema de control de calidad sea eficaz, debe ser parte de la estrategia, cultura, políticas y procedimientos de cada organismo fiscalizador como se señala en esta norma. En este sentido, la calidad no es un proceso adicional posterior a la emisión del informe, sino consecuencia de la ejecución de las actividades de cada organismo auditor y la generación de sus informes.

Este documento es parte integral del Marco de Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización, y debe usarse en conjunto con las otras Normas del Marco.

Cada organismo auditor debe decidir cómo implementar estos elementos básicos conforme a sus atribuciones, estructura, riesgos y el tipo de trabajo que realiza.

## 1. ALCANCE DE LA NPASN 40

La Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 40 (NPASN 40), está basada en la Norma Profesional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*ISSAI 40*), que toma a su vez como base los principios clave de la Norma Internacional de Control de Calidad, *ISQC-1*<sup>1</sup>. Aunque la *ISQC-1* incluye algunos aspectos específicos a los organismos auditores del sector público, y en muchos aspectos es apropiado para los miembros del SNF, los principios clave requieren cierta adecuación para que sean aplicables a todos los organismos auditores integrantes del Sistema.

La NPASN 40 sirve de guía a los organismos auditores en la aplicación de los principios clave de la *ISQC-1* ante la amplia gama de trabajos que éstos realizan, y en consideración de su mandato y circunstancias. Este documento señala las medidas de control de calidad que son relevantes para alcanzar una alta calidad en la ejecución de auditorías del sector público.

<sup>1</sup> *International Standard on Quality Control (ISQC 1)*, de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que aborda el control de calidad para las empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros servicios de aseguramiento y afines.

Aunque el propósito general y principios clave de la NPASNF 40 son consistentes con la *ISQC-1*, los requerimientos de la norma del SNF han sido adaptados para asegurar su relevancia para todos los organismos fiscalizadores. Esto explica las divergencias que puedan encontrarse entre ambas.

La NPASNF 40 establece un marco general para el control de calidad en los organismos auditores aplicable a todas las actividades que estos realizan.

La NPASNF 40 se enfoca en los aspectos organizacionales de la calidad en las auditorías de los organismos auditores. Asimismo, proporciona un marco de referencia que será completado por otras normas y directrices que emita el SNF en torno al control de la calidad requerido para realizar auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño, así como otros tipos de auditorías y labores a cargo de los organismos auditores.

## **2. ASPECTOS GENERALES**

Uno de los objetivos de los organismos auditores es establecer y mantener un sistema de control de calidad.

El marco proporcionado por la NPASNF 40 busca contribuir con este propósito, pero con debida atención a las atribuciones y circunstancias de cada organismo auditor miembro del SNF.

## **3. ¿QUÉ ES UN SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD?**

Los principales elementos del control de calidad son los siguientes:

- (a) responsabilidad del titular sobre la calidad en la entidad en cuestión;
- (b) requerimientos éticos relevantes;
- (c) generación y continuación de las relaciones con el ente auditado y respecto a actividades específicas;
- (d) recursos humanos, financieros y materiales;

- (e) realización de actividades, y
- (f) monitoreo.

Además de estos elementos, es indispensable documentar las políticas y procedimientos de control de calidad, así como comunicarlas al personal de la entidad.

Los elementos de un sistema de control de calidad se pueden aplicar a variedad de labores realizadas por los organismos auditores.

Como un objetivo primordial, cada organismo auditor debe considerar los riesgos a la calidad inherentes a su trabajo, y establecer un sistema de control de calidad que esté diseñado para responder adecuadamente a ellos. Los riesgos relativos a la calidad dependerán de las atribuciones de cada organismo auditor, así como de las condiciones y del ambiente en el que opere. Estos riesgos pueden surgir en diversas áreas de actividad de los organismos auditores.

Para mantener un sistema de control de calidad, se requiere de constante seguimiento y un compromiso de mejora continua.

#### **4. ESTRUCTURA DE LA NPASN 40**

Esta sección de la norma comprende seis elementos; cada uno de ellos incluye:

- principios clave, y
- directrices para su aplicación.

##### **Primer Elemento:**

##### **Responsabilidad del Titular sobre la Calidad en el Organismo Auditor.**

El organismo auditor debe establecer políticas y procedimientos diseñados para asegurar que se tenga una cultura interna que reconozca que la calidad es esencial en el desempeño de sus actividades. Dichas políticas y procedimientos deben ser establecidas por el Titular del organismo auditor, quien debe asumir la máxima responsabilidad por el sistema de control de calidad.

## Directrices de aplicación para los organismos auditores.

- La titularidad de un organismo auditor puede estar conferida a un individuo o a un grupo de funcionarios, dependiendo de las facultades y circunstancias del organismo auditor en cuestión.
- El Titular del organismo auditor debe ser el responsable principal de la calidad de todas las actividades realizadas<sup>2</sup>.
- El Titular del organismo auditor puede delegar la responsabilidad de gestionar el sistema de control de calidad, a una persona o personas con la experiencia suficiente y apropiada para asumir dicha responsabilidad.
- El organismo auditor debe esforzarse por lograr una cultura que reconozca y recompense el trabajo de calidad. Para ello, se requiere que dicha cultura “permee desde las más altas posiciones”<sup>3</sup> a fin de reforzar la importancia de dicho concepto en cada una de las actividades que se realizan, incluyendo las tareas que sean subcontratadas. Lograr esta cultura también depende de acciones claras, consistentes y frecuentes, en todos los niveles que enfatizan la importancia de la calidad.
- La estrategia de cada organismo auditor debe reconocer como requerimiento primordial realizar con calidad sus actividades, para que los aspectos políticos, económicos y de otra índole no comprometan su desempeño.
- Los organismos auditores deben asegurarse que las políticas y procedimientos del control de calidad sean claramente comunicadas al personal del organismo auditor y al de todas aquellas partes que sean contratadas para desempeñar labores para el organismo auditor.
- Los organismos auditores deben asegurarse de contar con los recursos suficientes para mantener su sistema de control de calidad.

<sup>2</sup> Esto debe ser consistente con el principio 5 de la NPASNF 20 “Principios de transparencia y rendición de cuentas de los organismos auditores”.

<sup>3</sup> En inglés “*Tone at the Top and Audit Quality*” – Comité Transnacional de Auditores, Foro de Entidades (Forum of Firms), Federación Internacional de Contadores (Diciembre 2007) – [www.ifac.org](http://www.ifac.org)



## **Segundo Elemento: Requerimientos Éticos Relevantes**

El organismo auditor debe establecer políticas y procedimientos diseñados para asegurar de manera razonable que su personal y partes contratadas, realicen trabajos que cumplan con los requerimientos éticos relevantes.

### **Directrices de aplicación para los organismos auditores:**

- Los organismos auditores deben promover el cumplimiento de los requerimientos éticos en la realización de sus actividades.
- Todo el personal del organismo fiscalizador, así como quienes sean contratados por éste para desempeñar trabajos, deben demostrar un comportamiento ético.
- El Titular del organismo auditor, y en su caso, los responsables de gestionar el sistema de control de calidad deben dar el ejemplo de un comportamiento ético.
- Entre los requerimientos éticos relevantes, deben incluirse aquellos estipulados en la normatividad que rija las operaciones del organismo auditor.
- Los requerimientos éticos para los organismos auditores deben basarse en la NPASNF 30, Código de Ética del SNF, en consideración de sus facultades y circunstancias, incluidas las de su personal profesional.
- Los organismos auditores deben asegurarse que las partes que sean contratadas para realizar trabajos diversos, se sujeten igualmente a los acuerdos de confidencialidad correspondientes.
- Los organismos auditores deben considerar el uso de declaraciones por escrito de su personal para confirmar el cumplimiento de los requerimientos éticos institucionales.
- Los organismos auditores deben asegurarse que existan políticas y procedimientos para notificar oportunamente a su Titular, respecto a los incumplimientos o violaciones a los requerimientos éticos, lo que le permitirá emprender las acciones apropiadas para resolver dichos asuntos.

- Los organismos auditores deben asegurarse que existan políticas y procedimientos para mantener la independencia<sup>4</sup> de su Titular y su personal, así como de las partes contratadas para realizar trabajos diversos.
- Los organismos auditores deben contar con políticas y procedimientos para rotar al personal auditor cuando esto sea apropiado, a fin de reducir el riesgo de familiarización indebida con el ente fiscalizado.

### **Tercer Elemento:**

#### **Planeación y Establecimiento de relaciones con el Ente Auditado**

Se deben establecer políticas y procedimientos diseñados para asegurar, de manera razonable, que se realizarán actividades cuando el organismo auditor:

- a) Tenga la facultad para realizar la auditoría, y las capacidades, incluyendo el tiempo y recursos, requeridos;
- b) Pueda cumplir con los requerimientos éticos relevantes, y
- c) Haya considerado la integridad del ente auditado y la manera de afrontar los riesgos de calidad que pudieran surgir.

Las políticas y procedimientos deben reflejar la gama de actividades que realiza cada organismo auditor de acuerdo a su marco legal de competencia.

#### **Directrices de aplicación para los organismos auditores:**

- Para todas las actividades realizadas, los organismos auditores deben establecer sistemas para considerar los riesgos a la calidad que puedan surgir en el desempeño de sus labores. Estos sistemas variarán, según la naturaleza del trabajo en cuestión.

<sup>4</sup> Para mayor información sobre la autonomía e independencia de los organismos fiscalizadores, refiérase a la NPASNF 10, Principios de Autonomía e Independencia de los Organismos Auditores.

- Los organismos auditores deben considerar su programa de trabajo y la disponibilidad de los recursos necesarios para ejecutar la amplia gama de actividades a su cargo, con el nivel de calidad deseado. Para esto, el organismo auditor debe establecer un sistema que permita priorizar sus labores tomando en cuenta la necesidad de mantener la calidad. Si los recursos no fueran suficientes o existiera un riesgo a la calidad, el organismo auditor debe tener procedimientos para asegurar que el Titular esté informado y realice las acciones correspondientes ante la autoridad competente.
- Los organismos auditores deben evaluar si existe un riesgo material a su independencia, en los términos establecidos en la NPASNF 10. Cuando este riesgo sea identificado, el organismo auditor debe determinar y documentar la manera de enfrentar este riesgo, y asegurar que exista un proceso apropiado de aprobación y documentación.
- En los casos en que la integridad del ente auditado esté en duda, el organismo auditor debe considerar los riesgos que surjan por la capacidad del personal, el nivel de los recursos, y cualquier problema ético que se pueda presentar en el ente auditado.
- Los organismos auditores deben considerar procedimientos para iniciar y dar seguimiento a sus labores, incluyendo las subcontratadas. Si un organismo auditor decide emprender una revisión, debe asegurarse de contar con la aprobación requerida, y de evaluar y gestionar los riesgos implícitos.
- Los organismos auditores deben asegurarse que sus procedimientos de gestión de riesgos sean los adecuados, para mitigar su impacto en el desempeño de sus actividades. La respuesta a los riesgos puede incluir:
  - determinar cuidadosamente el alcance del trabajo a realizarse;
  - designar personal acorde a las acciones a auditar, y
  - realizar una revisión exhaustiva de las actividades, antes de que se emita el informe.

#### **Cuarto Elemento: Recursos Humanos, Financieros y Materiales.**

Un organismo auditor debe establecer políticas y procedimientos diseñados para asegurar, de manera razonable, que se cuenta con los recursos suficientes (personal y, si es el caso, las partes que sean subcontratadas para realizar labores del organismo auditor), con las competencias, capacidades y compromiso con los principios éticos necesarios para:

- a) Realizar sus labores de conformidad con las normas profesionales y las disposiciones legales y regulatorias correspondientes
- b) Permitir al organismo auditor emitir los informes que sean apropiados a las circunstancias con la calidad requerida.

#### **Directrices de aplicación para los organismos fiscalizadores:**

- Los organismos auditores deben asegurarse que cuenten con el personal (propio o subcontratado) con las habilidades y pericia necesarias para desempeñar su amplia gama de actividades.
- Los organismos auditores deben asegurarse que estén claramente asignadas las responsabilidades inherentes a sus actividades.
- Los organismos auditores deben asegurar que su personal, y las partes que sean contratadas para desempeñar labores específicas, posean las competencias requeridas para realizar las actividades previstas.
- Los organismos auditores deben reconocer que en ciertas circunstancias su personal y, de ser el caso, las partes contratadas para desempeñar determinadas labores, pueden tener obligaciones personales para cumplir con los requerimientos establecidos por entidades profesionales, que son complementarios a los requerimientos determinados por el organismo auditor en cuestión.
- Los organismos auditores deben asegurarse que las políticas y procedimientos en materia de recursos humanos, enfatizan en forma apropiada la calidad y el compromiso del organismo auditor con los principios éticos. Estas políticas y procedimientos

relacionados a los recursos humanos deben contemplar los siguientes aspectos:

- o reclutamiento (incluyendo las competencias requeridas para el personal a ser reclutado);
  - o evaluación del desempeño;
  - o desarrollo profesional;
  - o capacidades (considerando el tiempo suficiente para realizar las tareas asignadas con los estándares de calidad requeridos);
  - o competencias (tanto éticas como técnicas);
  - o desarrollo en su carrera profesional-laboral;
  - o promoción;
  - o compensación, y
  - o la valoración de las necesidades del personal de acuerdo a su estructura.
- Los organismos auditores deben promover el aprendizaje y la capacitación de todo su personal para favorecer su desarrollo profesional, y asegurarse de que esta capacitación es acorde a los nuevos desarrollos en el ámbito profesional en cuestión.
  - Los organismos auditores deben asegurarse que su personal y las partes que sean contratadas para desempeñar determinadas labores, tengan el conocimiento requerido sobre el sector público en el que opera el organismo auditor en cuestión, así como una completa comprensión de las labores a realizar.
  - Los organismos auditores deben asegurarse que la calidad y sus principios éticos sean los criterios clave para evaluar el desempeño de su personal, así como el de las partes que sean contratadas para desempeñar determinadas labores.

## **Quinto Elemento: Realización de Actividades**

El organismo auditor debe establecer políticas y procedimientos diseñados para asegurar, de manera razonable, que sus actividades se lleven a cabo de conformidad con las normas profesionales y la normatividad aplicable;

Dichas políticas y procedimientos deben contemplar:

- a) Asuntos relevantes para promover la consistencia en la calidad de las actividades llevadas a cabo;
- b) Responsabilidades para la supervisión, y
- c) Responsabilidades de revisión.

### **Directrices de aplicación para los organismos auditores:**

- Los organismos auditores deben asegurarse que existan políticas, procedimientos y herramientas, tales como metodologías de auditoría, para realizar las labores de fiscalización y otras actividades bajo su responsabilidad, incluyendo aquellas que puedan ser subcontratadas<sup>5</sup>.
- Los organismos auditores deben establecer políticas y procedimientos que incentiven la alta calidad. Para ello, es necesario que favorezcan la creación y mantenimiento de un ambiente que sea estimulante, que incentive el uso apropiado del juicio profesional y que promueva mejoras a la calidad. Todo el trabajo auditor y demás labores a cargo del organismo auditor, deben sujetarse a revisiones como medio para contribuir a la calidad, y promover el aprendizaje y el desarrollo del personal.
- Ante asuntos difíciles o de controversia técnica o jurídica, los organismos auditores deben asegurarse de emplear los recursos apropiados para su resolución.

<sup>5</sup> Consistente con la NPASNF 20, Principio 3.

- En el desempeño de sus labores, los organismos auditores deben asegurarse de atender las normas correspondientes. Si se omitiera alguna disposición normativa, se deben documentar y aprobar debidamente las razones o justificaciones.
- Los organismos auditores deben asegurarse de documentar claramente cualquier diferencia de opinión en sus observaciones, debiendo resolverla antes de emitir su informe.
- Los organismos auditores deben asegurarse que existan políticas y procedimientos apropiados de control de calidad (que incluyan un sistema de control de documentos, procesos de supervisión y revisión de responsabilidades, así como evaluaciones del control de calidad de las actividades a cargo), que se apliquen a toda la labor fiscalizadora. Asimismo, los organismos auditores deben reconocer la importancia de las revisiones del control de calidad de las labores desempeñadas y, cuando se realicen estas revisiones, deben resolver satisfactoriamente los asuntos que surjan antes de emitir su informe de auditoría.
- Los organismos auditores deben asegurarse que existan procedimientos para autorizar la emisión de informes. Ciertas labores a cargo de los organismos auditores pueden tener un alto grado de complejidad e importancia, por lo que requerirán un intensivo control de calidad antes de que se emita el informe.
- Los organismos auditores deben apegarse a su programa de trabajo y cumplir con los requisitos establecidos de tiempo de realización y recursos asignados.
- Los organismos auditores deben asegurarse que el trabajo se documente en forma oportuna y consistente.
- Los organismos auditores deben asegurarse que toda la documentación en papel o en archivo electrónico, sean de su propiedad, sin distinción alguna sobre si el trabajo fue realizado por su propio personal o por alguna parte subcontratada.
- Los organismos auditores deben asegurarse de seguir los procedimientos apropiados para verificar los resultados de la auditoría, y de permitir que el ente auditado tenga la oportunidad

de comentar, y en su caso, atender los resultados antes de que finalice la labor auditora, independientemente de que el informe se haga o no público.

- Los organismos auditores deben asegurarse de resguardar toda la documentación durante el tiempo señalado por las normas legales y profesionales correspondientes.
- Los organismos auditores deben buscar un balance entre la confidencialidad de la documentación y la necesidad de transparencia y rendición de cuentas. Los organismos auditores deben establecer procedimientos transparentes para atender solicitudes de información de conformidad con lo dispuesto en la normatividad aplicable.

### **Sexto Elemento: Seguimiento**

El organismo auditor debe establecer un proceso de seguimiento diseñado para asegurar, de manera razonable, que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad sean relevantes, adecuados y operen eficazmente. Este proceso de seguimiento:

- a) Debe incluir la evaluación permanente del sistema de control de calidad del organismo auditor, lo que contempla la revisión de una muestra representativa de la gama de actividades a cargo.
- b) Requiere que la responsabilidad del proceso de seguimiento sea asignada a una persona o conjunto de personas con la experiencia y autoridad suficientes para asumir dicha responsabilidad, y
- c) Requiere que quienes realicen las revisiones sean independientes (es decir, no hayan tomado parte en la ejecución de actividades ni en la revisión del control de calidad de las labores a cargo).

### **Directrices de aplicación para los organismos auditores:**

- Los organismos auditores deben asegurarse que el sistema de control de calidad incluya un monitoreo independiente a la diversidad de controles establecidos en el organismo auditor.



- En los casos que se subcontraten servicios, el organismo auditor debe asegurarse de que las entidades contratadas cuenten con sistemas de control de calidad eficaces.
- Los responsables de la gestión deben asegurarse que los resultados del seguimiento del sistema de control de calidad sean informados oportunamente a su Titular, a efecto de permitirle emprender oportunamente las acciones que correspondan.
- Cuando sea apropiado, el organismo auditor puede considerar la colaboración con otro organismo auditor u otra entidad afín a sus intereses, para llevar a cabo una revisión independiente de todo el sistema de control de calidad.<sup>6</sup>
- Los organismos auditores pueden considerar otros medios para monitorear la calidad de sus actividades, lo cual puede incluir, entre otras alternativas:
  - revisiones académicas independientes;
  - encuestas y análisis realizadas por los interesados en su labor
  - revisiones de seguimiento a las recomendaciones, y
  - retroalimentación de entes auditados
- Los organismos auditores deben poseer áreas específicas y procedimientos para atender quejas y alegatos sobre la calidad del trabajo llevado a cabo.
- Los organismos auditores deben considerar si existen disposiciones legislativas o de otra índole para publicar los informes de seguimiento, o para responder a quejas o alegatos públicos relacionados con el trabajo auditor llevado a cabo.<sup>7</sup>

**Nota:** Los principios básicos de esta norma, requieren adecuaciones para ser aplicados a todos los organismos auditores integrantes del SNF.

<sup>6</sup> Consistente con la NPASNF 20, Principio 9.

<sup>7</sup> Consistente con la NPASNF 20, Principio 9.

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 100**

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE  
AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO**

---

**Nivel 3**



---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 100

## PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

### PREÁMBULO

1. Las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF), adaptadas por el propio Sistema, tienen por objetivo promover una auditoría independiente, autónoma y eficaz por parte de los organismos auditores, elementos esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la fiscalización del sector público.
2. Las NPASNF incluyen tanto requerimientos para la fiscalización del sector público a un nivel organizacional, como los elementos necesarios para apoyar a los miembros del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) en su labor de auditoría en el desarrollo de su propio enfoque profesional, de conformidad con el marco legal aplicable.
3. El Marco de Normas Profesionales del SNF concibe cuatro niveles. El Nivel 1 contiene los principios fundamentales de dicho marco. El Nivel 2 (NPASNFs 10-40) establece los requisitos previos para el funcionamiento apropiado y la conducta profesional de los organismos auditores, en términos de consideraciones organizacionales, que incluyen autonomía e independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética, y control de calidad, las cuales son relevantes como referente para las auditorías que realizan los organismos auditores. Los Niveles 3 y 4 se refieren propiamente a la conducción de auditorías individuales e incluyen principios profesionales generalmente reconocidos que respaldan la fiscalización eficaz, autónoma e independiente.
4. La *NPASNF 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* proporciona información detallada sobre:

El propósito y autoridad de las NPASNFs,

El marco de referencia para la auditoría del sector público,

Los elementos de la auditoría del sector público,

Los principios que deben aplicarse en la auditoría del sector público.

## PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LAS NPASNFs

5. La NPASNF 100 establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto. Las NPASNFs 200, 300 y 400 amplían y profundizan sobre los principios a aplicarse en el contexto de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, respectivamente, mismos que deberán aplicarse de manera conjunta con los principios establecidos en la NPASNF 100. Estos principios de ninguna manera invalidan leyes, reglamentos o facultades, tampoco impiden que los organismos auditores lleven a cabo investigaciones, revisiones u otros trabajos que no estén específicamente cubiertos por las NPASNFs existentes.
6. Un organismo auditor podrá declarar que las normas que ha desarrollado o adoptado están basadas o son consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría, sólo si dichas normas cumplen por completo con todos los principios relevantes.

Los informes de auditoría pueden incluir una referencia al hecho de que las normas utilizadas se han basado o son consistentes con la o las NPASNFs relevantes para el trabajo de auditoría llevado a cabo. Dicha referencia se puede hacer declarando:

*... Hemos realizado nuestra auditoría de conformidad con normas, [que están basadas en] o [son consistentes con] los Principios Fundamentales de Auditoría (NPASNF 100-400) de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización.*

Para adoptar o desarrollar de manera adecuada las normas de auditoría con base en los Principios Fundamentales de Auditoría, es necesario que se comprenda el texto completo de dichos principios.

## MARCO DE REFERENCIA PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

### Facultades

7. Un organismo auditor ejercerá su función de auditoría del sector público dentro de un marco legal específico, el cual deberá

garantizar suficiente autonomía y facultades para llevar a cabo sus deberes. Las facultades de un organismo auditor puede limitarse a labores de auditoría o puede contemplar obligaciones adicionales.

8. Un organismo auditor puede tomar decisiones estratégicas para responder a los requerimientos de su normatividad aplicable y a otras consideraciones, como la relevancia de ciertos temas en la opinión pública. Tales decisiones pueden incluir la aplicación de normas de auditoría, la definición del tipo de auditorías que se van a llevar a cabo, así como su orden de prioridad.

### **La auditoría del sector público y sus objetivos**

9. El entorno en el que se desenvuelve la auditoría del sector público se basa en el concepto de que los entes públicos son responsables del uso adecuado de los recursos provenientes de diversas fuentes de ingreso, para la prestación de bienes y servicios a los ciudadanos. La auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y fortalece la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, de acuerdo con la normatividad aplicable.
10. En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con la normatividad establecida. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a distintos grupos de interés, incluyendo órganos legislativos, entes públicos y ciudadanos, información y evaluaciones autónomas, independientes y objetivas, respecto a la administración y el desempeño de las políticas, planes, programas de la gestión gubernamental.
11. Los organismos auditores juegan un papel importante en el mejoramiento de la administración pública destacando los principios de transparencia y rendición de cuentas. La NPASNF 20 – Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas ofrece orientación al respecto.

12. Todas las auditorías del sector público parten de objetivos que pueden ser distintos, dependiendo del tipo de auditoría que se lleve a cabo. Sin embargo, todas las auditorías del sector público conllevan los siguientes beneficios:
- proporcionan a los destinatarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante a los entes públicos;
  - mejoran la rendición de cuentas y la transparencia;
  - fortalecen la eficacia de los responsables de la administración de actividades financiadas con recursos públicos;
  - promueven incentivos para el cambio, proporcionando conocimientos, análisis integrales y recomendaciones de mejora bien fundamentadas;
  - permiten dar un seguimiento a la gestión pública y, con ello, salvaguardar el patrimonio de la hacienda de los entes gubernamentales, detectando afectaciones que se hagan al mismo y determinando su resarcimiento;
  - se constituyen como un instrumento de control, en la medida que apoyen a la consecución del propósito y objetivos del ente auditado.
13. En general, las auditorías del sector público se pueden clasificar en tres tipos principales: financiera; de desempeño y de cumplimiento. Los objetivos de una auditoría determinarán las normas que se deben aplicar.

### **Tipos de auditoría del sector público**

14. A continuación se describen los tres principales tipos de auditorías:

**Auditoría financiera** – Se enfoca en determinar si la información financiera de un ente se presenta de conformidad con el marco normativo.

**Auditoría de desempeño** – Se enfoca en determinar si las acciones, planes y programas institucionales se realizan de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia y si existen áreas de mejora.

**Auditoría de cumplimiento** – Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las disposiciones legales y normativas aplicables.

15. Los organismos auditores pueden llevar a cabo auditorías u otros trabajos sobre cualquier asunto relevante que se vincule con las responsabilidades de quienes administran los recursos públicos. Estos trabajos pueden incluir la elaboración de informes sobre los resultados cuantitativos, cualitativos y las consecuencias que se derivan de las actividades de prestación de servicios, informes de sostenibilidad, requerimientos de recursos futuros, apego a las normas de control interno, auditorías en tiempo real de proyectos u otros asuntos de los entes públicos. Los organismos auditores también pueden realizar auditorías combinadas, incorporando aspectos financieros, de desempeño y/o de cumplimiento.

## ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR GUBERNAMENTAL

16. La auditoría del sector gubernamental es indispensable, ya que la gestión de recursos públicos involucra el concepto de confianza. La responsabilidad resultante de la administración de los recursos públicos de conformidad con los propósitos previstos, se confía a una entidad o persona que actúa en representación del público. La auditoría del sector público contribuye a aumentar la confianza de los destinatarios previstos, ya que proporciona información y evaluaciones autónomas, independientes y objetivas concernientes a las desviaciones de las normas aplicables.

Todas las auditorías del sector público cuentan con los mismos elementos básicos: el auditor, el ente auditado, los destinatarios, los criterios para evaluar el objeto de la revisión y la información resultante que se puede clasificar en dos diferentes tipos de trabajos: de atestiguamiento y de elaboración de informes directos.



17. Las auditorías al sector público involucran partes diferentes: el auditor, un ente auditado y los destinatarios. La relación entre las partes se debe ver dentro del contexto las facultades legales específicas para cada tipo de auditoría.
- **El auditor:** en la auditoría del sector público, el papel del auditor está a cargo del Titular del organismo auditor y de las personas a las que se les delega la tarea de realizar las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría del sector público se establece conforme a las facultades de cada organismo auditor.
  - **El ente auditado:** en la auditoría del sector público, las obligaciones y responsabilidades relevantes de quienes son auditados se determinan en el marco normativo y legal correspondiente. Los entes auditados son responsables respecto a la información objeto de la revisión, de la gestión del asunto en cuestión o de la atención de las observaciones, recomendaciones y acciones de auditoría.
  - **Destinatarios:** los responsables del buen desempeño del sector público, los órganos legislativos y los ciudadanos, según sea el caso.

### Objeto y criterios de la revisión, e información de los resultados

18. El objeto de la revisión se refiere a la información, condición o actividad que se examina de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Una adecuada definición del objeto de la revisión en conjunto con la correcta determinación de criterios de revisión, permitirá definir los procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante, con la cual se podrá sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría.
19. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para la revisión del objeto de la auditoría. Cada auditoría debe contar con criterios adecuados a las circunstancias. Para determinar la idoneidad de los criterios, el auditor considera su relevancia y facilidad de interpretación por parte de los destinatarios, así como su integralidad, confiabilidad y objetividad

(neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en auditorías similares). Los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de auditoría. Los criterios pueden ser específicos o generales, y se pueden obtener de diversas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios precisos y mejores prácticas. Deben ponerse a disposición de los destinatarios para que puedan comprender la manera en que ha sido evaluado el objeto de la revisión.

20. La información de los resultados se refiere al producto de la revisión de acuerdo a los criterios definidos. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo de la auditoría y de su alcance.

### Tipos de trabajos

21. Existen dos tipos de trabajos.
  - En los de **atestiguamiento**, el ente auditado emite información referente al objeto de la revisión de acuerdo a los criterios establecidos. Con base en ésta, el auditor procede a reunir evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para contar con una base razonable que le permita expresar una opinión o dictamen.
  - En los **de elaboración de informes directos**, el auditor selecciona el objeto de la revisión y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa. El resultado de la medición del asunto en cuestión, con base en los criterios, se presenta en el informe de auditoría en forma de resultados, conclusiones o recomendaciones. La auditoría también puede proporcionar nueva información, análisis o una mejor comprensión del asunto.
22. Las auditorías financieras, siempre son trabajos de atestiguamiento, ya que se basan en la información financiera presentada por la parte responsable. Las auditorías de desempeño normalmente son compromisos de elaboración de informes directos. Las auditorías de cumplimiento pueden ser trabajos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos. A continuación se presenta el objeto de la auditoría para los tres tipos de revisiones considerados por las NPASNFs.

- Auditoría financiera: el objeto de una auditoría financiera incluye la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, la información presupuestal, u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros. La información objeto de la revisión son los propios estados financieros.
- Auditoría de desempeño: el objeto de una auditoría de desempeño se define por los objetivos y las preguntas de auditoría. El objeto de la revisión pueden ser programas, entidades o fondos específicos, o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), situaciones existentes (incluyendo causas y consecuencias), así como información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El auditor mide o evalúa el objeto para determinar hasta qué punto se ha cumplido o no con los criterios establecidos.
- Auditoría de cumplimiento: el objeto se define por la revisión y evaluación de las actividades; procesos operativos e información contable, presupuestal y programática, de conformidad con las disposiciones legales y normativas aplicables. Para los trabajos de atestiguamiento sobre cumplimiento, es más relevante enfocarse en la información derivada del objeto de la revisión, el cual puede ser una declaración de cumplimiento de acuerdo con un marco establecido y estandarizado de elaboración de informes.

## **Confianza y aseguramiento en la auditoría del sector público**

### **La necesidad de confianza y aseguramiento**

23. Los destinatarios buscarán tener confianza sobre la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. En este contexto, las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, por lo tanto, los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. El nivel de seguridad que puede proporcionarse al destinatario debe comunicarse de forma transparente. Sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

## Formas de brindar aseguramiento

24. Dependiendo de la auditoría y de las necesidades de los destinatarios, la seguridad se puede comunicar en dos formas:
- *Mediante opiniones o dictámenes, así como conclusiones* que explícitamente transmitan el nivel de seguridad. Esto se aplica a todos los trabajos de atestiguamiento y a ciertos trabajos de elaboración de informes directos.
  - *Mediante otras formas.* En algunos trabajos de elaboración de informes directos, el auditor no proporciona una declaración explícita de seguridad sobre el objeto de la revisión. En tales casos, el auditor proporciona a los destinatarios el nivel necesario de confianza ofreciendo una explicación amplia sobre la forma en que se desarrollaron los resultados, criterios y conclusiones, de manera razonable y balanceada, y sobre la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios dieron como resultado una conclusión o recomendación general.

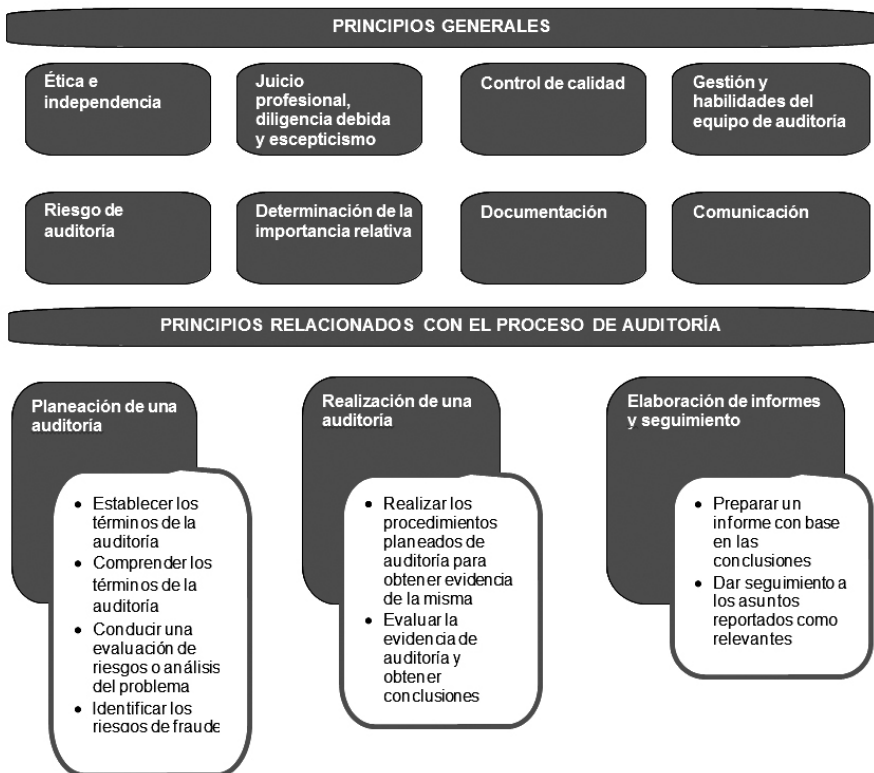
## Niveles de aseguramiento

25. La seguridad puede ser razonable o limitada.

La seguridad razonable es confiable, pero no implica una certidumbre absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, el objeto de la revisión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información del objeto proporciona una perspectiva razonable y verdadera, de conformidad con los criterios aplicables.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el objeto de la revisión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada tienen un alcance más reducido en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los destinatarios. Un informe de seguridad limitada debe comunicar de manera clara el carácter limitado de su alcance.

## Áreas cubiertas por los principios de la auditoría del sector gubernamental



### PRINCIPIOS DE AUDITORÍA DEL SECTOR GUBERNAMENTAL

26. Los principios que se detallan a continuación son fundamentales para la ejecución de una auditoría. La auditoría es un proceso acumulativo y reiterativo. Sin embargo, para fines de la presentación, los principios fundamentales se agrupan en principios relacionados con los requerimientos organizacionales de los organismos auditores, principios generales que el auditor debe considerar en el desarrollo de su trabajo.

## Requerimientos organizacionales

27. Los organismos auditores deben establecer y mantener principios de ética y de control de calidad.

Cada organismo auditor debe establecer y mantener principios de ética y control de calidad a nivel organizacional, lo que brindará una seguridad razonable de que el organismo auditor y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos éticos, legales y normativos aplicables. La *NPASNF 30 – Código de Ética* y la *NPASNF 40 – Control de Calidad para los Organismos Fiscalizadores* ofrecen orientación al respecto.

## Principios generales

### Ética e independencia

28. Los auditores deben cumplir con principios éticos y ser independientes.

Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional de un auditor. Los organismos auditores deben tener políticas para abordar los requerimientos éticos y destacar la necesidad de que cada auditor cumpla con ellos. Los auditores deben permanecer independientes de modo que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los destinatarios.

Los auditores pueden encontrar una guía sobre el tema de autonomía e independencia en la *NPASNF 10 – Principios de Autonomía de los Organismos Auditores*. Asimismo, podrán encontrar orientación acerca de los principios éticos clave de integridad, objetividad, competencia profesional y diligencia, confidencialidad y conducta profesional, incluidos en la *NPASNF 30 – Código de Ética*.

### Juicio profesional, diligencia y escepticismo

29. Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría.

La actitud del auditor debe caracterizarse por el escepticismo y juicio profesional, que deben aplicar al tomar decisiones sobre el curso de acción apropiado. Los auditores deben ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea apropiada.

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. 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 las auditorías de manera cuidadosa. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

### Control de calidad

30. Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad.

Las políticas y procedimientos sobre control de calidad de un organismo auditor deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. 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. Los auditores pueden encontrar más orientación en la *NPASNF 40 – Control de Calidad para los organismos auditores*.

### Gestión y habilidades del equipo de auditoría

31. Los auditores deben poseer o tener acceso a competencias técnicas necesarias.

Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye

comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con la normatividad aplicable, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional. En algunos casos es necesario contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para su realización. Los auditores deben mantener su competencia a través de un continuo desarrollo profesional.

Cuando sea relevante o necesario, y de conformidad con las facultades del organismo auditor y la legislación aplicable, el auditor puede coordinarse con otras instancias de fiscalización, otros auditores o expertos. Los procedimientos del auditor deben proporcionar una base suficiente para utilizar el trabajo de otros y, en todos los casos, el auditor debe obtener evidencia de la competencia profesional y la independencia de los otros auditores o expertos, así como de la calidad del trabajo realizado. Sin embargo, el organismo auditor es el único responsable del dictamen o informe de auditoría que se emita respecto al objeto de la revisión; dicha responsabilidad no disminuye por utilizar el trabajo realizado por otras partes.

Los objetivos de la auditoría interna son diferentes a los de la auditoría externa. Sin embargo, ambos tipos de auditoría promueven el buen desempeño del sector gubernamental al contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos, así como a la economía, eficiencia y eficacia. Esto brinda oportunidades de coordinación y cooperación, así como la posibilidad de eliminar la duplicación de esfuerzos.

Se deben establecer acuerdos para garantizar que cualquiera de dichos trabajos se lleve a cabo de conformidad con las NPASNF y demás normatividad aplicable.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de los organismos auditores. En tales casos, se puede hacer uso



de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.

### **Riesgo de auditoría**

32. Los auditores deben administrar el riesgo de proporcionar un informe que sea inadecuado bajo las circunstancias de la auditoría.

El riesgo de auditoría se refiere a que el informe de auditoría pueda resultar inadecuado. El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición del objeto de la revisión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría. La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un nivel de seguridad significativo para los destinatarios, conforme al juicio profesional del auditor.

### **Importancia relativa**

33. Los auditores deben considerar la importancia relativa, durante todo el proceso de auditoría.

Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los destinatarios. Determinar la importancia relativa es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los destinatarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La importancia relativa a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos

pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la importancia relativa 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 consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

## Documentación

34. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

La documentación de auditoría debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda 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, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas.

## Comunicación

35. Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría.

Es esencial mantener informado al ente auditado sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. La comunicación abarca elementos como la obtención de información relevante para la auditoría, así como hacer

del conocimiento de los responsables de la administración, ejercicio y aplicación de los recursos o la conducción de los programas y políticas públicas, los resultados y las observaciones correspondientes.

## **Principios relacionados con el proceso de auditoría**

### **Planeación de una auditoría**

36. Los auditores deben asegurarse de que los términos de referencia de la auditoría se establezcan con claridad.

Las auditorías pueden ser requeridas por disposiciones normativas, solicitadas por un órgano legislativo o de supervisión, iniciadas por el organismo auditor o llevadas a cabo por simple acuerdo con el ente auditado. En todos los casos, el auditor, los responsables del ente auditado, y otras partes, según sea el caso, deben comprender los términos de referencia de la auditoría y sus respectivos papeles y responsabilidades. La información importante puede incluir el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los enlaces, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el encargo.

37. Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza del ente auditado o programa que se va a auditar.

Esto incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el entorno normativo, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría. El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración y con otras partes interesadas. Esto puede significar consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

38. Los auditores deben realizar una evaluación de riesgos o un análisis del problema y adecuarlo en la medida que sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría.

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o interpretaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con el objeto de la revisión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión del ente auditado o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En su análisis, el auditor debe considerar los indicios existentes de problemas o desviaciones de aquello que debería ser o esperarse. Este proceso incluye examinar los indicadores pertinentes, 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 el proceso de la auditoría.

39. Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos que sean relevantes para los objetivos de auditoría.

Los auditores deben hacer investigaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos que sean relevantes para los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

40. Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente.

La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

**Estratégicamente**, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar

e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría debe planearse para reducir su riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo.

**Operacionalmente**, la planeación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia.

La planeación de auditoría debe reaccionar oportunamente ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

## Ejecución de una auditoría

41. Los auditores deben aplicar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para sustentar el informe de auditoría.

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá 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 el objeto de la revisión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones con gente externa por escrito y en forma electrónica, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por el ente auditado. Las técnicas para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe

ser objetiva. Los resultados deben comunicarse y tratarse con el ente auditado.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

42. Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y emitir resultados.

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor evaluará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de emitir resultados, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de la importancia relativa a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados. Al evaluar la evidencia de auditoría y la importancia relativa de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una opinión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

## Elaboración de informes y seguimiento

43. **Los auditores deben preparar un informe con base en los resultados.** El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas y, en su caso, a la ciudadanía. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza preventiva y correctiva.

