

## **CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL PROCESO DE AUDITORÍA Y LA EJECUCIÓN DE AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO.**

El estudio de las fuentes consultadas estuvo amparado sobre la base del examen de escritos especializados y otros fundamentos bibliográficos, permitiendo el análisis en el tema de estudio, lo cual posibilita la elaboración de procedimientos para la ejecución de la Auditoría de Cumplimiento.

### **1.1. La auditoría como herramienta de control**

#### **Antecedentes de la Auditoría**

Según refiere Martínez Calderín, [s.f.] que “antiguamente los grandes señores se hacían acompañar de hombres de confianza cuando trataban operaciones comerciales de importancia, préstamos y financiamientos. De ahí que, por su función de oír nació la denominación de Auditores”.

La auditoría como elemento de análisis y control financiero y operacional surge como consecuencia del desarrollo producido por la Revolución Industrial del siglo XIX. En efecto, la primera asociación de auditores se crea en Venecia en el año 1851 y posteriormente en ese mismo siglo se produjeron eventos que propiciaron el desarrollo de la profesión, así en 1862 se reconoció en Inglaterra la auditoría como profesión independiente, en 1867 se aprobó en Francia la Ley de Sociedades que reconocía al Comisario de Cuentas o Auditor.

El proceso de desenvolvimiento de esta actividad en el mundo fue lento en las primeras etapas, y puede decirse que alcanza su madurez en el siglo XX, específicamente a partir del año 1916 cuando aparece la preparación de un programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías quedando establecida así las primeras reglas que rigieron la contaduría pública.

La Auditoría en Cuba, tuvo su inicio en la época republicana, en los primeros años de constituida la República, la función fiscalizadora recayó en el Ministerio de Hacienda, creado por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo de 1909.

En 1950 que, se crea el Tribunal de Cuentas, con las funciones de fiscalizar el patrimonio, los ingresos y los gastos del Estado y de los organismos autónomos, y la ejecución de los Presupuestos del Estado, así como asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones.

A partir del triunfo de la Revolución, en enero de 1959, se inicia un cambio en la estructura socioeconómica del país; este proceso provocó una acelerada

transformación de la organización del aparato estatal. Debido a lo anterior, no se consideró necesario mantener el Tribunal de Cuentas, el que cesó sus funciones en 1960.

En 1961 se promulgó la Ley 943 de Comprobación de Gastos del Estado y se creó en el Ministerio de Hacienda la Dirección de Comprobación, encargada de cumplir las funciones de fiscalización.

En 1976, mediante la Ley 1323 de Organización de la Administración Central del Estado, se crea el Comité Estatal de Finanzas, que incluye una Dirección de Comprobación, y cumple la función rectora en materia de auditoría estatal.

En 1994, como parte del proceso de perfeccionamiento de la administración estatal se extinguen los Comités Estatales de Finanzas y Precios, cuyas funciones se fusionan en el Ministerio de Finanzas y Precios.

En 1995 se crea la Oficina Nacional de Auditoría para ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios mediante el Acuerdo No. 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros.

El 25 de abril del 2001 por el Decreto Ley 219 se funda el Ministerio de Auditoría y Control como un Organismo de la Administración Central del Estado, encargado de dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la Política del Estado y del gobierno en materia de Auditoría Gubernamental, Fiscalización y Control Gubernamental; así como para regular, organizar, dirigir y controlar, metodológicamente, el Sistema Nacional de Auditoría. Cuba [2001]

Este Ministerio funciona hasta el 1º de agosto de 2009, en que la Asamblea Nacional del Poder Popular deja constituida a través de la Ley No. 107 la Contraloría General de la República de Cuba con el objetivo y misión fundamental de auxiliar a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno; en razón a ello propone la política integral del Estado en materia de preservación de las finanzas públicas y el control económico – administrativo, una vez aprobada, dirigir, ejecutar y comprobar su cumplimiento, así como dirigir metodológicamente y supervisar el Sistema Nacional de Auditoría; ejecutar las acciones que considere necesarias con el fin de velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público; prevenir y luchar contra la corrupción.

