



Instituto Mexicano de
Auditores Internos, A.C.

Módulo II

Auditoría

Gubernamental



Instituto Mexicano de
Auditores Internos, A.C.



® Prohibida la reproducción, total o parcial de este documento, por cualquier medio, sin el previo y expreso consentimiento por escrito del Instituto Mexicano de Auditores Internos A.C.

Índice

II. Auditoría Gubernamental	4
1. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización	
No.. 100	5
1.1 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público	5
1.2 Marco de Referencia para la Auditoría del Sector Público	5
1.3 Elementos de Auditoría del Sector Público	7
1.4 Principios de Auditoría del Sector Gubernamental	10
1.5 Principios relacionados con el Proceso de Auditoría	14
2. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización	
No. 200	16
2.1 Principios Fundamentales de Auditoría Financiera	16
2.2 Elementos de la Auditoría Financiera	22
2.2.1 Las Partes de la Auditoría Financiera	22
2.2.2 Criterios Adecuados	23
2.2.3 Información de los Resultados	23
2.2.4 Trabajos de Seguridad Razonable	24
2.3 Principios de Auditoría Financiera	24
2.3.1 Principios Generales	24
2.3.2 Principios relacionados con los Conceptos Básicos de Auditoría	25



Índice

3. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización

No. 300	27
3.1 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño	27
3.2 Propósito y Autoridad de los Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño	27
3.3 Marco para la Auditoría de Desempeño	28
3.4 Elementos de la Auditoría de Desempeño	29
3.5 Principios para la Auditoría de Desempeño	31

4. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización

No. 400	36
4.1 Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento	36
4.2 Marco para la Auditoría de Cumplimiento	36
4.3 Elementos de la Auditoría de Cumplimiento	38
4.4 Principios de la Auditoría de Cumplimiento	40
Bibliografía	44



II. Auditoría Gubernamental

Concepto:

La Auditoría Gubernamental es un mecanismo disponible en la actualidad para los diversos órganos de control y vigilancia, así como, para las máximas autoridades de las diversas entidades que componen el sector público, ya que permite el ejercicio de funciones de revisión, control y fiscalización de manera independiente, profesional y confiable, sin interferir o demorar las funciones administrativas en ejecución. Constituye en sí el examen objetivo, sistemático, independiente, constructivo y selectivo de evidencias, efectuadas a la gestión institucional en el manejo de los recursos públicos, con el objetivo de determinar la razonabilidad de la información, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos y, si éstos fueron administrados con eficiencia, eficacia y economía.¹

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.²

Las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF), adoptadas 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.**

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.



1. Auditoría Gubernamental. Oswaldo Fonseca Luna. Primera Edición. Capítulo I “Marco de referencia para la Auditoría Gubernamental”.

2. Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización.

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

1.1 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

La Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 100 establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto.

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 NPASNf existentes.

Un organismo auditor podrá declarar que las normas que ha desarrollado o adoptado están basadas en 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 **NPASNf** 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”

1.2 Marco de Referencia para la Auditoría del Sector Público

❖ **Facultades:**

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 pueden limitarse a labores de auditoría o puede contemplar obligaciones adicionales.

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.

❖ Auditoría del Sector Público y sus Objetivos

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 desempeñaran sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, de acuerdo con la normatividad aplicable.

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.

Los organismos auditores juegan un papel importante en el mejoramiento de la administración pública destacando los Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.³

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

3. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 20 “Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas”

- 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 fundamentados
- 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

❖ Tipos de Auditoría en el Sector Público

En general, las auditorías del sector público se pueden clasificar en tres tipos principales: Financiera, de Desempeño y de Cumplimiento. Los objetivos específicos de una auditoría determinarán las normas que se deben aplicar.

- a) Auditoría Financiera:** Se enfoca en determinar si la información financiera de un ente se presenta de conformidad con el marco normativo
- b) 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
- c) Auditoría de Cumplimiento:** Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las disposiciones legales y normativas aplicables

“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”.



1.3 Elementos de la Auditoría del Sector Gubernamental

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**.