Los informes deben ser fáciles de comprender, claros, concretos, y objetivos, e incluir solamente información que esté sustentada con evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente, relevante y garantizar que los resultados se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. Las facultades del organismo auditor y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

Los informes en *formato extenso* generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y los resultados de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones que permitan tomar acciones preventivas y correctivas.

Los informes en *formato breve* son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

### Encargo de atestiguamiento

44. En los encargos de atestiguamiento, el informe de auditoría puede expresar un dictamen en cuanto a si el objeto de revisión, en todos los aspectos importantes, está libre de aspectos o información errónea o si el objeto de la revisión cumple, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos. En un encargo de atestiguamiento, al informe de auditoría generalmente se le denomina Opinión del Auditor.

### Dictamen

45. Cuando se utiliza un dictamen de auditoría para transmitir el nivel de seguridad, el dictamen debe estar en un formato estandarizado. El dictamen puede ser no modificado (favorable o limpio) o modificado. Un dictamen no modificado se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable. Un dictamen modificado puede ser:
- *Con salvedad* – cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante acerca de ciertos elementos del objeto de la revisión, los cuales son o podrían ser importantes pero no generalizados;
  - *Negativo*– cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de

auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante, concluye que las desviaciones a la normatividad aplicable o incorrecciones, individuales o en conjunto, son a la vez importantes y generalizadas;

- *Abstención de opinión* – cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría, suficiente, competente, pertinente y relevante debido a una incertidumbre o limitación en el alcance, de manera significativa y generalizada.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben ponerse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de la modificación. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones preventivas y correctivas, como las que contribuyan a cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

### Trabajos directos

46. El informe de auditoría debe incluir los objetivos de auditoría y describir la manera en que se abordaron en la misma. Incluye los resultados sobre la materia y también puede incluir recomendaciones, aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos, y debe describir cualquier limitación en el alcance de la auditoría.

El informe de auditoría debe explicar la forma en que se usó la evidencia obtenida y el porqué de los resultados. Esto permitirá ofrecer a los destinatarios previstos el grado de confianza necesario.

### Seguimiento

47. Los organismos auditores tienen un papel de supervisión respecto a la acción que adopte el ente auditado en respuesta a las cuestiones planteadas en un informe de auditoría. El seguimiento se enfoca en saber si el ente auditado ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron, incluyendo implicaciones más amplias.





# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 200**

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES  
DE AUDITORÍA FINANCIERA**

---

**Nivel 3**



---

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 200**

## **PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA FINANCIERA**

### **PREÁMBULO**

1. La presente NPASNF 200 está orientada, esencialmente, a la conducción de auditorías de información financiera. En el contexto del Sistema Nacional de Fiscalización, esta Norma debe ser aplicable, a la labor que realizan los organismos auditores del sector gubernamental y los despachos de auditores externos que son contratados con recursos públicos para llevar a cabo dictámenes de estados financieros de entes auditados o de revisiones de información financiera de entes auditados.
2. Las normas, directrices y lineamientos profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de las auditorías del sector público. Las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) adaptadas, por el propio Sistema al ámbito nacional, de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs, por sus siglas en inglés), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés), tienen por objetivo promover una auditoría independiente y eficaz, y apoyar a los miembros del Sistema Nacional de Fiscalización en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con sus mandatos y con las leyes y reglamentos aplicables.
3. La NPASNF 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público proporciona los principios fundamentales para la auditoría del sector público en general, y define la autoridad y alcance de las NPASNF. Por su parte, la NPASNF 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera, ha sido adaptada para abordar los aspectos clave relacionados con una auditoría de estados financieros en el sector público. Amplía y desarrolla

aún más los principios fundamentales de la NPASNF100 para ajustarse al contexto específico de las auditorías de estados financieros, y constituye la base para las normas de auditoría de los estados financieros. La NPASNF200 se debe leer y comprender en conjunto con la NPASNF 100.

4. El objetivo principal de las NPASNF de auditoría financiera es proporcionar un conjunto de principios y lineamientos para la auditoría de los estados financieros de los entes auditados.
5. La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de un ente auditado se presenta de conformidad con la normativa en materia de emisión de información financiera y otras regulaciones aplicables. El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido, en función del mandato de los organismos auditores, como una serie de objetivos de auditoría adicionales a los objetivos de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera. Estos objetivos pueden incluir la auditoría de:
  - La Cuenta Pública y los informes financieros de los entes que deben estar elaborados atendiendo a lo dispuesto en la Ley General de Contabilidad Gubernamental y demás disposiciones emitidas en la materia;
  - Presupuestos y otros reportes financieros vinculados con la asignación de recursos, así como su aplicación;
  - Políticas, programas, actividades definidas por su base legal y fuente de financiamiento;
  - Ingresos, gasto, deuda pública, activo, pasivo y patrimonio.
6. Esta NPASNF proporciona información detallada sobre lo siguiente:
  - El propósito de los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
  - El marco de referencia para la auditoría financiera.

- Los elementos de una auditoría financiera.
- Los principios de una auditoría financiera.

## **PROPÓSITO DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA**

7. La NPASNF 200 proporciona los principios fundamentales para una auditoría de los estados financieros de un ente público preparados de conformidad con la normatividad aplicable, o sobre la información contenida en la Cuenta Pública en su conjunto. Estos principios también son aplicables ante la responsabilidad de auditar estados financieros individuales, conceptos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.
8. Los Principios Fundamentales de Auditoría son aplicables a todas las auditorías financieras, ya sea que se trate de la totalidad del gobierno, partes del gobierno o entes individuales.
9. La referencia a la NPASNF 200 en los informes sólo debe hacerse si las normas de auditoría se han desarrollado o adoptado para cumplir totalmente con todos los principios relevantes de la NPASNF 200.

## **MARCO PARA LA AUDITORÍA FINANCIERA**

El objetivo de la auditoría financiera

10. El propósito de una auditoría financiera es aumentar el grado de confianza de los destinatarios de los informes de auditoría en estados financieros. Esto se logra a través del dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros o la Cuenta Pública han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con la normatividad aplicable para la emisión de información financiera o –en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de presentación de la información financiera– si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco.

11. Las leyes o disposiciones legales y normativas vinculantes para los organismos auditores del sector público pueden prescribir otra formulación para este informe o dictamen. Una auditoría realizada de acuerdo con normas basadas en los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera del Sistema Nacional de Fiscalización y los requerimientos éticos correspondientes, le permitirá al auditor expresar tal opinión.
12. La NPASNF 200 se basa en los siguientes objetivos:

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

- a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones con importancia relativa, ya sea por fraude o error, permitiéndole al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de emisión de información financiera aplicable.
- b) Emitir una opinión sobre los estados financieros, y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos de la misma.

### **Aplicaciones en el sector público cubiertas por la NPASNF 200**

Condiciones previas para una auditoría financiera de conformidad con las NPASNF

13. El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría financiera.
14. Una auditoría financiera realizada de conformidad con las NPASNF tiene como premisas las siguientes condiciones:
  - Que el marco de emisión de la información financiera usado para la preparación de los estados financieros sea considerado aceptable por el auditor.
  - Que el ente auditado reconozca y comprenda su responsabilidad:

- o Respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de emisión de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la presentación razonable de los mismos;
  - o Del control interno que el ente auditado considere necesario para la preparación de estados financieros que estén libres de errores significativos, ya sea que se deban a fraude o error.
  - o Para 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.
15. El marco diseñado para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios se conoce como marco de propósito general, mientras que los marcos de propósitos específicos se diseñan para satisfacer las necesidades específicas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular. También se pueden referir como marcos de presentación razonables o de cumplimiento. El de presentación razonable requiere su cumplimiento, pero permite, explícita o implícitamente, que puede ser necesario desviarse de un requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una presentación razonable de los estados financieros. El término "marco de cumplimiento" se usa para referirse a la emisión de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos del mismo, y que no reconoce la posibilidad de tales desviaciones para lograr una presentación razonable.
16. Sin un marco de emisión de información financiera aceptable, la administración no tendrá una base apropiada para la preparación de los estados financieros, y el auditor carecerá de criterios adecuados para auditarlos. Los criterios adecuados deben ser formales, y serán la Ley General de Contabilidad Gubernamental, los Acuerdos del Consejo Nacional de Armonización Contable, y supletoriamente las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés) así como las demás disposiciones en la materia.



17. Los estados financieros de los entes públicos deberán elaborarse de conformidad con el marco que regula la emisión de información financiera gubernamental que le resulte aplicable y en la que se podrá incluir:
1. Estado de situación financiera
  2. Estado de variación en la hacienda pública
  3. Estado de cambios en la situación financiera
  4. Informes sobre pasivos contingentes
  5. Notas a los estados financieros
  6. Estado analítico del activo
  7. Estado analítico de la deuda y otros pasivos
  8. Estado de actividades/resultados
  9. Estado de flujos de efectivo
  10. Estado analítico de ingresos
  11. Estado analítico del ejercicio del presupuesto de egresos
  12. Reportes adicionales:
    - i. Relación de bienes
    - ii. Relación de cuentas bancarias
    - iii. Indicadores de postura fiscal
    - iv. Información sobre cumplimiento de metas y prioridades de la planeación del desarrollo
    - v. Evaluaciones en materia de desempeño de programas federales, de las entidades federativas, de los municipios, así como demarcaciones territoriales del Distrito Federal, respectivamente.
18. Los marcos emitidos por ley o por la regulación aplicable se considerarán aceptables por el auditor. Sin embargo, incluso si se consideran inaceptables, dicho marco podría ser admisible si:
- Los responsables acuerdan proporcionar la información adicional necesaria en los estados financieros para evitar que sean insuficientes.
  - El informe del auditor sobre los estados financieros incluye un Párrafo de Énfasis llamando la atención de los destinatarios sobre dicha información adicional.

Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor debe evaluar el efecto de la naturaleza insuficiente de los estados

financieros sobre su informe de auditoría y sobre la opinión, y considerar la necesidad de informar al destinatario acerca del objetivo de la revisión.

19. Los marcos de emisión de información financiera aceptables muestran ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros es de valor para los usuarios:
- Relevancia – la información proporcionada en los estados financieros es relevante a la naturaleza del ente auditado y el propósito de los estados financieros.
  - Integralidad – no se omiten transacciones, eventos, saldos de cuenta o datos que pudieran afectar las conclusiones basadas en los estados financieros.
  - Confiabilidad – la información proporcionada en los estados financieros:
    - I. de ser el caso, refleja la sustancia económica de eventos y transacciones, y no solamente su forma legal.
    - II. resulta, cuando se usa en circunstancias similares, en una evaluación, medición, presentación y divulgación razonablemente consistentes.
  - Neutralidad y objetividad – la información contenida en los estados financieros refleja la situación real del ente auditado.
  - Comprensibilidad – la información contenida en los estados financieros es clara, completa y no está abierta a interpretaciones significativamente diferentes.
20. Los organismos auditores realizan revisiones que en ocasiones se denominan como auditorías financieras, sin embargo, estas se refieren al examen de las transacciones de acuerdo con el presupuesto para determinar el cumplimiento normativo de las mismas. Dichas auditorías generalmente se llevan a cabo sobre una base de importancia relativa y riesgo probable ante la imposibilidad de cubrir todas las transacciones. Estas auditorías difieren de aquellas que corresponden a la definición de auditorías financieras que se desarrolla en la presente Norma.

El tipo de auditoría realizada en entornos donde el cumplimiento con las disposiciones legales y normativas es el principal objetivo de la auditoría, normalmente se considera una auditoría de cumplimiento. En este caso, la NPASNF 400 – Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento es aplicable.

### **Auditorías financieras preparadas de conformidad con marcos de propósitos especiales**

21. Los principios de la NPASNF 200 son aplicables a las auditorías financieras preparadas de conformidad tanto con marcos de propósito general como con marcos de propósitos especiales. Además de preparar estados financieros de propósito general, un ente público puede preparar estados financieros para otros destinatarios de acuerdo a sus necesidades específicas de información. En algunos entornos, los estados financieros de este tipo son los únicos estados financieros preparados por el ente público. Los estados financieros preparados para un propósito especial están enfocados para atender requerimientos de órganos especializados. Por lo tanto, los auditores deberán examinar con cuidado si el marco de emisión de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios (marco de propósito general) o de usuarios específicos, o de conformidad con los requerimientos de un organismo fijador de normas.
  
22. Los marcos de propósitos especiales que son relevantes para el ente auditado pueden incluir:
  - La base contable de las entradas y salidas de efectivo que un ente auditado deba preparar para un organismo rector.
  - Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un mecanismo u organismo de financiamiento internacional.
  - Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por la instancia rectora del ente auditado.
  - Las disposiciones sobre información financiera de un contrato.
  - Y todos aquellos informes financieros preparados para fines específicos.

23. Los principios de la NPASNF 200 son relevantes para las auditorías financieras preparadas de conformidad con dichos marcos.

Auditorías de estados financieros individuales y de conceptos, cuentas o partidas de un estado financiero.

24. Los principios de la NPASNF 200 también son aplicables a auditorías de entes públicos que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas de un estado financiero, para otros destinatarios. Dicha información puede caer bajo el mandato de auditoría de los organismos auditores. Los auditores también deben estar comprometidos para auditar estados financieros individuales o conceptos, cuentas o partidas de un estado financiero, aunque no se les comprometa para auditar el conjunto completo de estados financieros del ente en cuestión.

## **ELEMENTOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS**

25. Las auditorías de estados financieros se definen como compromisos o trabajos de atestiguamiento, los cuales involucran las partes separadas: un auditor, un ente auditado y los posibles destinatarios. Los elementos de las auditorías del ente público se describen en la NPASNF 100<sup>1</sup>. La NPASNF 200 cubre aspectos adicionales de los elementos relevantes para una auditoría de estados financieros.

### **Las partes en la auditoría financiera**

26. En una auditoría de estados financieros, el ente auditado es responsable de la elaboración y presentación de la información financiera en su conjunto objeto de la revisión, así como del manejo de los recursos públicos del ejercicio de la autoridad y consecuentemente del contenido de los estados financieros.
27. Los responsables del buen desempeño del sector público, los órganos legislativos y los ciudadanos, según sea el caso, son los destinatarios finales de los estados financieros del sector público.

<sup>1</sup> NPASF 100 -Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.

28. El auditado y los destinatarios pueden provenir de los mismos entes o de organismos diferentes. En el primer caso, el consejo de supervisión de una estructura gubernamental puede buscar una seguridad acerca de la información proporcionada por el consejo administrativo del mismo ente. La relación entre el ente auditado y los destinatarios necesita verse dentro del contexto de un compromiso específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad tradicionalmente más definidas.

### **Criterios adecuados**

29. Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para evaluar o medir el objeto de la revisión, incluyendo, cuando resultan relevantes, los parámetros para su presentación y divulgación. Los criterios usados en la preparación de los estados financieros normalmente son formales y pueden ser la Ley General de Contabilidad Gubernamental y los acuerdos del Consejo Nacional de Armonización Contable, las IPSAS, las IFRS, y otras disposiciones de emisión de información financiera para uso en el sector público.

### **Información de los resultados**

30. La situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, la información presupuestal y las notas presentadas en los estados financieros (la información del objeto en cuestión) resultan de aplicar un marco de emisión de información financiera para reconocimiento, evaluación, presentación y divulgación (criterios), de los datos financieros de un ente (el objeto). El término "información del objeto" se refiere al resultado de la evaluación o medición del objeto en cuestión. Es en la información del objeto en cuestión que el auditor reúne evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para obtener una base razonable que le permita expresar una opinión en el dictamen o en el informe del auditor.

### **Trabajos de seguridad razonable**

31. Las auditorías financieras realizadas conforme a las NPASNF son compromisos o trabajos de seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones

inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que la mayoría de la evidencia obtenida por el auditor será persuasiva más que concluyente. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo “en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o dan una perspectiva razonable y verdadera de) la situación financiera, de... así como sus resultados financieros y flujos de efectivo...” o, en el caso de un marco de cumplimiento, “en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con...”

32. Los compromisos de seguridad limitada, como los trabajos de revisión, no están cubiertos actualmente por las NPASNF de auditoría financiera. Dichos compromisos proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa, como por ejemplo “nada ha llamado nuestra atención que nos pudiera hacer creer que los estados financieros no se han presentado razonablemente en todos los aspectos importantes”. Es probable que los auditores que realicen dichos trabajos necesiten una orientación externa a las NPASNF de auditoría financiera; los principios fundamentales de auditoría de la NPASNF 100 pueden ser útiles en este respecto.

## **PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA**

### Principios generales

#### Requisitos previos para realizar auditorías financieras

### **Ética e independencia**

33. Al llevar a cabo auditorías de los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relacionados con su independencia.
34. Los auditores que lleven a cabo auditorías de conformidad con las NPASNF están sujetos a lo establecido en la NPASNF 30 - Código de Ética, según se aplique dentro del contexto nacional.

## Control de calidad

35. El auditor debe poner en práctica procedimientos de control de calidad adecuados al nivel de trabajo, que proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y de que el informe del auditor es apropiado de acuerdo con las circunstancias.
36. Como se señala en la NPASNF 100, los organismos auditores deberán adoptar procedimientos de control de calidad de conformidad con la NPASNF 40 - Control de Calidad para los organismos fiscalizadores.
37. El Titular del organismo auditor tiene la responsabilidad general de introducir y mantener los procedimientos de control de calidad dentro del organismo auditor, aunque la responsabilidad por la operación diaria puede delegarse a otros.
38. Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros de conformidad con las normas basadas en o consistentes con los principios de la NPASNF 200 están sujetos a cumplir con los requerimientos de control de calidad. Al desarrollar normas basadas en la NPASNF 200 o adaptar normas consistentes con la NPASNF 200, los organismos auditores deben considerar la posibilidad de formular requerimientos relacionados con la necesidad de que el auditor en jefe:
  - acepte la responsabilidad por la calidad total de cada trabajo de auditoría.
  - se asegure de que los miembros del equipo de auditoría cumplan con los requerimientos éticos pertinentes.
  - formule una conclusión relativa al cumplimiento de los requisitos de independencia que son aplicables al trabajo de auditoría, y emprenda las acciones apropiadas para eliminar cualquier cosa que amenace dicha independencia.
  - se asegure de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten, en su conjunto, con la competencia y capacidad necesarias.

- acepte la responsabilidad por los resultados y desempeño de la auditoría, en especial:
  - dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría.
  - asegurando que las revisiones se realicen de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión del organismo auditor.

### Gestión y habilidades del equipo de auditoría

39. El auditor debe asegurarse de que todo el equipo de auditoría y los expertos externos que en su caso contraten, cuenten, en su conjunto, con la competencia y las habilidades para:
- a) Llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas relevantes y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.
  - b) Permitir al auditor emitir un informe que sea apropiado de acuerdo con las circunstancias.
40. Al ocuparse de la competencia y capacidades que se esperan del equipo en su conjunto, el auditor debe considerar de su equipo:
- El conocimiento, a través de una capacitación adecuada, y la experiencia práctica en trabajos de auditoría de naturaleza y complejidad similares.
  - El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y regulatorios aplicables.
  - La pericia técnica, incluyendo habilidades de tecnologías de información relevantes y el conocimiento en áreas especializadas de la contabilidad o auditoría.
  - El conocimiento de las áreas relevantes en la que el ente público auditado opere.
  - La capacidad para aplicar su juicio profesional.
  - El conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad del organismo auditor.



- La capacidad para cumplir con los términos del mandato de auditoría en el entorno de que se trate, incluyendo una comprensión de los acuerdos aplicables para la elaboración y presentación de informes, así como para informar a la legislatura o cualquier otro órgano rector o de interés público.
- Las habilidades en el campo de las auditorías de desempeño o cumplimiento, según corresponda.

### **Principios relacionados con los conceptos básicos de auditoría**

41. Si un organismo auditor decide desarrollar normas basadas en los principios fundamentales o adoptar normas estatales que sean consistentes con dichos principios, los temas cubiertos por ésta y las siguientes secciones deben tomarse en cuenta.

### **Riesgo de auditoría**

42. 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 expresar una opinión o dictamen en una forma positiva.
43. El riesgo de auditoría a los estados financieros es que el auditor exprese una opinión inapropiada, si la información del objeto en cuestión tiene errores significativos. El auditor debe reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo conforme a las circunstancias de la auditoría para obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión en forma categórica.
44. En general, el riesgo de auditoría depende de los siguientes componentes:
  - El riesgo de error con importancia relativa puede ser inherente y de control:
    - a) Riesgo inherente – la susceptibilidad de que la información del objeto en cuestión esté sujeta a un error con importancia relativa, asumiendo que no existen los controles correspondientes.