## **Definición y clasificación de la auditoría**

La palabra auditoría viene del latín Auditorius, y de ésta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado, pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos.

El profesor Coulter define la auditoría como “el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permite al auditor formular y presentar los estados financieros en tal forma que el balance refleje la verdadera situación financiera del negocio y el estado de pérdidas y ganancias que exprese correctamente el resultado de las operaciones a la fecha de cierre del ejercicio que se revisa.”

“La auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, y certificar los estados e informes que se rindan.”

“La American Accounting Association ha preparado la siguiente definición general de la auditoría: La auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso”.

En el Decreto Ley No. 159 De la Auditoría se define la misma como “un proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”. Cuba [1995]

Se considera que esta definición es apropiada hasta cierto punto pues, teniendo en cuenta el grado de evolución de la auditoría, en esa definición se debe suprimir el término de carácter económico administrativos, de los actos o eventos sujetos a

análisis, para que la definición sea más abarcadora en atención a las transformaciones que se han producido en el objeto de la auditoría.

En la Ley No. 107, se define la auditoría como “un proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos”. Cuba [2009]

La autora de la investigación define la auditoría como “un proceso continuo, mediante el cual se obtienen y valoran evidencias suficientes y apropiadas; y a su vez se identifican, elaboran y comunican las irregularidades detectadas”.

La clasificación y los tipos de auditorías que se realizan en el país, en la actualidad, fueron establecidos a través del Reglamento de la Ley No. 107 de la Contraloría General de la República, aprobado por acuerdo del Consejo de Estado en 2010, siendo estos los siguientes:

**Las auditorías se clasifican, como:**

- a) auditoría externa: es la que realizan la Contraloría General de la República, y los Organismos de la Administración Central del Estado autorizados en el mencionado Reglamento, así como la auditoría independiente que realizan las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones autorizadas expresamente por el Contralor General de la República a quienes contraten el servicio de auditoría. Se practica por profesionales facultados que no son empleados de la organización que se audita, y de forma excepcional el Contralor General de la República, autoriza por escrito el ejercicio de esta auditoría con propósitos específicos a las Unidades Centrales de Auditoría Interna de los órganos, organismos y entidades nacionales.
- b) auditoría interna: se practica por profesionales facultados que son empleados de la propia organización, para la valoración independiente de sus actividades, con la finalidad de evaluar la consecución de los objetivos del control interno y contribuir a la prevención y detección de indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción administrativas, que pueden afectar el control de los recursos humanos, materiales y financieros de que dispone. Funciona como

una actividad concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Los tipos de auditorías definidos en el documento antes mencionado son:

- a) **auditoría de gestión o rendimiento:** es el examen de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la conservación y preservación del medio ambiente, así como para comprobar la observancia de las disposiciones que le son aplicables.
- b) **auditoría financiera o de estados financieros:** examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si estos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el Sistema de Control Interno.
- c) **auditoría forense:** consiste en la investigación y verificación de información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.
- d) **auditoría ambiental:** es el proceso para verificar el uso, administración, protección, preservación del medio ambiente y de los recursos naturales, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control y cuando proceda, cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse.
- e) **auditoría especial:** es la verificación y análisis de temas específicos en entidades, actividades de interés nacional o territorial, programas, proyectos y otros asuntos. Cuando se requiera, se aplica con enfoque de proceso y participan uno o varios sujetos.
- f) **auditoría fiscal:** consiste en el examen de las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con el fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme al derecho.

- g) **auditoría de tecnologías de la información y las comunicaciones:** es el examen de las políticas, procedimientos y utilización de los recursos informáticos, así como la confiabilidad y validez de la información, la efectividad de los controles, aplicaciones, sistemas de redes y otros vinculados a la actividad informática.
- h) **auditoría de cumplimiento:** es la comprobación, evaluación y examen que se realiza con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad.