Las auditorías del 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**

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.

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.

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

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.



Las auditorías Financieras, siempre son trabajos de atestiguamiento. 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.

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

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.

Dependiendo de la auditoría y de las necesidades de los destinatarios, la seguridad se puede comunicar en dos formas:

1. Mediante opiniones o dictámenes, así como conclusiones que explícitamente transmitan el nivel de seguridad. Esto se aplica a todos los trabajos de atestiguamiento y aciertos trabajos de elaboración de informes directos.
2. 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 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.

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.

1.4 Principios de Auditoría del Sector Gubernamental

Los principios que se detallan 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.

Cada organismo debe establecer y mantener principios de **Ética** y **Control de Calidad** a nivel organizacional, lo que brindara una seguridad razonable de que el organismo auditor y su personal cumplan con las normas profesionales.⁴

❖ Principios Generales

1.- Ética e Independencia

Los auditores deben cumplir con principios **éticos** y ser **independientes**⁵. 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.

2.- Juicio Profesional, Diligencia y Escepticismo

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.

4. NPASNF 30 Y 40. “Código de Ética” y “Control de Calidad para Organismos Fiscalizadores

5. Véase NPASNF 10 Y 30. “Principios de Autonomía de los Organismos Auditores” y “Código de Ética”.

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.

3.- Control de Calidad

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.⁶

4.- Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría

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.

6. Véase la NPASN No. 40 “Control de Calidad para Organismos Auditores”

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.

5.- Riesgo de Auditoría

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.

6.- Importancia Relativa

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.

7.- Documentación

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.

8.- Comunicación

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, los resultados y las observaciones correspondientes.

1.5 Principios relacionados con el Proceso de Auditoría

a) Planeación de una Auditoría

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, iniciados 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.

Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza del ente auditado o programado 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 para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

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.

b) Ejecución de una Auditoría

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

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, 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, recalcó, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación.



c) Elaboración de Informes y Seguimiento

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.

d) Encargo de Atestiguamiento

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.

e) Dictamen

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.

f) Trabajos Directos

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.

h) Seguimiento

El seguimiento se enfoca en saber si el ente auditado ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron, incluyendo implicaciones más amplias.



2. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 200

2.1 Principios Fundamentales de Auditoría 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.

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

El objetivo principal de las NPASN de auditoría financiera es proporcionar un conjunto de principios y lineamientos para la auditoría de los estados financieros de los entes auditados.

❖ Propósito de los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera

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.



Estos principios también son aplicables ante la responsabilidad de auditar estados financieros individuales, conceptos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

❖ Marco para la Auditoría Financiera

El propósito de una auditoría financiera es **aumentar el grado de confianza de los destinatarios de los informes de auditoría de 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.

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.

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

- 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, permitiéndolo 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
- 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

Condiciones previas para una auditoría financiera de conformidad con las NPASNF.



- El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría financiera
- Una auditoría financiera realizada de conformidad con las NPASNF tiene como **premisas las siguientes condiciones:**

Condición 1

Que el marco de emisión de la información financiera usado para la preparación de los estados financieros sea considerado aceptable para el auditor.

Condición 2

Que el ente auditado reconozca y comprenda su responsabilidad:

1. Respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de emisión de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considera relevante, la presentación razonable de los mismos
2. Del Control Interno que el ente auditado considere necesario para la preparación de los estados financieros que estén libres de errores significativos, ya sea que se deban a fraude o error
3. 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

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.

Si 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.

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 las Alcaldías de la Ciudad de México, respectivamente

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”.

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

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.

Auditorías Financieras preparadas de conformidad con marcos de propósitos especiales

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 o de usuarios específicos, o de conformidad con los requerimientos de un organismo fijador de normas.

Los marcos de propósitos especiales relevantes para el auditor incluyen:

Base contable, entradas o salidas de efectivo

Información financiera de un organismo de financiamiento internacional

Información financiera de un contrato

Información financiera de una instancia rectora del ente auditado



2.2 Elementos de las Auditorías Financieras

Las auditorías de los 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.⁷

2.2.1 Las partes en la Auditoría Financiera

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.