- b) Riesgo de control – el riesgo de que un error con importancia relativa pueda ocurrir y no pueda evitarse, o detectarse y corregirse a tiempo por medio de los controles correspondientes. Según resulte pertinente para el objeto en cuestión, algunos riesgos de control siempre existirán debido a las limitaciones inherentes al diseño y operación de los controles internos.
- El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de errores con importancia relativa y del riesgo de detección:
  - Riesgo de detección – el riesgo de que el auditor no detecte un error con importancia relativa.
45. 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. La evaluación de riesgos es una cuestión de juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de la auditoría.

### Juicio profesional y escepticismo profesional

46. El auditor debe planear y realizar la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros se presenten con errores con importancia relativa. Al planear, ejecutar, concluir e informar sobre una auditoría de estados financieros, el auditor debe ejercer su juicio profesional.
47. Los términos “escepticismo profesional” y “juicio profesional” son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta apropiada a asuntos concernientes a la auditoría. Expresan la actitud del auditor, lo cual incluye una mente con una actitud inquisitiva. Estos conceptos están planteados en las NPASNF sobre auditoría financiera.
48. El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en todas las etapas del proceso de auditoría. Abarca la aplicación de la capacidad, el conocimiento y la experiencia relevantes dentro

del contexto previsto por las normas de auditoría, contabilidad y ética al tomar decisiones informadas acerca de los cursos de acción que son apropiados dadas las circunstancias del trabajo de auditoría<sup>2</sup>.

49. El juicio profesional es necesario en particular en las decisiones acerca de:
- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
  - La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría usados para cumplir con los requisitos de las NPASNF y reunir evidencia.
  - Evaluar si se ha obtenido evidencia apropiada y suficiente, competente, pertinente y relevante, para alcanzar los objetivos generales del auditor.
  - La evaluación del juicio de la administración en la aplicación del marco de emisión de información financiera aplicable al ente auditado.
  - La formulación de conclusiones a partir de la evidencia de auditoría obtenida.
50. El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planea y realiza un trabajo de atestigüamiento con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información del objeto en cuestión tenga errores, significativamente. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con mente inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y que está alerta ante cualquier evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o declaraciones hechas por el ente público auditado; esta actitud es necesaria a lo largo de todo el proceso de auditoría para poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, generalizar indebidamente al emitir conclusiones a partir de las observaciones y hacer suposiciones falsas al determinar la naturaleza, tiempos y

<sup>2</sup> NPASF 1200, párrafo 13.

alcance de los procedimientos necesarios para reunir evidencia y evaluar los resultados.

### Importancia relativa

51. El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa de una manera apropiada al planear y realizar la auditoría.
52. Un error se considera significativo, ya sea individual o cuando se combina con otros errores, si se puede esperar razonablemente que influya en las decisiones tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La importancia relativa tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. En el sector público no se limita a las decisiones económicas tomadas por los usuarios, como la de decidir si se continúan ciertos programas del gobierno o financiamientos basándose en los estados financieros. Los aspectos cualitativos de la importancia relativa generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otros tipos de entes. La evaluación de la importancia relativa y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cosas que quedan a juicio del auditor.
53. Al determinar la estrategia de auditoría, el auditor debe evaluar la importancia relativa en los estados financieros en su conjunto. Sin embargo, si de manera agregada, errores de cantidades menores a la importancia relativa establecida respecto a una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgación de datos en el contexto de los estados financieros en su conjunto, influyeran en las decisiones de los usuarios, el auditor también deberá determinar el nivel o los niveles de importancia relativa que se deben aplicar a dichas clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgación de datos.
54. El auditor también debe determinar la importancia relativa 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 exclusivamente para detectar individualmente errores significativos pasa por alto el hecho de que la suma de errores individuales no significativos, puede causar, a su vez, que los estados financieros estén expresados con inconsistencias materiales y, por consiguiente, limita la detección

de errores. La importancia relativa de hechos deberá determinarse para reducir hasta un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de errores sin corregir o detectar exceda el umbral de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. La determinación de la importancia relativa de hechos implica ejercer el juicio profesional. Esto se ve afectado por el conocimiento que el auditor tenga sobre el ente público; por ello dicho conocimiento deberá actualizarse durante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos y dependerá de la naturaleza y alcance de los errores identificados en auditorías anteriores y por lo tanto de las expectativas del auditor, en términos de errores, en el periodo actual.

55. El concepto de importancia relativa es aplicado por el auditor al planear y llevar a cabo la auditoría, así como al evaluar el efecto de los errores identificados sobre la auditoría y de cualquier error no corregido, incluyendo omisiones, en los estados financieros. El dictamen del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no es responsable de detectar errores que no sean globalmente significativos. No obstante, deberá identificar y documentar errores cuantitativos no significativos, pues es posible que en su conjunto sean de importancia relativa. Los errores irrelevantes no necesitan considerarse.
56. La importancia relativa determinada al planear la auditoría no establece necesariamente una cantidad por debajo de la cual los errores no corregidos, ya sea individualmente o en el agregado, siempre se evaluarán como carentes de importancia relativa. Las circunstancias relacionadas con algunos errores pueden hacer que el auditor las evalúe como significativos incluso si están por debajo del nivel de importancia relativa. Aunque no resulta práctico diseñar procedimientos de auditoría para detectar errores que pudieran ser significativos debido exclusivamente a su naturaleza, el auditor deberá considerar no solamente la magnitud sino también la naturaleza de los errores no corregidos, y las circunstancias particulares en las que ocurren, al evaluar su efecto sobre los estados financieros. Los aspectos que el auditor considere incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación pública eficaz y la naturaleza de la desviación o error.

## Comunicación

57. El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de enlace y comunicarse con ellos en relación con el alcance, tiempo planeado de la auditoría y cualquier resultado significativo.
58. El auditor debe comunicarse tanto con la administración, como con las personas encargadas de la operación. La comunicación incluye obtener información relevante para la auditoría y proporcionarle a los encargados de la operación, observaciones oportunas que sean significativas y relevantes para la supervisión del proceso de elaboración y presentación de informes financieros. Es importante promover una comunicación bilateral eficaz con los encargados de la operación.
59. En el sector público, identificar a los que estén a cargo de la gestión puede ser un desafío. El ente auditado puede ser parte de una estructura más grande o más amplia con órganos de gobierno a varios niveles organizacionales y a través de diferentes funciones. Como resultado, en algunos casos se pueden identificar distintos grupos como los encargados de la gestión. Más aún, ya que una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos financieros como de cumplimiento, esto también puede involucrar a órganos separados de gobierno.
60. La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor determina que la comunicación oral no es suficiente. Es posible que el auditor también deba comunicarse con partes independientes a la organización, como el Legislativo, reguladores o instituciones de financiamiento.
61. La comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría. Sin embargo, la comunicación escrita es vital para los resultados de la auditoría que los auditores deben comunicar a las personas encargadas de la gestión.

## Documentación

62. El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a otro auditor, sin previo conocimiento de la

misma, entender la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y regulatorios aplicables, los resultados de dichos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida, así como los aspectos significativos que surjan durante la misma, las conclusiones a las que se llegue a este respecto y los juicios profesionales relevantes que se hagan para llegar a tales conclusiones. La documentación deberá prepararse en el momento apropiado.

63. La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones:

- confirma y respalda los dictámenes e informes del auditor.
- sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte del ente auditado o de alguna otra parte interesada.
- sirve como evidencia de que el auditor cumplió con las normas de auditoría.
- facilita la planeación, supervisión y revisión.
- ayuda al desarrollo profesional del auditor.
- ayuda a asegurar que el trabajo delegado ha sido ejecutado a satisfacción.
- proporciona evidencia del trabajo hecho para futuras referencias.

64. Las normas de auditoría basadas en los principios fundamentales necesitan incluir requisitos adicionales relativos a la documentación en las siguientes áreas:

- la preparación oportuna de la documentación.
- la forma, contenido y alcance de la documentación.
- los requerimientos de documentación en los que el auditor juzgue necesario apartarse de un requisito relevante en las normas de auditoría aplicadas.

- los requisitos de documentación en los que el auditor realice procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o en los que obtenga nuevas conclusiones después de la fecha del informe del auditor.
- la integración del expediente final de auditoría.

## Principios relacionados con el proceso de auditoría

65. El auditor debe comunicarle a los representantes pertinentes de aquellos encargados de la gestión sus responsabilidades con respecto a la auditoría de los estados financieros, incluyendo la responsabilidad del auditor de formular y expresar un dictamen sobre los estados financieros preparados por la administración bajo la supervisión de los que estén a cargo de la gestión.

## Planeación

66. El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que incluya el alcance, tiempos y dirección de la misma, así como un plan de auditoría.
67. Una estrategia general guiará al auditor en la elaboración del plan de auditoría. Al desarrollar dicha estrategia, el auditor necesita:
- identificar las características del trabajo según su alcance.
  - establecer los objetivos de los informes de auditoría con el fin de planear los tiempos del trabajo y la naturaleza de la comunicación necesaria.
  - considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría.
  - considerar los resultados de las actividades preliminares y, en su caso, si el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por el auditor contratado para el ente auditado es relevante.
  - establecer la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo.



- considerar los resultados y el conocimiento obtenidos de las auditorías de desempeño y de otras actividades de auditoría que sean relevantes para el ente auditado, incluyendo las implicaciones de recomendaciones anteriores.
  - considerar y evaluar las expectativas de los destinatarios del informe de auditoría.
68. El auditor debe planear la auditoría apropiadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz.
69. El auditor debe preparar un plan de auditoría que incluya una descripción de:
- la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos planeados de evaluación de riesgos.
  - la naturaleza, tiempos y alcance de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones.<sup>3</sup>
  - otros procedimientos planeados de auditoría que son necesarios para que el trabajo cumpla con las normas aplicables. Dichos procedimientos pueden incluir o describir: una revisión del marco legal de la auditoría; una breve descripción de la actividad, programa o ente público que se va a auditar; las razones para llevar a cabo la auditoría; los factores que afectan la auditoría, incluyendo los que determinan la importancia relativa de los asuntos que se están considerando; los objetivos y el alcance de la auditoría; el enfoque de la auditoría; las características de la evidencia de auditoría que se va a reunir y los procedimientos necesarios para reunir y analizar la evidencia; los recursos necesarios y un calendario para la realización de la auditoría.
70. Tanto la estrategia general como el plan de auditoría necesitan documentarse. También deben actualizarse según sea necesario durante el curso de la auditoría.

<sup>3</sup> Por “afirmaciones” se entiende como manifestaciones de la dirección explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

## Conocimiento del ente auditado

71. El auditor debe tener un conocimiento claro del ente auditado y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.
72. El conocimiento de los diferentes aspectos de la organización y de su entorno le permite al auditor planear y realizar la auditoría de manera eficaz. Este conocimiento necesario incluye:
  - el entorno, el marco jurídico y otros factores externos, incluyendo el marco de emisión de información financiera aplicable.
  - la naturaleza del ente auditado, incluyendo su modo de operación, estructura orgánica, financiamiento para permitirle al auditor entender los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos que se pueden esperar en los estados financieros, la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas.
  - la medición y revisión de los resultados financieros del ente auditado.
  - las decisiones tomadas fuera del ente auditado como resultado de nuevos programas o modificaciones en el presupuesto.
  - las leyes y disposiciones legales y normativas específicas a los que esté sujeto el ente auditado, así como el impacto potencial de no cumplir con ellas.
  - los objetivos y estrategias del programa, lo cual puede incluir elementos de política pública y por lo tanto tener implicaciones para la evaluación de riesgos.
  - las estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal del ente auditado.
73. Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante al considerar la comunicación del ente público auditado y la aplicación de los valores de ética e integridad, su compromiso con la competencia, la participación de los

encargados de la gestión, la filosofía de la administración y su estilo de operación, la estructura orgánica, la existencia y nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y responsabilidad, y las prácticas y políticas de recursos humanos.

74. La evidencia de auditoría relevante se puede obtener a través de indagaciones y otros procedimientos de evaluación de riesgos, como la comprobación de las indagaciones a través de la observación o inspección de documentos.
75. Como parte del proceso de entendimiento, el auditor también necesita considerar si el ente auditado cuenta con un procedimiento para identificar los riesgos de procesos relevantes para los objetivos de los informes financieros y si estima además la importancia de dichos riesgos evaluando la posibilidad de que ocurran. Si tal procedimiento se ha establecido, el auditor necesita tener un claro conocimiento de él y de los resultados del mismo.
76. El entendimiento del auditor de los controles internos que sean relevantes para los informes financieros podrá incluir las siguientes áreas:
  - los tipos de transacciones del ente auditado que sean significativas para los estados financieros.
  - 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.
  - 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; esto incluye los procedimientos para corregir los datos incorrectos y transferir la información al libro mayor.
  - la forma en que el sistema de información captura eventos y situaciones diferentes a las transacciones que sean significativos para los estados financieros.
  - el proceso de elaboración y presentación de información

financiera usado para preparar los estados financieros, incluyendo las estimaciones contables y la divulgación de datos.

- los controles en torno a los asientos en libros de contabilidad a los que esté obligado.
- los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento con las autoridades.
- los controles relacionados con la observación del desempeño conforme al presupuesto.
- los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestales a otros entes auditados.
- los controles de la información de datos personales y clasificados.

La supervisión de otros controles realizados por partes fuera del ente auditado en áreas como:

- el cumplimiento con las leyes y disposiciones legales y normativas.
- la ejecución del presupuesto.
- otras áreas definidas por la legislación o el mandato de auditoría.
- la rendición de cuentas.

77. La auditoría no necesita un entendimiento de todos los controles llevados a cabo para cada tipo de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos que aparece en los estados financieros, o por cada aseveración que sea relevante para ellos. Sin embargo, el conocimiento de los controles del ente auditado y, si resulta relevante, de los controles gubernamentales, no es suficiente para probar su eficacia operativa a menos que un cierto grado de automatización le diera consistencia a la implementación de los controles.

## Evaluación de riesgos

78. El auditor debe evaluar los riesgos de error con importancia relativa a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración para los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para procedimientos de auditoría.
79. Los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir:
- indagaciones con la administración y el personal del ente auditado quienes, a juicio del auditor, tuviera información que pudiera ayudar en la identificación de riesgos con importancia relativa.
  - procedimientos analíticos.
  - observación e inspección.
80. Los riesgos con importancia relativa deberán identificarse y evaluarse, tanto a nivel de estado financiero como a nivel de afirmaciones, para los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para diseñar y realizar posteriores procedimientos de auditoría. Para este propósito, el auditor necesita:
- identificar los riesgos a lo largo de todo el proceso para obtener un mejor conocimiento del ente auditado y de su entorno, examinando los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos que aparecen en los estados financieros.
  - evaluar los riesgos identificados y valorar si se relacionan de una manera generalizada con los estados financieros en su conjunto pudiendo afectar potencialmente varias afirmaciones.
  - relacionar los riesgos identificados con lo que pudiera salir mal a nivel de afirmación, tomando en cuenta los controles relevantes que el auditor pretende examinar.
  - considerar la posibilidad de error y si el potencial del mismo es tal, que adquiera importancia relativa.

81. Como parte de la evaluación de riesgos el auditor determina si cualquiera de estos es a su juicio, de importancia relativa. Al ejercer su juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados en relación con el riesgo, y al juzgar qué riesgo es de importancia relativa, el auditor deberá considerar al menos lo siguiente:

- si el riesgo es un riesgo de fraude.
- si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica.
- la complejidad de las transacciones.
- si el riesgo involucra transacciones significativas con partes relacionadas.
- el grado de subjetividad en la evaluación de la información financiera relacionada con el riesgo, que involucren un alto grado de incertidumbre.
- si el riesgo involucra transacciones significativas que están fuera del curso normal de procesos del ente auditado o que de otra manera parezcan inusuales.
- si el riesgo también afecta el cumplimiento con la normatividad aplicable.

82. La identificación y evaluación de los riesgos con importancia relativa tanto a nivel de estados financieros como a nivel de afirmación y los controles correspondientes de los que el auditor tenga conocimiento, deben estar suficientemente documentados.

### **Respuestas a los riesgos evaluados**

83. El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos con importancia relativa en los estados financieros.

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 tanto pruebas de detalle como análisis de los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos.

84. La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos evaluados de riesgos con importancia relativa a nivel de afirmación. Al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá considerar las razones de dichos riesgos para cada tipo de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos. Tales razones pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones y el riesgo de control.
85. La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz.
86. Al diseñar y realizar la revisión de los controles para obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, el auditor deberá considerar que, conforme mayor sea la confianza que se deposita en la eficacia de un control, más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.
87. El auditor deberá diseñar y llevar a cabo procedimientos sustantivos para cada tipo de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos relevantes, sin importar los riesgos evaluados con importancia relativa.
88. El auditor siempre debe realizar pruebas sustantivas, sin importar si los controles han sido probados. Además, si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado con importancia relativa a nivel de afirmación es significativo, entonces deberán realizarse procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando el acercamiento a un riesgo significativo consista únicamente de procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle.

## Consideraciones relativas al fraude en una auditoría de estados financieros

89. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos con importancia relativa en los estados financieros debido a fraude, deberá obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante respecto a dichos riesgos, y deberá responder apropiadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.
90. La responsabilidad por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la administración del ente público y en las personas encargadas de la gestión. Es importante que la administración, bajo la supervisión de los que estén a cargo de la gestión, destaque la prevención del fraude y la disuasión del mismo. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto están libres de errores de importancia debidos a fraude o error.
91. Las incorrecciones en los estados financieros pueden tener su origen en un fraude o un error. El factor que distingue el tipo de acción que dio por resultado la incorrección es si fue intencional o no intencional. Aunque el fraude es un concepto legal de gran amplitud, el auditor se ocupa únicamente de fraudes que causan incorrecciones con importancia relativa en los estados financieros. Dos tipos de incorrecciones intencionales son relevantes para el auditor: los que resultan de informes financieros fraudulentos y los que resultan de la malversación de los activos.
92. Se espera que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional a lo largo de toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de incorrecciones con importancia relativa debidos a fraude tanto a nivel de estado financiero como a nivel de afirmación para los tipos de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos, a pesar de la pasada experiencia del auditor sobre la honestidad e integridad de la administración y de los encargados de la gestión. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos y las actividades relacionadas para obtener un mejor conocimiento del ente público auditado y de su entorno, el auditor deberá buscar información que pueda usarse para identificar los riesgos de errores de importancia debidos al fraude.



93. Las áreas en las que los auditores deberán estar alerta a los riesgos de fraude que pudieran llevar a incorrecciones de importancia pueden incluir las compras públicas, los subsidios, las privatizaciones, la exposición intencionalmente falsa de resultados o de información y el mal uso de la autoridad, entre otros.

### Consideraciones sobre la existencia permanente del ente auditado

94. El auditor debe considerar la posibilidad de que haya eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad del ente auditado para seguir funcionando en el futuro.
95. Los estados financieros normalmente se preparan con base en el supuesto de que el ente auditado es de existencia permanente<sup>4</sup> y que seguirá cumpliendo con sus obligaciones estatutarias en un futuro inmediato. Al evaluar si este supuesto es correcto, los responsables de la preparación de los estados financieros toman en cuenta toda la información disponible para un futuro inmediato. Los estados financieros de propósito general se preparan sobre esta base a menos que la autoridad correspondiente haya decidido liquidar el ente auditado o el cese de sus transacciones.
96. El concepto de existencia permanente puede tener poca o ninguna relevancia para los entes "ordinarios" del sector público, como las financiadas a través de asignaciones en el presupuesto del gobierno. Cuando tales organizaciones son abolidas o fusionadas con otras, sus activos y pasivos normalmente son asumidos por otros entes. En cuanto a algunos tipos de entes, como las empresas paraestatales y las coinversiones con otros socios (incluyendo entes privados que operan bajo formas legales que les dan una responsabilidad limitada), éste puede no ser el caso. La responsabilidad de implementar los programas del gobierno también puede delegarse a organizaciones del sector privado, pero los programas pueden seguir siendo auditados por el organismo auditor. No hay una tendencia general en cuanto a la contratación externa, lo que hace que el concepto de existencia permanente y el juicio del auditor a este respecto sean cada vez más relevantes para las auditorías del sector público.

<sup>4</sup> Nota: Postulados básicos de contabilidad gubernamental.