Un elemento importante en las Normas Cubanas de Auditoría son los riesgos asociados a esta actividad, los mismos se identifican como inherentes, de control y de detección:

**Riesgo inherente:** Es el riesgo de que ocurran errores en el sistema de contabilidad generados por las características propias del sujeto a auditar, bien sea por la naturaleza de las actividades, funciones o programas que desarrolla, o de la cuenta o cuentas de los estados financieros a verificar. Para evaluarlo los auditores deben lograr un conocimiento amplio del sector o rama del sujeto a auditar y de la naturaleza de sus operaciones.

**Riesgo de control:** Es el riesgo de errores que no sean detectados, ni corregidos por el Sistema de Control Interno. Para evaluarlo, los auditores estudian el Sistema de Control Interno implementado y practican las pruebas de cumplimiento necesarias.

El riesgo inherente y el de control son riesgos de la entidad y existen independientemente de cualquier tipo de auditoría que se está practicando.

**Riesgo de detección:** Es el riesgo de que el auditor no logre detectar los errores existentes con los programas de trabajo diseñados y la aplicación del juicio profesional adecuado; así como no descubrir errores importantes que no hayan sido detectados por el Sistema de Control Interno del sujeto a auditar. Es el más controlable para el auditor, puede manejarse mediante una planeación adecuada y también con la supervisión del trabajo de auditoría.

### **El Control Interno y la Actividad de Auditoría**

A inicios del siglo XX, comienza a dársele un grado de significación al Control Interno dentro de las organizaciones, que culmina a inicios de los años cuarenta. El desarrollo

del control interno permitió que el objetivo de la auditoría de descubrir fraudes, pasara a un plano secundario, si el sistema de control interno contable es adecuado, la posibilidad de que el fraude u otros errores existan, en cualquier magnitud, es remota. Corresponde por tanto al control interno, por definición, prevenir el suceso de fraude y el error, responsabilidad que por consecuencia recae en la administración de la entidad, reservándose a la auditoría la misión de evaluar su eficacia y de formular las recomendaciones pertinentes para mejorarlo.

Cuando no existía Control Interno, como elemento fundamental de las organizaciones, el auditor para detectar los posibles fraudes, recurría a exámenes exhaustivos de todas las operaciones realizadas en el período auditado, dando origen a la llamada auditoría detallada, que era altamente costosa y sus resultados inadecuados.

Al evolucionar el Control Interno, el auditor halló una forma técnica de aminorar la dilatación de su trabajo, que es la de evaluar el grado de eficacia del Control Interno, vigente en la entidad auditada, efectuándose la auditoría sobre la base de pruebas selectivas o por muestreos.

Con la creación del Comité Estatal de Finanzas después del I Congreso del Partido Comunista de Cuba, se concibió el Control Interno como: "el conjunto de medidas organizativas que debían aplicar las administraciones de las entidades a fin de salvaguardar sus recursos".

Actualmente en el país el Control Interno se rige por la Resolución No. 60 de 2011 de la Contraloría General de la República de Cuba, donde se define como: "el proceso integrado a las operaciones con un enfoque de mejoramiento continuo, extendido a todas las actividades inherentes a la gestión, efectuado por la dirección y el resto del personal; se implementa mediante un sistema integrado de normas y procedimientos, que contribuyen a prever y limitar los riesgos internos y externos, proporciona una seguridad razonable al logro de los objetivos institucionales y una adecuada rendición de cuentas". Cuba [2011]

En cada organización económica debe emplearse un sistema de comprobación interna que sea suficiente en la prevención del fraude y en su descubrimiento. Un buen sistema de control interno es una parte integrante de toda entidad bien organizada, mientras más grande sea la empresa, mayor será la necesidad de un sistema efectivo de control interno, mediante el cual se puede lograr el control de todos sus bienes e impedir que se cometan errores y delitos o, al menos, descubrirlos oportunamente, así

como promover una operación más eficiente y aumentar la eficacia de la dirección administrativa.

La característica de proceso, adjudicada en el concepto de Control Interno, mostrado en la Resolución No. 60/2011 de la Contraloría General de la República de Cuba, refiere que sus elementos se integran entre sí y que se implementan de forma interrelacionada, influenciados por el estilo de dirección, en el marco de los principios básicos y las características generales; los componentes del control interno son: Ambiente de Control, Gestión y Prevención de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Supervisión o Monitoreo, los que se encuentran estructurados en normas.