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.

7. Elementos de las Auditorías del ente público, NPASN No. 100.

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.

2.2.2 Criterios adecuados

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,⁸ las IFRS⁹ y otras disposiciones de emisión de información financiera para uso en el sector público.

2.2.3 Información de los resultados

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.

8. Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS, por sus siglas en inglés).

9. Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés).

2.2.4 Trabajos de seguridad razonable

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...**”.

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**”.



2.3 Principios de la Auditoría Financiera

2.3.1 Principios Generales

1.- Ética e Independencia

En las auditorías a los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relacionados con su independencia

2.- Control de Calidad

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.

3.- Gestión y habilidades del equipo de auditoría

El auditor debe asegurar que todo el equipo de auditoría y los expertos externos que se contraten, cuenten, en su conjunto con la competencia y habilidades para:

- ✓ Llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas relevantes y los requerimientos legales y regulatorios aplicables
- ✓ Permitir al auditor emitir un informe que sea apropiado de acuerdo con las circunstancias
- ✓ Capacidad para aplicar su juicio profesional
- ✓ El conocimiento de las áreas relevantes en la que el ente público auditado opere

2.3.2 Principios Relacionados con los Conceptos Básicos de Auditoría

1.- Riesgo de Auditoría

El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

En general el riesgo de auditoría depende de los siguientes componentes:



- ❖ **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.
- ❖ **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

2.- Juicio Profesional y Escepticismo Profesional

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.

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.

3.- Importancia Relativa

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.



4.- Comunicación

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 proporcionarles 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.

5.- Documentación

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.

3. Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización No. 300

3.1 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño

La NPASNF No. 300, “Principios Fundamentales de 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.

3.2 Propósito y Autoridad de los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño



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.

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.

3.3 Marco para la Auditoría de Desempeño

➤ Definición de 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.

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:

- 1.- Proporcionar perspectivas analíticas de mayor amplitud y profundidad
- 2.- Hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas
- 3.- Proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría



4.- Proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los resultados de auditoría

➤ **Economía, Eficiencia y Eficacia**

Se definen de la siguiente manera:

a) 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**.

b) 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**.

c) 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**

El objetivo principal de una auditoría de desempeño es promover una gestión gubernamental económica, eficaz y eficiente promoviendo la Rendición de Cuentas y 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 puede añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora.

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 de gobierno.

Proporciona incentivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

Los Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño proporcionan la base para que los organismos auditores adopten normas.

3.4 Elementos de la Auditoría de Desempeño

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.

❖ Partes de la Auditoría de Desempeño

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.

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.

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



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).

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**

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 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.

3.5 Principios para la Auditoría de Desempeño

Principios Generales

Los principios generales, establecidos, dan orientación sobre aquellos aspectos de la auditoría de desempeño que son relevantes en todo el proceso de auditoría.

- Algunas áreas en las que se aplican 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.

➤ **Objetivo de Auditoría**



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

El objetivo de 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.

➤ **Enfoque de Auditoría**

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 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:

1. **De sistema**, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión
2. **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.
3. **De problema**, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos

➤ **Criterios**

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, 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. 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).

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.

➤ **Riesgo de Auditoría**

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.

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**

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 notificar a los entes auditados de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo y su alcance

Los entes públicos auditados deben tener la oportunidad de comentar sobre los resultados, conclusiones y recomendaciones antes de que el organismo auditor emita el informe de auditoría

➤ **Habilidades**

Colectivamente 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.

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 puedan llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades del Gobierno.

➤ **Juicio y Escepticismo Profesional**



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.

➤ **Control de Calidad**

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 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.

➤ **Importancia Relativa**

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.

➤ **Documentación**



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 desarrolladas específicamente para un único trabajo, el auditor tiene una responsabilidad especial para transparentar su razonamiento.
- ❖ 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.

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

4.1 Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento

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.



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.

4.2 Marco para la Auditoría de Cumplimiento

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.