97. Algunos marcos de emisión de información financiera contienen un requisito explícito que le exige a la administración hacer una evaluación específica de la capacidad del ente auditado para seguir funcionando en el futuro, así como normas relativas a los asuntos que se deben considerar y la divulgación que se debe hacer a este respecto. Ya que el supuesto de la existencia permanente es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la administración debe evaluar la capacidad del ente auditado de seguir funcionando en el futuro incluso si el marco de emisión de información financiera no se los exige de manera explícita.
98. El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante acerca del uso adecuado por parte de la administración del supuesto de existencia permanente en la preparación y presentación de los estados financieros, y deberá emitir una conclusión en cuanto a que no existe ninguna incertidumbre de importancia sobre la capacidad de dicho ente para seguir operando. Si los estados financieros se prepararon sobre una base de existencia permanente, pero a juicio del auditor el uso de este supuesto es inapropiado, el auditor deberá emitir un dictamen adverso. Si el auditor concluye que el uso de dicho supuesto es apropiado conforme a las circunstancias y que se hizo una divulgación adecuada en los estados financieros, pero que existe cierta incertidumbre de importancia relativa, entonces el auditor deberá expresar un dictamen limpio o no calificado e incluir un párrafo de “Énfasis en el asunto en cuestión”. Si tal divulgación no se hace en los estados financieros, el auditor deberá expresar un dictamen u opinión adversa o calificada, según corresponda.
99. El grado de consideración dependerá de los hechos en cada caso y las evaluaciones del supuesto de existencia permanente no se predicen en las pruebas de solvencia que normalmente se aplican a las empresas comerciales. En ciertas circunstancias, aunque las pruebas normales de liquidez y solvencia puedan parecer desfavorables, otros factores pueden sugerir que el ente público auditado es, no obstante, de existencia permanente.
100. Hablando en términos generales, determinar si el supuesto de la existencia permanente es apropiado, resulta relevante para entes públicos auditados individuales más que para el gobierno en su

conjunto. En el caso de los entes públicos auditados individuales, antes de concluir si el uso de dicho supuesto es apropiado, es probable que los responsables de la preparación de los estados financieros necesiten considerar una amplia variedad de factores en torno al desempeño actual y esperado, la reestructura potencial o anunciada de unidades organizacionales, las estimaciones de ingresos o la posibilidad de continuar con el financiamiento del gobierno, y las fuentes potenciales de financiamiento sustituto.

101. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos el auditor deberá considerar si existen eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad del ente público auditado para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad del ente público auditado de continuar sus transacciones, el auditor deberá examinar dos factores separados que en ocasiones se traslapan:
- el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas, y
  - el riesgo menos común operativo o comercial.

### **Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros**

102. El auditor debe identificar los riesgos con importancia relativa debidos al incumplimiento directo y sustancial de las leyes y reglamentos. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general de la normatividad aplicable.

El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante al cumplimiento con la normatividad aplicable, que generalmente tiene un efecto directo y sustancial en la determinación de los montos y datos reportados en los estados financieros.

103. Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, tomados en su conjunto, estén libres de riesgos con importancia relativa, ya sea que se deba a fraude o error. Sin embargo, el auditor no es responsable de evitar el incumplimiento y no se puede esperar que detecte todas las violaciones a las leyes o reglamentos.

104. Al ejecutar una auditoría financiera el auditor, necesita tener un claro conocimiento de la normatividad aplicable al ente auditado.
105. La normatividad a la cual está sujeto un ente público auditado la integra el marco jurídico y regulatorio aplicable. Lo establecido en alguna de estas disposiciones tienen un efecto directo en los estados financieros, ya que determinan la naturaleza de las cantidades e información reportada. Sin embargo existe otra normatividad que para su cumplimiento establece los términos bajo los cuales el ente auditado debe conducir sus transacciones, lo que no tiene efecto directo en sus estados financieros.
106. El incumplimiento de la normatividad aplicable puede dar por resultado multas, demandas u otras consecuencias para el ente auditado que pueden tener un efecto importante en los estados financieros.
107. En el sector público, la distribución de apoyos y subsidios por parte de una dependencia puede estar sujeta a leyes y reglamentos específicos que tendrán un impacto directo en los estados financieros. El marco de emisión de información financiera también puede incluir, entre otros, un informe presupuestario o un informe de resultados. Cuando el marco incluya este tipo de información, el auditor deberá considerar las leyes y reglamentos específicos que pudieran afectarlo directa o indirectamente.
108. Los asuntos que involucren el incumplimiento de leyes y reglamentos y que lleguen a ser del conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría, deberán comunicarse a los encargados de la gestión, salvo en asuntos que sean claramente irrelevantes. Sin embargo, el mandato de auditoría o las obligaciones de los entes que surjan de la legislación, regulación, directivas ministeriales, políticas gubernamentales o resoluciones de la legislatura pueden dar por resultado objetivos adicionales, como la responsabilidad de reportar todos los casos de incumplimiento ante las autoridades, inclusive si son claramente irrelevantes.
109. Este enfoque más amplio de información puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión o emitir un dictamen separado respecto al cumplimiento del ente auditado con las leyes y reglamentos o reportar los casos de incumplimiento.

Estos objetivos adicionales se tratan en la NPASNF 400 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento y las directrices correspondientes. Sin embargo, aún donde no existan dichos objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales respecto a que los auditores reporten cualquier incumplimiento ante las autoridades. Por lo tanto, los auditores deberán tener en mente dichas expectativas y estar alertas ante casos de incumplimiento.

### **Evidencia de auditoría**

110. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante para emitir conclusiones sobre las cuales basar su dictamen.
111. Los procedimientos de auditoría deberán ser apropiados de acuerdo a las circunstancias con el propósito de obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante. La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. Una auditoría de estados financieros no involucra la autenticidad de la documentación y no se espera que el auditor esté entrenado o sea un experto en dicha autenticidad. Sin embargo, el auditor deberá considerar la confiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, facsímiles, negativos, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos, y deberá tomar en cuenta, donde resulte relevante, los controles que existan para su preparación y mantenimiento.
112. El auditor debe recopilar evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para establecer la base de su conclusión o dictamen. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, es decir, debe ser la necesaria para sustentar y soportar los resultados, observaciones, conclusiones, recomendaciones y juicios significativos; la competencia debe corresponder a los hallazgos de la revisión y tener validez y confiabilidad para apoyar los resultados, las recomendaciones, acciones promovidas y el dictamen; la pertinencia se relaciona con

la calidad de la evidencia y deberá de corresponder al propósito de la auditoría y la relevancia se vincula con la importancia, coherencia y relación lógica que debe tener con los hallazgos determinados en la auditoría para sustentar el dictamen. La cantidad de evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (mientras más grande sea el riesgo, mayor es la probabilidad de requerir más evidencia). El auditor debe considerar la importancia y confiabilidad de la información que utiliza como evidencia de la auditoría y respetar la confidencialidad de esta, así como de la demás información que reciba.

113. La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes fuera del ente auditado, como las confirmaciones externas, puede haber circunstancias que afecten la confiabilidad de la información. Así pues, aun reconociendo la existencia de tales excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera del ente auditado.
- La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles correspondientes son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor, es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio.
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la proporcionada por fotocopias o facsímiles.

114. La mayor seguridad es proporcionada por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente, en vez de

piezas de evidencia consideradas individualmente. Además, al obtener evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente, es posible identificar elementos individuales que sean poco confiables.

115. La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que apoya y corrobora las afirmaciones de la administración, se debe tomar en cuenta cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. En el caso de los estados financieros del sector público, frecuentemente la administración puede afirmar que las transacciones y eventos se llevaron a cabo de conformidad con la legislación y normativa aplicable, y tales afirmaciones bien pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera. En este contexto, también puede ser necesario que los auditores del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento NPASNF 400.
116. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría, los organismos auditores también deben considerar la necesidad de requerimientos que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante en relación con:
  - el uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría.
  - la evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo.
  - la evidencia de auditoría a partir del uso de mediciones del valor razonable, si resulta relevante.
  - la evidencia de auditoría cuando el ente público auditado tiene partes relacionadas.
  - la evidencia de auditoría proveniente del uso por parte del ente público auditado de organizaciones de servicio.
  - la evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, la asistencia directa de auditores internos.
  - la evidencia de auditoría de expertos externos.

- el uso de declaraciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

### Consideración de hechos posteriores

117. El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante de que todos los eventos que ocurran entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor y que requieran un ajuste o divulgación en los estados financieros han sido identificados. El auditor también deberá responder, de manera apropiada, a los hechos que se conozcan después de la fecha del informe del auditor y los cuales, de haberse sabido en dicha fecha, hubieran hecho que el auditor corrigiera su informe.
118. Los procedimientos deberán diseñarse lo más aproximadamente posible para cubrir el periodo que va de la fecha de los estados financieros a la fecha del informe del auditor. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales en asuntos sobre los procedimientos previos de auditoría que han proporcionado una conclusión satisfactoria. Los estados financieros pueden verse afectados por cierto tipo de eventos posteriores. Muchos marcos de emisión de información financiera se refieren específicamente a dichos eventos. Normalmente, se identifican dos tipos de eventos:
- a) Eventos que proporcionan evidencia de condiciones que existían en la fecha de los estados financieros.
  - b) Eventos que proporcionan evidencia de situaciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.
119. Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante deben incluir:
- Pasos para obtener un conocimiento más claro de cualquier procedimiento establecido por la alta dirección para garantizar la identificación de eventos posteriores.
  - Investigaciones con la administración.



- El escrutinio de las minutas.
- El escrutinio de los estados financieros intermedios más recientes, si los hay.

Al hacer investigaciones con la administración, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier evento posterior relevante para la capacidad del ente de cumplir con sus objetivos institucionales y que, puede afectar la presentación de la información de resultados en los estados financieros.

120. El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad a la fecha del informe del auditor pero antes de que los estados financieros hayan sido publicados, un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe pudiera haber sido causa de una corrección en el mismo, entonces deberán tomarse las acciones necesarias. Dichas acciones deben incluir:
- discutir el asunto con la administración y, en su caso, con los encargados de la gestión.
  - determinar si los estados financieros necesitan corregirse y, de ser así:
  - preguntar cómo pretende la administración abordar el asunto en los estados financieros.
121. Si los responsables de la administración no toman los pasos necesarios para garantizar que cualquiera que reciba los estados financieros una vez publicados sea informado de la situación y no los corrija en circunstancias en las que el auditor cree que necesitan ser corregidos, entonces el auditor deberá notificar a la administración y a los encargados de la gestión que tratará de prevenir en contra de la confianza que se pudiera tener en dicho informe del auditor en el futuro. Esto puede incluir la búsqueda de asesoría legal y reportar el hecho ante la instancia correspondiente.

## Evaluación de las incorrecciones

122. El auditor debe mantener un registro completo de las incorrecciones identificados durante la auditoría y comunicar a la administración y los encargados de la gestión, según corresponda y de manera oportuna, todos los errores registrados en el curso de la misma.
123. Las incorrecciones no corregidas deberán evaluarse para conocer su importancia relativa, individualmente o en conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre el dictamen expresado en el informe del auditor.
124. El auditor deberá instar a la administración a que corrija las incorrecciones y si la administración se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones que le sean comunicados el auditor deberá averiguar la razón de ello. Al evaluar si los estados financieros en su conjunto tienen incorrecciones, el auditor deberá considerar las razones dadas para no atenderlas. Se deberá notificar a los encargados de la gestión de las incorrecciones no atendidas y del efecto que pudieran tener, individualmente o en conjunto, sobre la opinión o dictamen expresado en el informe del auditor. La notificación del auditor deberá identificar de manera individual las incorrecciones de importancia no corregidas en los tipos de transacciones, saldos de cuenta o divulgaciones.
125. El auditor necesita determinar si las incorrecciones no atendidas son de importancia relativa, individualmente o en su conjunto. Para esto el auditor deberá considerar:
- El tamaño y naturaleza de las incorrecciones en relación tanto con tipos particulares de transacciones, saldos de cuenta o divulgaciones como con los estados financieros en su conjunto, así como las circunstancias particulares bajo las que ocurrieron.
  - El efecto de las incorrecciones no atendidas de periodos anteriores en los tipos correspondientes de transacciones, saldos de cuenta o divulgaciones, así como en los estados financieros en su conjunto.

## Formación de una opinión, y elaboración del informe o dictamen sobre los estados financieros

126. El auditor debe emitir una opinión con base en la evaluación de los resultados obtenidos de la evidencia de auditoría sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de referencia que regula su emisión. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe o dictamen que describa las bases de dicha opinión.
127. Frecuentemente los objetivos de una auditoría financiera del sector público son más amplios que simplemente expresar una opinión de si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable. El mandato de auditoría puede incluir objetivos adicionales de igual importancia para el dictamen sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden referirse a responsabilidades de fiscalización. Incluso, donde no se han establecido objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales con respecto a reportar el incumplimiento con las autoridades o la eficacia de los controles internos.
128. Los auditores con la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento con las autoridades pueden considerar los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes NPASNF 400.
129. Con el fin de emitir un informe o dictamen, el auditor debe primero concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones con importancia relativa, ya sea debido a fraude o error. Esta conclusión debe tomar en cuenta:
- a) Si se ha obtenido evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante.
  - b) Si las incorrecciones no atendidas son de importancia, individualmente o en conjunto.
  - c) La evaluación del auditor de los siguientes puntos, los cuales se toman en consideración cuando se determina la forma del informe o dictamen:

- Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo con los requisitos del marco de referencia de emisión de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables del ente auditado.
  - Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado.
  - Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y si son apropiadas.
  - Si las estimaciones contables hechas por la administración son razonables.
  - Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible.
  - Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada que le permita a los usuarios previstos entender el efecto de las transacciones y eventos importantes en la información transmitida por los estados financieros.
  - Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiada.
  - Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.
- d) Cuando los estados financieros hayan sido preparados de conformidad con un marco de presentación, la conclusión también deberá considerar si los estados financieros logran una presentación justa:
- en términos de su presentación, estructura y contenido.
  - si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos subyacentes.

## Forma del dictamen

130. El auditor deberá emitir un dictamen sin modificación o limpio si se concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con la Ley General de Contabilidad Gubernamental y las demás disposiciones aplicables. Por otro lado, si el auditor concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto o por separado no están libres de errores de importancia significativa o si no se obtuvo la evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para concluir que los estados financieros en su conjunto o por separado están libres de incorrecciones con importancia relativa, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe de acuerdo con la sección relativa "Determinar el tipo de modificación hecha al dictamen del auditor", en alineamiento a la NPASNF 100.
131. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de presentación razonable no logran una presentación adecuada y suficiente, el auditor deberá discutir el asunto con el ente auditado y, dependiendo de los requisitos del marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y de cómo se resolvió el asunto, determinar si es necesario modificar el dictamen de auditoría.

## Elementos necesarios en el informe del auditor

132. El informe del auditor debe presentar los resultados de la auditoría, estar en forma escrita utilizando un lenguaje claro, directo y conciso y puede contener los elementos siguientes:
- Un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente.
  - Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
  - Un párrafo introductorio que
    - (1) identifique de quién son los estados financieros que se han auditado,
    - (2) declare que los estados financieros han sido auditados,

- (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
  - (4) refiera al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
  - (5) especifique la fecha o período cubierto por cada estado financiero que forma parte de los estados financieros.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la administración por los estados financieros", señalando que la administración es responsable de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y de los controles internos que permitan que la preparación de los estados financieros esté libre de incorrecciones de significancia, ya sea debido a fraude o error.
  - Una sección con el encabezado "Responsabilidad del auditor", señalando que la responsabilidad del auditor es expresar un dictamen basado en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los montos y datos reportados en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de error de significancia de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al hacer la evaluación de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros del ente y diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias. Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como a la presentación general de los estados financieros. Deberá señalarse asimismo si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base que permita sustentar el dictamen del auditor.
  - Una sección con el encabezado "Dictamen", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar / emitir un dictamen limpio o no modificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable:

- Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes... de conformidad con [el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable]; o
- Los estados financieros dan una imagen razonable y verdadera de... de conformidad con [el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable].

Al expresar un dictamen limpio o no modificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, el dictamen del auditor deberá ser que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con [el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable].

Si el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable no es la Ley General de Contabilidad Gubernamental, entonces el dictamen del auditor deberá identificar la jurisdicción de origen del marco de referencia.

- Si es necesario o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y regulatorios" o de otra manera según corresponda al contenido de la sección, señalando otras responsabilidades de información en el informe del auditor que sean adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.
- La firma del auditor.
- La fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y apropiada en la cual sustenta su opinión / dictamen de los estados financieros, incluyendo evidencia de que:
  - todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, han sido preparados; y
  - aquellos con una autoridad reconocida han aseverado que aceptan la responsabilidad por los estados financieros.

133. Además del dictamen, es posible que el auditor deba, por ley o regulación aplicable, reportar las observaciones y hallazgos

que no hayan afectado el dictamen ni ninguna de las recomendaciones hechas como resultado de la misma. Estos elementos deberán estar claramente separados del dictamen.

### Modificaciones al dictamen en el informe del auditor

134. El auditor debe modificar el dictamen contenido en su informe si se concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto o por separado no están libres de incorrecciones con importancia relativa, o si el auditor no obtuvo la evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para concluir que los estados financieros en su conjunto o separados están libres de incorrecciones con importancia relativa. Los auditores pueden emitir cuatro tipos de dictamen: no modificado o limpio; modificado con salvedad, negativo o de abstención de opinión.

### Determinando el tipo de modificación al dictamen del auditor

135. El auditor deberá emitir un **dictamen sin modificación o limpio** cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante, concluye que los errores y omisiones de los estados financieros en conjunto o por separado, no son significativos ni generalizados.
136. El auditor deberá emitir un **dictamen con salvedad**, cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante, concluye que los errores y omisiones de los estados financieros en conjunto o por separado, son significativos pero no generalizados.
137. El auditor deberá expresar un **dictamen negativo**, cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante, concluye que los errores y omisiones de los estados financieros en conjunto o por separado, son significativos y generalizados.
138. El auditor deberá abstenerse de dar un dictamen, cuando el ente auditado no proporcione la información suficiente, competente, pertinente y relevante para realizar la auditoría programada conforme a las normas y procedimientos respectivos, la



información proporcionada no permita una opinión respecto del objeto revisado o bien, si después de aceptar el encargo llega a conocimiento del auditor el hecho de que la administración ha impuesto una limitación en el alcance de la auditoría, que a consideración del auditor pudiera resultar en la necesidad de expresar una abstención de opinión sobre los estados financieros.

139. Si emite un dictamen de auditoría modificado, el auditor también deberá modificar el encabezado para que corresponda con el tipo de dictamen emitido.

### **Párrafos de Énfasis en el asunto y de Otros asuntos en el informe del auditor**

140. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los destinatarios sobre el asunto presentado o divulgado en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante de que el asunto no tiene incorrecciones con importancia relativa, entonces se deberá incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" en el informe del auditor. Los párrafos de "Énfasis en el asunto" únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros.

141. El párrafo "Énfasis en el asunto" deberá:

- incluirse inmediatamente después del dictamen.
- llevar el encabezado "Énfasis del asunto" u otro encabezado que resulte apropiado.
- incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que describe plenamente el asunto en cuestión en los estados financieros.
- indicar que el dictamen del auditor no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.

142. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente a los presentados o divulgados en los estados financieros que a su juicio sean relevantes para que los destinatarios entiendan la

auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, esto se podrá hacer en un párrafo que lleve el encabezado "Otro asunto" u otro encabezado que resulte apropiado. Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después del dictamen y de cualquier párrafo de "Énfasis en el asunto".

143. Si el auditor espera incluir uno o ambos de estos párrafos en su informe, deberá comunicarlo a los encargados de la gestión, así como la redacción de los mismos.
144. Las expectativas o mandatos de auditoría del sector público pueden ampliar las circunstancias bajo las cuales sería relevante incluir un párrafo de "Énfasis en el asunto" o un párrafo de "Otros asuntos"

### **Información comparativa, cifras correspondientes y estados financieros comparativos**

145. La "información comparativa" se refiere a los montos e información divulgada en los estados financieros con respecto a uno o más periodos 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 dicha información está clasificada correctamente. Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:
  - la información comparativa concuerda con los montos y demás información divulgada que se presentó en el periodo anterior o, donde resulte apropiado, que haya sido revaluada.
  - las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido contabilizados apropiadamente y se han presentado y divulgado adecuadamente.
146. Si el auditor se da cuenta, durante el periodo actual, de un posible error con importancia relativa en la información comparativa, el auditor deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios conforme a las circunstancias para obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante sobre si existe un error con importancia relativa.

147. La información comparativa puede tomar la forma de cifras correspondientes que se incluyen como parte integral de los estados financieros del periodo actual y cuyo objetivo es ser leídas únicamente en relación con los montos y demás información divulgada en el periodo actual. Cuando se presentan cifras correspondientes, el dictamen del auditor no deberá hacer referencia a las mismas salvo en las siguientes circunstancias:

- Si el informe del auditor en el periodo anterior, tal como se publicó, incluye una opinión o dictamen calificado, una abstención de opinión, o una opinión/dictamen negativo y si el asunto que dio origen a la modificación permanece sin resolver; entonces el auditor deberá expresar un dictamen calificado o un dictamen adverso en el informe del auditor de los estados financieros del periodo actual, modificado con respecto a las cifras correspondientes incluidas en los mismos.
- Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección con importancia relativa en los estados financieros del periodo anterior sobre los cuales se emitió un dictamen limpio o no calificado y las cifras correspondientes no han sido revaluadas de forma apropiada o no se han hecho las divulgaciones adecuadas, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa en el informe del auditor de los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo relativo a "Otro asunto" que las cifras correspondientes no han sido auditadas.

El auditor debe considerar estas circunstancias usando el año en curso con fines de comparación y las consideraciones de importancia relativa para el año actual. Si se presentan estados financieros comparativos, el dictamen del auditor deberá referirse a cada periodo para el cual se presentan y en el cual se expresó un dictamen de auditoría.

148. Al presentar un informe de los estados financieros de un periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, si el dictamen actual del auditor sobre los estados financieros del periodo anterior difiere del dictamen expresado previamente, el

auditor deberá mencionar las razones sustantivas de la diferencia en un párrafo de "Otros asuntos".

149. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor precedente, además de expresar un dictamen sobre los estados financieros del periodo actual el auditor deberá señalar en un párrafo de "Otros asuntos":
- que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor precedente.
  - el tipo de dictamen expresado por el auditor precedente y, si el dictamen se ha modificado, las razones de ello, la fecha del informe anterior (a menos que el informe del auditor precedente sobre los estados financieros del periodo anterior se haya emitido nuevamente junto con los estados financieros presentes).
150. Si el auditor concluye que los estados financieros del periodo previo reportados por el auditor que llevó a cabo la revisión anterior sin modificación están afectados por una incorrección de importancia, el auditor deberá comunicar al respecto al nivel apropiado de la administración y a las personas encargados de la gestión, y solicitar que se informe de ello al auditor precedente. Si los estados financieros del periodo anterior se corrigen y el auditor precedente acuerda publicar un nuevo informe de los estados financieros corregidos, entonces el auditor deberá reportar únicamente el periodo actual.
151. Si los estados financieros del periodo 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 exenta al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten significativamente a los estados financieros del periodo actual.

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

152. El auditor examinará la otra información con el fin de identificar

cualquier incongruencia de importancia relativa en los estados financieros auditados. Si al leer dicha información el auditor identifica tal incongruencia, entonces deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados. La acción que el auditor deba tomar puede incluir el modificar el su dictamen, retener la Opinión del Auditor, retirarse del trabajo, notificar a los encargados de la gestión o incluir un párrafo de "Otro asunto" en la Opinión del Auditor.

153. Si el auditor identifica una incongruencia que sea de importancia y que el ente auditado se niegue a corregir, el auditor deberá notificar a los encargados de la gestión.

### **Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales**

154. 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 el auditor debe conocer:
- el propósito para el cual fueron preparados dichos estados financieros.
  - los usuarios previstos.
  - 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.
155. En la planeación y realización de una auditoría de estados financieros de propósitos especiales el auditor debe determinar si las circunstancias del trabajo requieren que se preste una consideración especial a la aplicación de las NPASNF.
156. Al formarse un dictamen y elaborar informes sobre estados financieros de propósitos especiales, el auditor debe cumplir con los mismos requisitos que para los estados financieros de propósito general. El informe del auditor sobre estados financieros de propósitos especiales deberá:

- describir el propósito para el cual fueron preparados los estados financieros.
- hacer referencia a la responsabilidad de la administración de determinar que el marco de información financiera sea aceptable conforme a las circunstancias en las que la administración tenga varios marcos de referencia para escoger al preparar dichos estados financieros.

157. El auditor debe incluir un párrafo de “Énfasis en el objeto de la revisión” avisando a los usuarios sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de propósitos especiales y que, como resultado, es posible que no sean adecuados para otro propósito.

### **Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros individuales, de conceptos, cuentas o partidas de un estado financiero**

158. En el caso de la auditoría de un estado financiero individual o de un concepto específico de un estado financiero el auditor debe determinar primero si la auditoría es practicable. Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un estado financiero individual o de un concepto específico de un estado financiero, sin importar que el auditor también esté contratado para auditar el conjunto completo de estados financieros del ente auditado. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un estado financiero individual o de un concepto específico de dichos estados financieros está de conformidad con los principios fundamentales establecidos en la normatividad aplicable.

159. El auditor también 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 que le permita a los destinatarios previstos entender la información del estado financiero o del concepto del mismo, así como el efecto de las transacciones y eventos importantes sobre dicha información.

160. El auditor debe considerar si la forma esperada de dictamen es

apropiada conforme a las circunstancias del trabajo y deberá adaptar los requisitos de información según sea necesario.

161. Si el auditor ha sido contratado para emitir un informe sobre un estado financiero individual o sobre un concepto de un estado financiero, además de ser contratado al mismo tiempo para auditar el conjunto completo de estados financieros del ente auditado, el auditor debe emitir un dictamen separado para cada trabajo.
162. Si el dictamen contenido en el informe del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros de un ente auditado 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 informe del auditor de un estado financiero individual o de un concepto 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 informe del estado financiero individual o del concepto específico del estado financiero.
163. Si el auditor concluye que es necesario expresar un dictamen u opinión negativa o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros del ente auditado, el auditor no podrá emitir un dictamen positivo de un estado financiero individual o de un concepto específico del mismo.

### **Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros consolidados**

164. Los auditores deben obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante relativa a la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación para poder emitir un dictamen sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.
165. Los principios de la NPASNF 200 son aplicables a todas las auditorías de estados financieros de las entidades públicas, de algún componente de éstos, o, en su caso, a la dictaminación de la Cuenta Pública en su totalidad. En situaciones en las que el auditor dictamine estados

financieros consolidados se aplican consideraciones y requisitos especiales. El conocimiento que se obtiene de esta manera debe ser suficiente para confirmar o revisar la identificación inicial de los componentes que pueden ser significativos para los estados financieros consolidados y para evaluar los riesgos relevantes de significancia, ya sea que se deba a fraude o error, en los estados financieros consolidados.

166. Los componentes de los estados financieros consolidados deben incluir, dependencias, corporaciones, fondos, fideicomisos y contratos análogos, unidades administrativas, entidades federativas, municipios, asociaciones y organizaciones no gubernamentales. Los componentes se consideran significativos:
- debido a su importancia financiera individual.
  - si, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de error de significancia a los estados financieros consolidados.
  - si involucran asuntos que son de interés público, como la seguridad nacional, los proyectos sociales o los informes de las diversas fuentes de ingresos.
167. En el sector público puede ser difícil determinar qué componentes incluir en los estados financieros consolidados. La aplicación del marco de emisión de información financiera puede dar por resultado la exclusión de cierto tipo específico de figura, entidad pública u organización no gubernamental.
168. En ciertas situaciones el marco de emisión de información financiera puede no proporcionar una guía específica para la inclusión o exclusión de un tipo específico de figura, entidad pública u organización no gubernamental en los estados financieros consolidado. En tales casos el auditor de grupo puede participar en las discusiones entre la administración del grupo y los componentes para determinar si el tratamiento de un componente en los estados financieros consolidados dará por resultado una presentación razonable. Esta dificultad puede repercutir en el uso del trabajo de los auditores de los componentes. También es posible que la administración del



grupo no esté de acuerdo en incluir a un componente en los estados financieros consolidados, lo que a su vez limitaría la capacidad del auditor de grupo para comunicarse con el auditor de dicho componente y usar su trabajo.

169. En el caso de un componente que sea significativo debido a su importancia financiera individual dentro del grupo, el equipo de auditoría del grupo o un auditor del componente en su nombre y declaración deberá auditar la información financiera del componente usando un valor de la importancia relativa del componente establecido por el auditor de grupo. En cuanto a un componente que sea significativo debido a su naturaleza o circunstancias específicas y debido a la posibilidad de que represente riesgos considerables de incorrección de significancia en los estados financieros consolidados del grupo, es posible que el equipo de auditoría del grupo o un auditor del componente en su nombre y declaración no necesiten auditar la información financiera sino aplicar procedimientos específicos de auditoría relativos a los riesgos significativos identificados. En el caso de los componentes que no son significativos, el equipo de auditoría del grupo deberá llevar a cabo los procedimientos analíticos a nivel de grupo.

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 300**

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA  
AUDITORÍA DE DESEMPEÑO**

---

**Nivel 3**



---

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 300**

## **PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO**

### **PREÁMBULO**

1. Las normas profesionales y directrices son esenciales para la credibilidad, calidad y el profesionalismo de la auditoría del sector público. Las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) adaptadas, por el propio Sistema al ámbito nacional, de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs, por sus siglas en inglés), elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) tienen por objetivo promover la auditoría independiente y eficaz, así como apoyar a los miembros del Sistema Nacional de Fiscalización en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con sus leyes y disposiciones legales y normativas aplicables.
2. La NPASNF 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público brinda, en general, los principios fundamentales para la auditoría del sector público y define la autoridad de las NPASNF. La NPASNF300 – Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño se basa y profundiza en los principios fundamentales de la NPASNF 100 para adaptarse al contexto específico de la auditoría de desempeño. La NPASNF 300 debe leerse y entenderse en conjunto con la NPASNF 100, que también se aplica para la auditoría de desempeño.
3. La NPASNF 300 – Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño consta de tres secciones.
  - La primera establece el marco para la auditoría de desempeño y sirve de referencia a las NPASNF pertinentes.

- La segunda consiste en los principios generales para los trabajos de auditoría de desempeño que el auditor debe considerar antes y durante todo el proceso de auditoría.
- La tercera contiene principios de relevancia para las principales etapas del propio proceso de auditoría. A cada principio le sigue una breve explicación.

## **PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO**

4. Este documento busca establecer una base común de conocimiento sobre la naturaleza de la Auditoría de Desempeño, incluyendo los principios que deben aplicarse para lograr un alto nivel de calidad de auditoría.
5. Las normas para la auditoría de desempeño deben reflejar la necesidad de disponer de flexibilidad en el diseño de los compromisos individuales para que los auditores sean sensibles y creativos en su trabajo y para el juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría.
6. El Sistema Nacional de Fiscalización reconoce que los organismos auditores tienen diferentes marcos de actuación y trabajan bajo diversas condiciones. Debido a las diferentes condiciones y estructuras de los organismos auditores, no todas las normas o directrices de auditoría pueden aplicarse a todos los aspectos de su trabajo.
7. Cuando un organismo auditor realice auditorías al desempeño con base en la presente Norma, se debe hacer referencia a ello indicando:

... Realizamos nuestra auditoría[s] de conformidad con [las normas] basadas en [o congruentes con] los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización.

La referencia debe ser incluida en el informe de auditoría o comunicada por el organismo auditor en una manera más general, cubriendo un rango definido de compromisos.

## MARCO PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

### Definición de la auditoría de desempeño

8. La Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, sistemática, interdisciplinaria, organizada, propositiva, objetiva y comparativa sobre si las acciones, planes y programas institucionales de los entes públicos operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y en su caso identificando áreas de mejora.
9. La auditoría de Desempeño busca brindar información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora. Las auditorías de desempeño proporcionan información, conocimiento o valor al:
  - proporcionar perspectivas analíticas de mayor amplitud y profundidad;
  - hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas;
  - proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría;
  - proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los resultados de auditoría.

### Economía, eficiencia y eficacia

10. Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:
  - El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidad y calidad apropiadas y al mejor precio, lo que implica racionalidad.
  - El principio de eficiencia significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos

utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

- El principio de eficacia se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

Las auditorías de desempeño incluyen un análisis de las condiciones que son necesarias para garantizar que los principios de economía, eficiencia y eficacia puedan mantenerse. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos que garanticen la entrega correcta y oportuna de los servicios. Cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño del ente público auditado también debe ser tomado en consideración.

## **Objetivos de la auditoría de desempeño**

11. El objetivo principal de la auditoría de desempeño es promover una gestión gubernamental económica, eficaz y eficiente. También contribuye a la rendición de cuentas y a la transparencia.

La auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas al asistir a los responsables de la gestión de los recursos públicos y de las tareas de supervisión para mejorar el desempeño. Lo logra evaluando si las decisiones de los entes públicos son preparadas e implementadas eficiente y eficazmente, y si los ciudadanos han recibido el justo valor por sus contribuciones. Ello no implica un cuestionamiento de las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si eventuales deficiencias en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos determinados. La auditoría de desempeño se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

La auditoría de desempeño promueve la transparencia al ofrecer a los entes públicos y a los ciudadanos, una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades del gobierno. Con ello contribuye de manera directa al brindar información útil al ciudadano mientras sirve como base para el aprendizaje y las

mejoras. En la auditoría de desempeño, los organismos auditores estarán sujetos a la normatividad aplicable, sobre qué, cuándo y cómo auditar, y la publicación de sus resultados.

### **La aplicabilidad de la NPASNF 300**

12. Los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño proporcionan la base para que los organismos auditores adopten normas. Éstas se han formulado en consideración de los antecedentes institucionales de los organismos auditores, incluyendo su independencia, normatividad aplicable y principios éticos, así como los requerimientos establecidos en los requisitos previos para el funcionamiento de los organismos auditores (NPASNF10-40).
13. Al tratar sobre las auditorías combinadas se deben considerar los puntos siguientes:
  - Los elementos de la auditoría de desempeño pueden ser parte de una auditoría más extensa que abarque también aspectos de la auditoría de cumplimiento y financiera.
  - En caso de una auditoría combinada, se deben observar todas las normas pertinentes. Esto puede no ser factible en todos los casos, ya que diferentes normas pueden contener diferentes prioridades.
  - En dichos casos, el objetivo primario de la auditoría debe guiar a los auditores en cuanto a qué normas aplicar. Para determinar si las consideraciones de desempeño constituyen el objetivo principal 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, cuentas o cumplimiento y que el objetivo principal es promover la economía, eficiencia y eficacia.

### **ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO**

14. Los elementos de una auditoría del sector público (auditor, ente auditado, destinatarios, el objeto de la revisión y los criterios)



como se define en la NPASNF 100, pueden asumir distintas características en la auditoría de desempeño. Los auditores deben identificar explícitamente los elementos de cada auditoría y comprender sus implicaciones para que puedan realizar su auditoría de manera apropiada.

### **Las partes de la auditoría de desempeño**

15. Los auditores tienen discrecionalidad en la selección de temas y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quienes son las partes responsables relevantes y los destinatarios. Si bien los auditores pueden emitir recomendaciones, deben tener cuidado de no asumir las responsabilidades de los entes públicos auditados. Los auditores en las auditorías de desempeño suelen trabajar en equipo ofreciendo habilidades diferentes y complementarias.
16. El papel del ente público auditado puede ser compartido por una amplia gama de ciudadanos o entes, cada uno responsable de un aspecto diferente del tema de estudio. Algunas partes pueden ser responsables de las acciones que han causado problemas; otras pueden ser capaces de iniciar cambios para abordar las recomendaciones derivadas de una auditoría de desempeño, y otras pueden ser responsables de proporcionar información o evidencia al auditor.
17. Los destinatarios son a quienes el auditor prepara el informe de auditoría de desempeño.

### **Objeto de la revisión y criterios de la auditoría de desempeño**

18. El objeto de estudio de una auditoría de desempeño no tiene que estar limitado a programas, entes públicos o fondos específicos, pueden también incluir actividades (con productos, resultados e impactos) o situaciones existentes (incluyendo sus causas y consecuencias).
19. En la auditoría de desempeño, el auditor podrá estar involucrado en el desarrollo o la selección de los criterios pertinentes para la auditoría.

## Confianza y seguridad en la auditoría de desempeño

20. Al igual que en todas las auditorías, los destinatarios de los informes de las auditorías de desempeño demandan confiar en la información que utilizan para tomar decisiones. Por lo tanto, esperan informes confiables que establezcan la posición (basada en la evidencia) de los organismos auditores respecto al tema evaluado. En consecuencia, los auditores de desempeño deben, proporcionar resultados basados en evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante, para evitar informes inapropiados. Sin embargo, normalmente no se espera que los auditores de desempeño emitan un dictamen general, comparable al dictamen de estados financieros, en el alcance de la economía, eficiencia y eficacia por parte del ente auditado. Por lo tanto, esto no es un requerimiento del marco de NPASNF.
21. El nivel de atestiguamiento que otorga una auditoría de desempeño debe ser comunicado de manera transparente. El grado logrado de economía, eficiencia y eficacia puede ser notificado en el informe de la auditoría de desempeño en diferentes formas:
- 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 resultados alcanzados permiten formular una conclusión;
  - proporcionando información específica en una serie de puntos, entre ellos los objetivos de la auditoría, las preguntas, las pruebas obtenidas, los criterios utilizados, los resultados alcanzados y las conclusiones.
22. Los informes de auditoría sólo deben incluir los resultados que estén respaldados por evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante. Las decisiones tomadas en la elaboración de un informe equilibrado, para llegar a conclusiones y formular recomendaciones necesitan ser elaboradas con el fin de proporcionar información suficiente para el destinatario. Los auditores de desempeño deben describir específicamente cómo sus hallazgos han conducido a una serie de conclusiones, y –cuando corresponda– una conclusión general. Esto significa,

explicar qué criterios se han desarrollado y utilizado y por qué, y señalar que todos los puntos de vista relevantes han sido tomados en cuenta para que se pueda presentar un informe balanceado. Los principios sobre los informes dan una mayor orientación para este proceso.

## PRINCIPIOS PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

### Principios Generales

23. Los principios generales, establecidos a continuación, dan orientación sobre aquellos aspectos de la auditoría de desempeño que son relevantes en todo el proceso de auditoría.
- Algunas áreas en las que apliquen estos principios, no están cubiertas por la NPASNF 100. Éstas se refieren a la selección de los temas de auditoría, la identificación de objetivos de auditoría, y la definición de un enfoque y criterios de auditoría.
  - En otras áreas, tales como el riesgo de auditoría, comunicación, habilidades, juicio profesional, control de calidad, importancia relativa y documentación, los principios generales hacen referencia a los principios de la NPASNF 100 y explican cómo se aplican específicamente en la Auditoría de Desempeño.
  - Por último, algunas áreas como la ética y la independencia, están abordadas actualmente por la NPASNF 100 y las NPASNF del nivel 2.

### Objetivo de Auditoría

24. Los auditores deben establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

El objetivo de la auditoría determina el enfoque y diseño del trabajo. Podría ser simplemente para describir la situación. Sin embargo, los objetivos normativos de la auditoría (¿las cosas son como deberían ser?) y los objetivos de auditoría analíticos (¿por qué las cosas no son como deberían ser?) son más propensos a

agregar valor. En todos los casos, los auditores deben considerar a qué se refiere la auditoría, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién podrían ser relevantes las recomendaciones finales. Los objetivos de la auditoría bien definidos se refieren a un solo ente o un grupo identificable de acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales.

Los objetivos de la auditoría se pueden enmarcar como una pregunta general de auditoría que se puede dividir en otras más específicas, que deben estar relacionadas temáticamente, y ser complementarias, no traslaparse y ser exhaustivas de manera colectiva al abordar la pregunta general de auditoría. Todos los términos empleados en la pregunta deben estar claramente definidos. La formulación de preguntas de auditoría es un proceso reiterativo, en el que las preguntas se especifican y refinan repetitivamente tomando en cuenta la información relevante conocida sobre el tema, así como la viabilidad.

En lugar de definir un solo objetivo o una pregunta general de auditoría, los auditores pueden optar por desarrollar varios objetivos de auditoría, que no necesariamente requieran ser divididos en preguntas más específicas.

### **Enfoque de auditoría**

25. Los auditores deben establecer un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.

El enfoque general de auditoría es un elemento central de cualquier auditoría. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. 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 se orienta a uno de los siguientes enfoques:

- De sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión;

- De resultados, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios operan como se esperaba;
- De problema, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Las auditorías con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos, y expectativas de quienes determinan y diseñan los programas y las políticas públicas. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para las personas y la comunidad.

## Criterios

26. Los auditores deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar el tema. Los criterios de la auditoría de desempeño son normas razonables y específicas de auditoría de desempeño, contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones.

Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. También constituyen un elemento importante en las discusiones al interior del equipo de auditoría y con la administración (alta dirección) del organismo auditor y en comunicación con los entes auditados.

Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir contra qué será evaluado un ente auditado. Los criterios pueden ser generales o específicos, enfocarse en el deber ser de acuerdo a las disposiciones legales y normativas; lo que se espera, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que podría ser (dadas mejores condiciones).

Diversas fuentes pueden utilizarse para identificar los criterios, incluyendo indicadores de desempeño. Se debe ser transparente sobre las fuentes que se utilizan; los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los destinatarios, además de completos, confiables y objetivos en el contexto del tema y los objetivos de la auditoría.

Los criterios deben comentarse con los entes auditados; sin embargo, en última instancia la selección de los criterios más convenientes es responsabilidad del auditor. Si bien la definición y comunicación de los criterios en la fase de planeación puede aumentar su confiabilidad y aceptación general, no siempre es posible determinar los criterios de antemano; en vez de ello, serán definidos a lo largo del proceso de auditoría.