❖ **Objetivo de la Auditoría de Cumplimiento**

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 de 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**



La auditoría de cumplimiento puede abarcar una amplia variedad de asuntos y, en algunos casos, puede realizarse para proporcionar una seguridad razonable o limitada.

Algunas características son:

1. Las auditorías de cumplimiento pueden ser trabajos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos a la vez
2. El informe de auditoría puede ser extenso o breve, y las conclusiones pueden expresarse de diferentes maneras
3. Promueven la Transparencia presentando informes confiables sobre si los recursos fueron administrados y ejercidos de conformidad con la normatividad aplicable
4. Fomenta la Rendición de Cuentas al reportar las desviaciones y violaciones respecto a lo señalado en las disposiciones legales y normativas
5. 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
6. 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**

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

- ✓ Auditoría de Cumplimiento en relación con la auditoría de estados financieros
- ✓ Auditoría de Cumplimiento realizada por separado
- ✓ Auditoría de Cumplimiento en combinación con Auditoría de Desempeño

4.3 Elementos de la Auditoría de Cumplimiento



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

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.

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.

❖ Objeto de la Revisión

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.

El objeto de la revisión depende de las facultades del organismo auditor, las disposiciones legales y normativas relevantes y el alcance de la auditoría.

❖ Partes de la Auditoría de Cumplimiento

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.

En la auditoría de cumplimiento la responsabilidad del **auditor** es identificar los elementos de auditoría, evaluar los criterios establecidos y emitir el informe respectivo

El **ente público** en la auditoría de cumplimiento es responsable del objeto en cuestión de la auditoría

Los **destinatarios** son responsables del buen desempeño del sector público, los órganos legislativos y los ciudadanos, para quien se elabora el informe de auditoría

❖ Seguridad en la Auditoría de Cumplimiento

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.

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



- 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

4.4 Principios de Auditoría de Cumplimiento

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 son fundamentales para realizar una auditoría de cumplimiento

Principios Generales

❖ Juicio y Escepticismo Profesional

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 materias 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

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**

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.

❖ **Riesgo de Auditoría**

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.

❖ **Importancia Relativa**

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.

❖ **Documentación**



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 la 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 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 requiera el ejercicio de un juicio profesional, y las conclusiones resultantes.

❖ **Comunicación**

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.

Bibliografía



1.-	NPASNF No. 1	Líneas Básicas de Fiscalización en México	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
2.-	NPASNF No. 10	Principios de Autonomía de los Organismos Auditores	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
3.-	NPASNF No. 12	El Valor y Beneficios de la Auditoría del Sector Público	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
4.-	NPASNF No. 20	Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
5.-	NPASNF No. 30	Código de Ética	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
6.-	NPASNF No. 40	Control de Calidad para los Organismos Auditores	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
7.-	NPASNF No. 100	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
8.-	NPASNF No. 200	Principios Fundamentales de Auditoría Financiera	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
9.-	NPASNF No. 300	Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeño	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf
10.-	NPASNF No. 400	Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento	 NORMAS PROFESIONALES SNF.pdf

Bibliografía



11. -	ISSAI No. 1	La Declaración de Lima	 lima_es.pdf
12. -	ISSAI No. 10	Declaración de México sobre Independencia de las EFS	 ISSAI_10_e.pdf
13. -	ISSAI No. 11	Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionados con la Independencia de las EFS	 issai_11_es.pdf
14. -	ISSAI No. 12	El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos	 issai-12-es.pdf
15. -	ISSAI No. 20	Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas	 issai_20_es.pdf
16. -	ISSAI No. 21	Principios de Transparencia y Responsabilidad- Principios y buenas prácticas	 issai_21_es.pdf
17. -	ISSAI No. 30	Código de Ética	 ISSAI 30_SPANISH.pdf
18. -	ISSAI No. 40	Control de Calidad para las EFS	 issai_40_es.pdf
19. -	ISSAI No. 100	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público	 issai-100-es.pdf
20. -	ISSAI No. 200	Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera	 issai-200-es.pdf
21. -	ISSAI No. 300	Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño	 issai-300-es.pdf
22. -	ISSAI No. 400	Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento	 issai-400-es.pdf