Mientras que para algunos tipos de auditoría hay criterios normativos inequívocos, esto no es comúnmente el caso en la auditoría de desempeño. Los objetivos, la pregunta y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios adecuados, y la confianza del destinatario en los resultados y las conclusiones de una auditoría de desempeño dependen, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

En una auditoría de desempeño orientada a problemas, el punto de partida es una desviación sobre lo que se tiene referencia o conocimiento respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no sólo verificar el problema (la desviación de los criterios y sus consecuencias) sino identificar las causas. Este enfoque realza la importancia de decidir sobre cómo examinar y verificar las causas durante la fase de diseño. Las conclusiones y recomendaciones están basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas, a pesar de que siempre se originan en los criterios normativos.

## Riesgo de Auditoría

27. Los auditores deben minimizar el riesgo de auditoría, que consiste en obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin agregar valor a los destinatarios.

Los temas en la auditoría de desempeño son complejos y sensibles. Si bien evitando dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión, se podría también limitar la posibilidad de agregar valor.

El riesgo de que una auditoría no agregue valor, varía desde la probabilidad de no ser capaz de proporcionar información o perspectivas, al riesgo de descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los destinatarios del informe de auditoría del conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Aspectos importantes del riesgo incluyen no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta, no ser capaz de poner todos los resultados en perspectiva, y no recopilar o abordar los argumentos más relevantes.

Por lo tanto, los auditores deben gestionar activamente el riesgo. Tratar con el riesgo de auditoría es parte integral de todo proceso y metodología de auditorías de desempeño. Los documentos de planeación de la auditoría deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de auditoría previsto, y mostrar cómo se deben manejar.

## Comunicación

28. Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con los entes auditados y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría.

Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con los entes auditados y las partes interesadas es de particular importancia en las auditorías de desempeño:

- Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto es necesario un efectivo intercambio de opiniones con el ente auditado.

- La necesidad de contar con informes, implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vistas de las diversas partes interesadas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y otras partes interesadas clave, y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz de dos vías. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones del ente público auditado. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la auditoría de desempeño a las partes interesadas, también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la auditoría se implementen. Los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad, y 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. Se debe tener cuidado para asegurar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad del organismo auditor.

Los auditores deben notificar a los entes auditados de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo y su alcance. La notificación es la comunicación oficial del inicio de la auditoría. Los auditores deben mantener la comunicación con los entes auditados durante todo el proceso de auditoría, por medio de una interacción constructiva, ya que son evaluados diferentes resultados, argumentos y perspectivas.

Los entes públicos auditados deben tener la oportunidad de comentar sobre los resultados, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de que el organismo auditor emita el informe de auditoría. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. El análisis de la retroalimentación debe ser registrado en los papeles de trabajo, de manera que se documenten los cambios al borrador del informe de auditoría, o las razones para no efectuar cambios.

Al final del proceso de auditoría, también se puede obtener retroalimentación de las partes interesadas sobre la calidad de los informes de auditoría. También se puede solicitar la percepción de los entes auditados sobre la calidad de la auditoría realizada.



## Habilidades

29. De manera colectiva, el equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría. Esto incluye conocimiento de la auditoría, del diseño de investigaciones, de los métodos aplicados en las ciencias sociales y técnicas de investigación o de evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y comunicación.

En la auditoría de desempeño, se pueden requerir habilidades específicas, tales como conocimiento de las técnicas y métodos de evaluación aplicados en las ciencias sociales y habilidades personales como de comunicación y de escritura, capacidad analítica, creatividad y receptividad. Los auditores deben tener un buen conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones. Esto asegura que las áreas correctas son seleccionadas para auditoría y que los auditores pueden llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades del Gobierno.

También puede haber formas específicas de adquirir las habilidades necesarias. Para cada auditoría de desempeño, los auditores deben tener pleno conocimiento de las prácticas gubernamentales que son el objeto de la auditoría, así como las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. Con frecuencia, este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo o compromiso de auditoría. Las auditorías de desempeño implican un proceso de aprendizaje y el desarrollo de la metodología como parte de la propia auditoría. Así, el aprendizaje y la capacitación en el trabajo deben estar disponibles para los auditores, quienes deben mantener sus habilidades profesionales a través de una capacitación profesional continua. Una actitud abierta al aprendizaje y el fomento de una cultura directiva son condiciones importantes para fortalecer las habilidades profesionales de cada uno de los auditores.

En áreas especializadas, se pueden contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría. Los auditores deben evaluar si, se requiere de pericia externa.

## Juicio y escepticismo profesional

30. Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, pero también deben ser receptivos y estar dispuestos a innovar.

Es de vital importancia que los auditores ejerzan el escepticismo profesional y adopten un enfoque crítico, manteniendo una distancia objetiva de la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y aislen sus preferencias personales y las de los demás.

Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos. Esto es necesario con el fin de evitar errores de juicio o sesgo cognitivo. El respeto, la flexibilidad, la curiosidad y la disposición de innovar son igualmente importantes. La innovación aplica al proceso de auditoría, pero también a los procesos o actividades de los entes públicos auditados.

Se espera que los auditores examinen las cuestiones desde diferentes perspectivas y mantengan una actitud abierta y objetiva a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no son receptivos, pueden pasar por alto importantes argumentos o evidencia clave. Si bien los auditores trabajan para desarrollar nuevos conocimientos, también requieren ser creativos, reflexivos, flexibles, ingeniosos y prácticos en sus esfuerzos por recopilar, interpretar y analizar los datos.

Se debe mantener una conducta profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección del tema y planificación de la auditoría, hasta la presentación de informes. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con el debido cuidado y objetividad, y con la supervisión adecuada.

## Control de Calidad

31. Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y enfatizando en informes objetivos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.

La NPASNF 40 - Control de Calidad ofrece orientación general

sobre el sistema de control de calidad establecido a nivel organizacional para cubrir todas las auditorías. En la realización de las auditorías de desempeño, las siguientes cuestiones específicas deben abordarse:

- La auditoría de desempeño es un proceso en el que el equipo de auditoría reúne una gran cantidad de información específica de auditoría y ejerce un alto grado de juicio profesional y discreción sobre los objetos de auditoría. El control de calidad debe tomar esto en cuenta. La necesidad de establecer un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad y prestar apoyo a los equipos de auditoría debe ser visto 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, y garantizar que los auditores estén abiertos a retroalimentación recibida del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de auditoría, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de auditoría y que la política del organismo auditor sea consistente.
- En la auditoría de desempeño, incluso si el informe está basado en la evidencia, está bien documentado y es preciso, aún así podría ser inapropiado o insuficiente si no se logra dar una visión balanceada y objetiva, incluyendo también algunos puntos de vista relevantes, o si las preguntas de auditoría no se abordan satisfactoriamente. Por lo tanto, estas consideraciones deben ser parte esencial de las medidas para salvaguardar la calidad.
- Como los objetivos de la auditoría varían mucho entre los distintos trabajos de auditoría, es importante definir claramente lo que constituye un informe de alta calidad en el contexto específico de un trabajo de auditoría. Las medidas generales de control de calidad deben complementarse con las medidas específicas a la auditoría.

Ningún procedimiento de control de calidad a nivel de la auditoría individual puede garantizar informes de auditoría de desempeño de alta calidad. Es importante que los auditores sean competentes. Por lo tanto, los mecanismos de control deben ser complementados por medidas de apoyo, tales como capacitación en el trabajo y orientación al equipo de auditoría.

## Importancia relativa

32. Los auditores deben considerar la importancia relativa en todas las etapas del proceso de auditoría. Se debe pensar no sólo en lo financiero, sino también en los aspectos sociales y políticos del objeto de la revisión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

La importancia relativa de un tema de auditoría debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos. Dependerá de si la actividad es comparativamente menor y si las deficiencias en el área en cuestión pudieran influir otras actividades dentro del ente público auditado. Un objeto se considerará de importancia relativa cuando el tema sea considerado de especial relevancia y donde las mejoras tengan un impacto significativo. Habrá menos importancia relativa donde la actividad sea de naturaleza rutinaria y el impacto de un bajo desempeño pudiera estar restringido a un área pequeña o de índole mínima.

En la auditoría de desempeño, la importancia relativa no necesariamente se enfoca por el valor monetario. Al definir la importancia relativa, el auditor debe considerar también lo social y significativo, y tener en cuenta que esto varía con el tiempo y depende de la perspectiva de los destinatarios y de las partes responsables. Dado que los temas de las auditorías de desempeño pueden variar ampliamente y los criterios con frecuencia no están predefinidos, esta perspectiva puede variar de una auditoría a otra. Su evaluación requiere un juicio cuidadoso por parte del auditor.

La importancia relativa aplica a todos los aspectos de las auditorías de desempeño, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y evitar riesgos de producir resultados de auditoría e informes inapropiados.

## Documentación

33. Los auditores deben documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor, sin conexión previa con la auditoría, determinar

subsecuentemente qué trabajo fue realizado con el fin de llegar a los resultados, conclusiones y recomendaciones.

Al igual que en todas las auditorías, los auditores de desempeño deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, procedimientos y resultados de cada auditoría. Sin embargo, el propósito y el contexto de la documentación son algo específico en la auditoría de desempeño.

- Con frecuencia, el auditor habrá adquirido conocimiento especializado sobre el tema de auditoría que no se reproduce fácilmente en el organismo auditor. Dado que la metodología y los criterios de auditoría pueden haber sido desarrollados específicamente para un único trabajo, el auditor tiene una responsabilidad especial para transparentar su razonamiento.
- En la auditoría de desempeño, el informe contiene resultados y recomendaciones, pero además describe el marco, perspectiva y estructura analítica que fueron adoptados, y el proceso seguido para llegar a las conclusiones. En cierta forma, el informe realiza las funciones que en otro tipo de auditorías corresponden a las normas generales o la documentación de auditoría.
- La documentación no sólo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa del objeto auditado en cuestión.
- El propósito del informe en una auditoría de desempeño con frecuencia es persuadir a los destinatarios, al proporcionarles nuevas perspectivas en lugar de una declaración formal de seguridad sobre el objeto de revisión. De la misma manera en que los objetivos de la auditoría determinan la naturaleza de la evidencia necesaria, también determinan la naturaleza de la documentación.
- Mantener una documentación adecuada no es sólo una parte en la salvaguarda de la calidad, sino también del desarrollo profesional de los organismos auditores y de los mismos auditores, ya que puede dar forma a buenas prácticas para auditorías similares en el futuro.

## Principios relacionados con el proceso de auditoría

34. La auditoría de desempeño comprende las siguientes etapas principales:
- Planeación Genérica se refiere a la investigación preliminar para la selección de las áreas, operaciones, programas y procesos que se consideran vulnerables.
  - Planeación Detallada se refiere a la determinación de la naturaleza, alcance, oportunidad y procedimientos a aplicar para cada uno de los rubros a analizar.
  - Ejecución se refiere a recopilar, analizar datos e información y obtener resultados;
  - Elaboración del informe se refiere a presentar los resultados de la auditoría. Esto es: los resultados, conclusiones y recomendaciones a los destinatarios;
  - Seguimiento se refiere a determinar si las medidas adoptadas en respuesta a los resultados y recomendaciones atendieron los problemas y debilidades.

## Planeación

### Selección de temas

35. Los auditores deben seleccionar los temas de auditoría a través del proceso de planificación estratégica del organismo auditor, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de investigaciones para identificar los riesgos y problemas.

Determinar qué auditorías se llevarán a cabo generalmente se asume como parte del proceso de planeación estratégica del organismo auditor. En su caso, los auditores deben contribuir a este proceso en sus respectivos campos de especialización. Pueden compartir conocimientos de auditorías anteriores, y la información del proceso de planificación estratégica puede ser importante para el trabajo posterior del auditor.

En este proceso, los auditores deben considerar que los temas de auditoría deben ser lo suficientemente significativos, así como auditables y congruentes con las facultades del organismo auditor. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de auditoría.

Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el proceso, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales o parciales.

### Diseño de la auditoría

36. Los auditores deben planear la auditoría de una forma económica, eficiente, eficaz, oportuna y de acuerdo con los principios de la buena gestión de proyectos.

Al planear la auditoría, es importante considerar:

- el conocimiento previo y la información requerida para comprender a los entes públicos auditados, para permitir una evaluación del problema y riesgo, las posibles fuentes de evidencia, la posibilidad de ser auditado y la importancia del área considerada para la auditoría;
- los objetivos, preguntas, criterios, tema y metodología de la auditoría (incluyendo las técnicas que se utilizarán para la recolección de evidencia y para la realización del análisis de la auditoría);
- las actividades necesarias, los requisitos de personal y habilidades (incluyendo la independencia del equipo de auditoría, los recursos humanos y la posible pericia externa), el costo estimado de la auditoría, los plazos y elementos clave del proyecto, y los principales puntos de control de la auditoría.

Para asegurar que la auditoría esté debidamente planeada, los auditores requieren adquirir suficiente conocimiento del objeto de la revisión. La auditoría del desempeño, por lo general, requiere

que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la auditoría se adquiera antes de la realización de la auditoría ("estudio previo").

Al planear la auditoría, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría que se utilizarán para reunir suficiente evidencia de auditoría. Esto puede ser abordado en diversas etapas: decidir el diseño general de auditoría (qué preguntas hacer: explicativo / descriptivo / evaluativo); determinar el nivel de observación; metodología; técnicas de recolección de datos específicos. Los métodos de recolección de datos y técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente. La fase de planificación también debe incluir el trabajo de investigación dirigido a la creación de conocimiento, probando varios diseños de auditoría y verificando si los datos necesarios están disponibles. Esto hace que sea más fácil elegir el método más apropiado de auditoría.

Los responsables, así como el equipo de auditoría, deben ser plenamente conscientes del diseño general de auditoría y lo que éste implica. Las decisiones sobre el diseño general de auditoría y sus consecuencias en términos de recursos, a menudo involucran a la alta dirección del organismo auditor, quien puede asegurarse de la existencia de las habilidades, recursos y capacidades para abordar los objetivos de la auditoría y las preguntas de auditoría.

La planeación debe permitir la flexibilidad, para que los auditores se puedan beneficiar de puntos de vista obtenidos durante el curso de la auditoría. Los métodos de auditoría escogidos deben ser aquellos que permitan la recolección de datos de auditoría de manera eficaz y eficiente. Mientras el objetivo de los auditores es adoptar las mejores prácticas, situaciones operativas, tales como la disponibilidad de los datos, pueden limitar la elección de métodos. Por lo tanto, es aconsejable ser flexible y pragmático a este respecto. Por esta razón, los procedimientos de auditoría de desempeño no deben ser excesivamente estandarizados. Ser demasiado descriptivo puede afectar la flexibilidad, el juicio profesional y los altos niveles de habilidades analíticas requeridas en una auditoría de desempeño. En ciertos casos donde, la auditoría requiera que los datos se recopilen de muy diferentes regiones o áreas, o en el que la auditoría se lleve a cabo por un gran número de auditores, puede haber la necesidad de un



plan de auditoría más detallado en el que las preguntas y los procedimientos de auditoría se determinen de forma explícita.

Al planear una auditoría, los auditores deben evaluar el riesgo. Si es de importancia relativa dentro del contexto de los objetivos de auditoría, los auditores deben comprender los sistemas relevantes de control interno y examinar si hay signos de irregularidades que dificulten el desempeño. Ellos también deben determinar si los entes en cuestión han tomado las acciones apropiadas para abordar recomendaciones de auditorías previas u otras revisiones que sean de relevancia para los objetivos de la auditoría. Los auditores deben buscar tener contacto con las partes interesadas, incluyendo científicos u otros expertos en el campo, con el fin de crear el conocimiento adecuado con buenas o mejores prácticas. El objetivo general en la fase de planeación es decidir, mediante la creación de conocimiento y teniendo en cuenta una variedad de estrategias, cómo llevar a cabo la auditoría de mejor manera.

## Ejecución

### Evidencia, resultados y conclusiones

37. Los auditores deben obtener evidencia de auditoría que sea suficiente, competente, pertinente y relevante, para establecer los resultados, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones.

Todos los resultados y las conclusiones de la auditoría deben estar sustentados por evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante de auditoría. Esto debe estar en contexto, y todos los argumentos necesarios, las ventajas y desventajas, y perspectivas deben ser consideradas antes de elaborar conclusiones. La naturaleza de la evidencia de auditoría necesaria para llegar a conclusiones en la auditoría de desempeño es determinada por el tema, el objetivo de la auditoría, y las preguntas de auditoría.

El auditor debe evaluar la evidencia con el fin de obtener resultados de auditoría. Basado en los mismos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión.

Los resultados pueden estar basados en la evidencia cuantitativa obtenida al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de resultados puede requerir una medida importante de juicio e interpretación con el fin de responder a las preguntas de auditoría, debido al hecho que la evidencia de auditoría puede ser persuasiva (“lleva a la conclusión de que...”.) en vez de concluyente (“correcto/incorrecto”). La necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito. Se recomienda el involucramiento de la alta dirección.

La auditoría de desempeño implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar en profundidad y sofisticación. Esto puede implicar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes, la formulación de resultados preliminares y la compilación de resultados con el fin de construir hipótesis que se puedan probar, si es necesario, con datos adicionales. Todo el proceso está estrechamente vinculado con el proceso de elaboración del informe de auditoría, el cual puede ser visto como una parte esencial del proceso analítico que culmina en las respuestas a las preguntas de auditoría. Es importante para los auditores estar orientados a los objetivos y trabajar de forma sistemática y con el debido cuidado y objetividad.

## **Elaboración de Informes**

### **Contenido del informe**

38. Los auditores deben proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos y de fácil lectura. Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para abordar el objetivo y las preguntas de auditoría, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión del objeto de la revisión y los resultados. Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo de la auditoría, los criterios, los hallazgos, los resultados y las recomendaciones. Deben abordarse todos los argumentos relevantes.

En una auditoría de desempeño, los auditores informan sus resultados, sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, comentando sobre el impacto de políticas y programas y recomendando cambios diseñados para obtener mejoras.

El informe debe contener el objetivo de la auditoría, las preguntas respectivas y sus respuestas, tema, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y los resultados de auditoría. El informe debe responder claramente las preguntas de auditoría o explicar por qué ésta no fue posible. Alternativamente, los auditores deben considerar reformular las preguntas de auditoría para ajustarse a la evidencia de auditoría obtenida y así estar en la posición donde las preguntas de auditoría puedan ser contestadas. Los resultados de auditoría deben ser puestos en perspectiva, y debe garantizarse la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, resultados y conclusiones. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en los resultados afectan el desempeño, con el fin de alentar al ente público auditado o informar al destinatario para iniciar acciones correctivas. Debe en su caso, incluir recomendaciones para mejorar el desempeño.

El informe debe ser tan claro y conciso como lo permita el objeto de la revisión. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento y destacar cualquier mejora necesaria.

## Recomendaciones

39. Los auditores deben proporcionar recomendaciones constructivas que contribuyan significativamente a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría.

Las recomendaciones deben añadir valor y abordar las causas de los problemas y debilidades y ser redactadas de manera que eviten obviedades. Las recomendaciones deben ser prácticas y estar dirigidas a los entes que tengan la responsabilidad y la competencia de implementarlas.

Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica, racional, y estar vinculadas a los objetivos, resultados y conclusiones de la auditoría. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector que mejoran significativamente la conducción de las operaciones y programas del gobierno.

### **Distribución del informe**

40. Los informes deben ser accesibles de acuerdo con las facultades del organismo auditor.

Los auditores deben tener en cuenta que la amplia distribución de los informes de auditoría puede promover la credibilidad de la función de auditoría. Por lo tanto, los informes deben ser distribuidos a los titulares de los entes públicos auditados y en su caso a los órganos legislativos, y hacerlos accesibles a los ciudadanos, de conformidad con la normatividad aplicable.

### **Seguimiento de actividades**

41. Los auditores deben dar seguimiento a los resultados de auditorías y recomendaciones presentadas.

Dar seguimiento se refiere al análisis de los auditores de las acciones preventivas y correctivas adoptadas por el ente público auditado, u otra parte responsable, con base en los resultados de las auditorías de desempeño. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría mediante el fortalecimiento del impacto de la auditoría, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de auditoría futuro. El seguimiento no se limita a la implementación de las recomendaciones, pero se enfoca en si el ente auditado ha abordado adecuadamente los problemas y remediado las condiciones subyacentes tras un periodo razonable de tiempo.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los resultados y recomendaciones que siguen siendo relevantes al momento del seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de resultados puede ser informado individualmente o como un informe consolidado, el cual puede incluir un análisis de las distintas auditorías, incluyendo temas y tendencias en común a través de una serie de áreas de notificación. El seguimiento contribuye a una mejor comprensión del valor añadido por la auditoría de desempeño en un determinado período de tiempo o área específica.

# **Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 400**

**PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA  
AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

---

**Nivel 3**



---

# Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 400

## PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

### PREÁMBULO

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



- El marco de la auditoría de cumplimiento y las diferentes formas en que éstas se desarrollan.
- Los elementos de la auditoría de cumplimiento.
- Los principios de la auditoría de cumplimiento.

## PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

4. El propósito de la NPASNF sobre auditoría de cumplimiento es proporcionar un grupo integral de principios, normas y directrices para llevar a cabo auditorías de cumplimiento sobre un tema desde una perspectiva tanto cualitativa como cuantitativa que varía ampliamente en términos de su alcance y puede ser abordado a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.
5. Los organismos auditores sólo deben hacer referencia a los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento en los informes de auditoría ya sea en el Informe del Auditor o en otros formatos de informes siempre y cuando las normas que hayan desarrollado o adoptado cumplan cabalmente con todos los principios relevantes de la NPASNF 400. De ninguna manera, los principios estarán por encima de la normativa que rija la acción el organismo auditor.
6. Cuando el organismo auditor aplique sus normas de auditoría, éstas deben ser consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización; se puede hacer referencia a los mismos, en los informes de auditoría, manifestando lo siguiente:

... Realizamos nuestra[s] auditoría[s] de conformidad con [las normas] basadas en [o congruentes con] los Principios Fundamentales de la Auditoría (NPASNF 100 –400) de las Normas Profesionales del Sistema Nacional de Fiscalización.
7. Dependiendo de sus facultades, los organismos auditores pueden realizar auditorías combinadas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o de desempeño. En tales casos, es necesario

cumplir con las normas relevantes para cada tipo de auditoría. El texto anterior se puede entonces combinar con referencias similares en las NPASNF 200 y 300, que aluden a las directrices para auditorías financieras y de desempeño respectivamente.

8. La NPASNF 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público proporciona mayor información sobre la autoridad conferida a los Principios Fundamentales del Sistema Nacional de Fiscalización.

## MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

### Objetivo de la auditoría de cumplimiento

9. La auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si el objeto de la revisión cumple con las disposiciones legales y normativas aplicables. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si los procesos operativos, contables, presupuestales y programáticos cumplen, en todos los aspectos significativos, con las disposiciones legales y normativas que rigen al ente público auditado.
10. El objetivo de la auditoría de cumplimiento del sector público es, por lo tanto, permitir al organismo auditor evaluar si las actividades de los entes auditados cumplen con las disposiciones legales y normativas que las rigen. Esto involucra presentar informes sobre el grado en que el ente público auditado cumple con los criterios establecidos. Los informes pueden variar entre opiniones breves estandarizadas y diferentes formatos de conclusiones. La auditoría de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, reglamentos y convenios relevantes) o con la adecuación (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos). Mientras que la regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, también la adecuación puede ser un enfoque pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos. Dependiendo del mandato del organismo auditor, el alcance de la auditoría puede, por lo tanto, incluir aspectos sobre conformidad.

## Características de la auditoría de cumplimiento

11. La auditoría de cumplimiento puede abarcar una amplia variedad de asuntos y, en algunos casos, puede realizarse para proporcionar una seguridad razonable o limitada, utilizando diferentes tipos de criterios, procedimientos de recopilación de evidencia y formatos de informes. Las auditorías de cumplimiento pueden ser trabajos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos a la vez. El informe de auditoría puede ser extenso o breve, y las conclusiones pueden expresarse de diferentes maneras: como un dictamen claro escrito sobre el cumplimiento o como una respuesta más elaborada a preguntas específicas de la auditoría.
  
12. La auditoría de cumplimiento promueve la transparencia presentando informes confiables sobre si los recursos fueron administrados y ejercidos de conformidad con la normatividad aplicable. Fomenta la rendición de cuentas al reportar las desviaciones y violaciones respecto de lo señalado en las disposiciones legales y normativas, de modo que se tomen medidas preventivas y correctivas para que quienes estén a cargo respondan por sus acciones. Promueve la mejora en la gestión, identificando las debilidades y desviaciones respecto a las leyes y regulaciones, evaluando la adecuación cuando las leyes y disposiciones legales y normativas sean insuficientes o inadecuadas. El fraude y la corrupción son, por su propia naturaleza, elementos que se contraponen a la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento fomenta el buen desempeño en el sector público al considerar el riesgo de fraude en relación con el cumplimiento.

## Diferentes perspectivas de la auditoría de cumplimiento

13. La auditoría de cumplimiento puede formar parte de una auditoría combinada que también incluya otros aspectos. Aun cuando existen otras posibilidades, la auditoría de cumplimiento generalmente se lleva a cabo ya sea:
  - en relación con la auditoría a los estados financieros, o

- de manera independiente de la auditoría a los estados financieros o
- en combinación con la auditoría de desempeño.

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

14. Las leyes y las disposiciones reglamentarias son importantes tanto en la auditoría de cumplimiento como en la de estados financieros. Las leyes y disposiciones reglamentarias que apliquen en cada campo están en función del objetivo de la auditoría. La auditoría de cumplimiento es la evaluación independiente para determinar si el objeto de la revisión cumple con las disposiciones legales y normativas aplicables identificadas como criterios; se centra en la obtención de evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante relacionada con el cumplimiento de esos criterios. La auditoría de estados financieros busca determinar si los estados financieros del ente público en cuestión se elaboraron de conformidad con la Ley General de Contabilidad Gubernamental y las demás disposiciones emitidas en la materia. Mientras que en la auditoría de estados financieros sólo son relevantes aquellas leyes y disposiciones reglamentarias que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros, en la auditoría de cumplimiento cualquier ley o disposición reglamentaria relevante al objeto puede ser para la auditoría.

### **Auditoría de cumplimiento realizada por separado**

15. Las auditorías de cumplimiento también pueden planearse, realizarse e informarse con independencia de la auditoría de estados financieros y de las auditorías de desempeño. Las auditorías de cumplimiento pueden realizarse de manera independiente, regular o ad hoc como auditorías diferentes y claramente definidas, cada una de ellas relacionada con un objetivo específico.

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

16. Cuando la auditoría de cumplimiento es parte de una auditoría de desempeño, el cumplimiento se considera un aspecto de la

economía, eficiencia y eficacia. La falta de cumplimiento puede ser la causa de, una explicación sobre, o una consecuencia del estado de las actividades sujetas a la auditoría de desempeño. En las auditorías combinadas de este tipo, los auditores deben hacer uso de su juicio profesional para decidir si el desempeño o el cumplimiento es el principal enfoque de la auditoría, y si deben aplicarse las NPASNF sobre auditoría de desempeño, cumplimiento, o ambas.

## ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

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

### Disposiciones legales, normativas y criterios

18. Las disposiciones legales y normativas son el elemento más importante de la auditoría de cumplimiento ya que la estructura y contenido de éstas dan forma a los criterios de auditoría y, por lo tanto, son la base para saber cómo debe proceder la auditoría bajo un acuerdo específico.
19. La mayoría de las disposiciones legales y normativas se deriva de las premisas básicas y de las decisiones del Poder Legislativo, pero pueden ser emitidas a un nivel inferior dentro de la misma estructura organizacional del sector público.
20. Debido a la diversidad de posibles disposiciones legales y normativas, es probable que existan disposiciones que se contrapongan y que estén sujetas a diferentes interpretaciones. Además, las disposiciones normativas pueden no ser consistentes con los requerimientos o límites de la legislación y pueden existir brechas. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las disposiciones legales y normativas aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de la estructura y del contenido de dichas disposiciones legales y normativas. Esto es de especial importancia cuando se trata de

identificar los criterios de auditoría, ya que las fuentes de dichos criterios pueden presentarse en la auditoría, tanto al determinar su alcance como al generar los hallazgos de la misma.

21. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros que se utilizan para evaluar el objeto en cuestión de manera consistente y razonable. El auditor identifica los criterios con base en las disposiciones legales y normativas relevantes. Para que sean adecuados, los criterios de la auditoría de cumplimiento deben ser relevantes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.
22. La auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de los criterios formales tales como la legislación aplicable, las regulaciones emitidas bajo una legislación marco y otras leyes, disposiciones reglamentarias y convenios relevantes. Cuando no hay criterios formales o existen fallas obvias en la legislación con respecto a su aplicación, las auditorías también pueden examinar el cumplimiento con los principios generales que rigen a una sana administración financiera y observan la adecuación de la conducta de los funcionarios públicos. Se requieren criterios adecuados tanto en las auditorías que se enfocan en la regularidad como en las que se centran en la conformidad. Los criterios pertinentes para una auditoría de cumplimiento de conformidad serán; los principios generalmente aceptados o las buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o estar basados en principios legales no vigentes.

### **Objeto de la revisión**

23. El objeto de la revisión de una auditoría de cumplimiento se define en el alcance de la misma. Puede tomar la forma de actividades, procesos operativos e información contable, presupuestal y programática. En el caso de un trabajo de atestiguamiento sobre el cumplimiento es más importante identificar la información del objeto de la revisión, el que puede ser una declaración de cumplimiento elaborada de conformidad con un marco de información establecido y estandarizado.

24. El objeto de la revisión depende de las facultades del organismo auditor, las disposiciones legales y normativas relevantes y el alcance de la auditoría. Por lo tanto, el contenido y alcance del objeto de la revisión de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente. El objeto de la revisión de una auditoría puede ser general o específico. Algunos tipos de objeto son cuantitativos y, con frecuencia pueden medirse fácilmente, mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva.

### Las partes de la auditoría de cumplimiento

25. La auditoría de cumplimiento se basa en una relación tripartita en la cual el objetivo del **auditor** es obtener evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante a fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza **de los destinatarios previstos**, e independientes del ente **público auditado**, sobre la evaluación del objeto en cuestión respecto a los criterios definidos.
26. En la auditoría de cumplimiento la responsabilidad del auditor es identificar los elementos de la auditoría, evaluar si un objeto en específico cumple con los criterios establecidos y emitir el respectivo informe de la auditoría de cumplimiento.
27. El ente público auditado en una auditoría de cumplimiento es responsable del objeto en cuestión de la auditoría.
28. Los destinatarios son los responsables del buen desempeño del sector público, los órganos legislativos y los ciudadanos, según sea el caso, para quienes el auditor elabora el informe de auditoría.

### La seguridad en la auditoría de cumplimiento

29. El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o manejar el riesgo de presentar resultados incorrectos, reconociendo que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna auditoría puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición del objeto examinado. Esto debe manifestarse en forma transparente. En la mayoría de los casos, una auditoría

de cumplimiento no cubrirá todos los elementos del objeto en cuestión, pero se apoyará en muestreos cualitativos o cuantitativos.

30. La auditoría de cumplimiento que implica aseguramiento incrementa la confianza de los destinatarios previstos en la información proporcionada por el auditor u otra parte. En la auditoría de cumplimiento existen dos niveles de atestiguamiento: la seguridad razonable, que indica que, en opinión del auditor, el objeto de la revisión cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos; y la seguridad limitada, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el objeto de la revisión no cumple con los criterios.

## PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

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

### Principios generales

#### Juicio y escepticismo profesional

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

Los términos “escepticismo profesional” y “juicio profesional” son relevantes al formular los requisitos relacionados con las decisiones del auditor sobre el curso correcto de acción. Expresan la actitud del auditor, la que debe incluir una perspectiva cuestionadora.



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

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

El juicio y el escepticismo profesional se aplican a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los elementos de la auditoría, el objeto de la revisión, los criterios adecuados, el alcance de la auditoría, el riesgo, la importancia relativa y los procedimientos de la auditoría, los cuales se utilizarán en respuesta a los riesgos definidos. Ambos conceptos también se usan en la evaluación de evidencia y en los casos de no conformidad, al elaborar el informe y al determinar la forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación a lo largo de la auditoría. Los requerimientos específicos para mantener el juicio y el escepticismo profesional en la auditoría de cumplimiento son la capacidad de analizar la estructura y el contenido de las disposiciones legales y normativas públicas como base para identificar los criterios adecuados o las brechas legales, en caso de que haya falta total o parcial de leyes y disposiciones reglamentarias, y para aplicar los conceptos profesionales de auditoría en el enfoque de materia conocida y desconocida. El auditor debe ser capaz de evaluar diferentes tipos de evidencia de auditoría de acuerdo a su origen e importancia para el alcance de la auditoría y el objeto examinado, y de evaluar la suficiencia, competencia, pertinencia y relevancia de toda la evidencia obtenida durante la auditoría.

## Control de calidad

33. Los auditores deben asumir la responsabilidad por la calidad general de la auditoría.

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

## Gestión y habilidades del equipo de auditoría

34. Los auditores deben contar con las habilidades necesarias.

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

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro del organismo auditor. En tales casos se puede hacer uso de los servicios de expertos externos, evaluando si los expertos son competentes y si tienen las capacidades y la objetividad necesaria, y determinar si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

## Riesgo de auditoría

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

Las auditorías deben realizarse de tal manera que se pueda minimizar el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría es que el informe de auditoría – o más específicamente la conclusión o dictamen del auditor – no sea el apropiado a las circunstancias de la auditoría. Es importante considerar el riesgo de auditoría, tanto en los trabajos de atestiguamiento como en la elaboración de informes directos. El auditor debe tomar en cuenta tres distintas dimensiones del riesgo de auditoría – riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección – relacionados con el objeto de la revisión y el formato de presentación de informe, es decir, si el objeto es cuantitativo o cualitativo y si el informe de auditoría debe incluir un dictamen o conclusión. La importancia relativa de estas dimensiones del riesgo de auditoría depende de la naturaleza del objeto de la revisión, de si la auditoría debe proporcionar una seguridad razonable o limitada, y de si se trata de un trabajo de atestiguamiento o de un trabajo de elaboración de un informe directo.

## Importancia relativa

### 36. Los auditores deben considerar la importancia relativa durante todo el proceso de la auditoría.

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

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

## Documentación

37. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.

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

## Comunicación

38. Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría.

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

## Principios relacionados con el proceso de auditoría

### Planeación y diseño de una auditoría de cumplimiento

#### Alcance de la auditoría

39. Los auditores deben determinar el alcance de la auditoría. El alcance de la auditoría es una manifestación clara del enfoque, la extensión y los límites de la auditoría en términos del cumplimiento del objeto en cuestión con los criterios establecidos. El alcance de la auditoría se ve influido por la importancia relativa y el riesgo probable, y determina qué disposiciones legales y normativas y partes de las mismas serán cubiertas. El proceso de auditoría, como un todo, debe diseñarse para que cubra completamente el alcance de la misma.

#### Objeto y criterios

40. Los auditores deben identificar el objeto y los criterios adecuados.

La determinación del objeto y de los criterios es uno de los primeros pasos en una auditoría de cumplimiento. Para trabajos de atestiguamiento, también puede ser importante identificar la información del objeto en cuestión presentado por el ente público auditado, relativa al cumplimiento de un asunto determinado con ciertos criterios.

El objeto en cuestión puede tomar muchas formas y tener diferentes características. Al identificar el objeto en cuestión, el auditor debe ejercer su juicio y escepticismo profesional para examinar el ente público auditado y evaluar la importancia relativa y el riesgo probable.

El objeto en cuestión debe ser identificable y debe ser posible evaluarlo contra los criterios adecuados. Debe ser de naturaleza tal que permita que se obtenga evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante para respaldar la conclusión, dictamen e informe de auditoría.

El auditor debe identificar los criterios adecuados para brindar una base para la evaluación de la evidencia de auditoría y formular los resultados de la auditoría. Los criterios deben ponerse a disposición de los destinatarios previstos y en su caso de otras personas interesadas. También se deben dar a conocer al ente público auditado.

### **Conocimiento del ente**

41. Los auditores deben conocer el ente auditado en apego de la normatividad aplicable.

La auditoría de cumplimiento puede cubrir todos los niveles del ejecutivo y varios de los niveles administrativos, diferentes tipos de entes públicos y combinaciones de las mismas. El auditor debe, por lo tanto, estar familiarizado con la estructura y operaciones del ente público auditado, así como con sus procedimientos para lograr el cumplimiento. El auditor utilizará este conocimiento para determinar la importancia relativa y evaluar los riesgos probables de la falta de cumplimiento.

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

42. Los auditores deben comprender el ambiente de control y los controles internos, y considerar si es posible asegurar el cumplimiento.

El conocimiento del ente público auditado y/o el objeto relevante para el alcance de la auditoría depende del conocimiento que el auditor

tenga del ambiente de control. El ambiente de control es la cultura de honestidad y comportamiento ético que proporciona los cimientos del sistema de controles internos para asegurar el cumplimiento de conformidad con las disposiciones legales y normativas. En una auditoría de cumplimiento, el ambiente de control que se enfoca en lograr el cumplimiento es de especial importancia.

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

### Evaluación de riesgos

43. Los auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los de incumplimiento.

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

## Riesgo de fraude

44. Los auditores deben de considerar el riesgo de fraude.

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

El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona principalmente con la violación de las disposiciones legales y normativas aplicables, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de no cumplimiento con lo establecido en las disposiciones legales y normativas pueden constituir el uso indebido y deliberado de la confianza pública para obtener un beneficio inapropiado. Su ejercicio incluye la toma o no de decisiones, trabajo preparatorio, asesoría, manejo de la información y otros actos en el servicio público. La obtención de beneficios inapropiados representa una ventaja de naturaleza económica o no-económica obtenidas mediante un acto intencionado de uno o más servidores públicos o de terceros.

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

## Estrategia y planeación de la auditoría

45. Los auditores deben desarrollar una estrategia y un plan de auditoría.

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



## Evidencia de auditoría

46. Los auditores deben recopilar evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para cubrir el alcance de la misma.

El auditor debe recopilar evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante para establecer la base de su conclusión o dictamen. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, es decir, debe ser la necesaria para sustentar y soportar los resultados, observaciones, conclusiones, recomendaciones y juicios significativos; la competencia debe corresponder a los hallazgos de la revisión y tener validez y confiabilidad para apoyar los resultados, las recomendaciones, acciones promovidas y el dictamen; la pertinencia se relaciona con la calidad de la evidencia y deberá de corresponder al propósito de la auditoría y la relevancia se vincula con la importancia, coherencia y relación lógica que debe tener con los hallazgos determinados en la auditoría para sustentar el dictamen.

La cantidad de evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (mientras más grande sea el riesgo, es mayor la probabilidad de requerir más evidencia). El auditor debe considerar la importancia y confiabilidad de la información que utiliza como evidencia de la auditoría y respetar la confidencialidad de ésta, así como de la demás información que reciba.

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

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

47. Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente, competente, pertinente y relevante, y deben formular conclusiones relevantes.

Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen. El auditor debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y

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

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

Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de la misma para determinar si el objeto de la revisión ha sido analizado de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisárlas.

## Elaboración de informes

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

El principio de integridad requiere que el auditor considere toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su informe. El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los informes sean correctos, y que los resultados se presenten de manera significativa y equilibrada. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido. El principio vinculado con un proceso contradictorio implica el verificar la exactitud de los hechos con el ente público auditado e incorporar las respuestas de los funcionarios responsables, según corresponda. Tanto en

su forma como en su contenido, el informe de una auditoría de cumplimiento debe satisfacer con todos estos principios.

Los formatos y los tiempos de los informes pueden estar definidos en la ley o por las facultades del organismo auditor.

En cuanto al formato, el informe de auditoría generalmente contiene una conclusión basada en el trabajo de auditoría realizado. El informe también puede ofrecer recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar lo conducente. En un trabajo de atestiguamiento, al informe generalmente se le denomina Opinión del Auditor.

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

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

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

1. Título
2. Destinatario

3. Antecedentes
4. Alcance
5. Identificación o descripción del objeto
6. Criterios de selección
7. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al realizar el trabajo
8. Procedimientos de auditoría
9. Resultados y conclusiones
10. Comentarios del ente público auditado (según proceda)
11. Acciones o Recomendaciones (según proceda)
12. Fecha del informe
13. Firma

### **Seguimiento**

49. Los auditores deben dar seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda

Un proceso de seguimiento facilita la implementación eficaz de las acciones preventivas, correctivas o ambas y proporciona una retroalimentación valiosa al ente público auditado, a los destinatarios del informe de auditoría y al auditor (para la planeación de auditorías futuras). La necesidad de dar seguimiento a los casos anteriormente reportados de no cumplimiento variará de acuerdo a la naturaleza del objeto examinado, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la auditoría. En algunos organismos auditores el seguimiento puede incluir la emisión de informes legalmente vinculantes o decisiones judiciales. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente, los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para el año subsecuente.

La publicación de **“Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización”** terminó de imprimirse en noviembre de 2014, en México D.F. en los talleres de: INGRAFF S.A. de C.V.  
Tel: 63 97 84 02  
Esta edición consta de 2000 ejemplares