El control interno para la auditoría es importante pues este facilita reunir evidencia suficiente para analizar si el sujeto a auditar funciona efectivamente y si está logrando sus objetivos.

A su vez dicho control constituye una herramienta eficaz para alcanzar la eficiencia y eficacia en el trabajo de las entidades tanto contable como administrativo, introduciendo nuevas cuestiones que aporten elementos generalizadores para la elaboración de los Sistemas de Control Interno en cada entidad dando como resultado la confiabilidad de la información sobre las operaciones, así como el acatamiento de las normas jurídicas establecidas, constituyendo un instrumento efectivo para su medición la Auditoría de Cumplimiento.

Las actividades y procedimientos de control, que no son más que las políticas y procedimientos que ayudan a la gerencia, dirección o administración a garantizar el empleo correcto de las disposiciones legales, leyes, normas y estatutos; constituyen uno de los elementos más importantes de control interno. En consecuencia, este objetivo en auditoría de cumplimiento está encaminado a determinar si el marco de referencia elaborado por la institución abarca todos los elementos fundamentales para llevar a cabo un adecuado control interno teniendo en cuenta la base normativa aplicable a las operaciones y al tipo de empresa que se audite.

## **1.2. Ejecución de Auditorías de Cumplimiento**

La Auditoría de Cumplimiento, ha recibido distintos nombres, algunos de ellos y sus respectivas definiciones son:

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), define la auditoría de cumplimiento como aquella que “persigue determinar en qué

medida la entidad auditada ha observado las leyes, los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos y las estipulaciones contractuales, y puede abarcar gran variedad de materias controladas”.

Según las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) se conoce como la Auditoría del Cumplimiento de la Legalidad. Dichas normas no diferencian la auditoría de cumplimiento como un tipo de auditoría específico, sino que incluyen la verificación del cumplimiento de la normativa como uno de los objetivos de la auditoría de regularidad (financiera), destacando la incidencia que los incumplimientos pueden tener en las cuentas de la entidad auditada.

En la ISSAI No. 300 “Normas de Procedimiento de la Fiscalización Pública”, el apartado 0.3 inciso d) determina “En la ejecución de la auditoría financiera conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes”. ISSAI 300 [2014]

Asimismo, en esta ISSAI se establece en el párrafo 4.2: “El examen de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes reviste una importancia particular en la fiscalización de los programas públicos, ya que los responsables de adoptar las decisiones deben saber si se han respetado las leyes y reglamentos, si sus resultados son conformes a los objetivos propuestos y, en su defecto, qué modificaciones se consideran necesarias. Adicionalmente, las organizaciones, programas, servicios, actividades y funciones públicas emanan de las leyes y están sujetos a reglas y disposiciones más específicas”.

La Norma Internacional ISSAI No. 4000 emitida por la INTOSAI, plantean que “la Auditoría de Cumplimiento se refiere a la función atribuida a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de controlar que las actividades de las entidades públicas se adecuen a las leyes, los reglamentos y las normas que las regulan. Esta función requiere informar del grado en que la entidad auditada debe rendir cuentas de sus acciones, estas auditorías pueden abarcar el análisis del nivel de observancia, por parte de la entidad auditada, de las leyes y reglamentos, las resoluciones presupuestarias, las políticas, los códigos establecidos o las estipulaciones acordadas (por ejemplo, en un contrato o en un convenio de financiación)”. ISSAI 4000 [2014]

En España, el artículo 164 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre General Presupuestaria, define una de las modalidades de la auditoría pública como: “La auditoría de cumplimiento, cuyo objeto consiste en la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de

conformidad con las normas que les son de aplicación”. Se tipifica, por tanto, como una modalidad de auditoría diferenciada de la auditoría financiera.

Además, en la ISSAI No. 4100 “Directrices para las Auditorías de Cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros”, se establece que en estas acciones se analiza en qué medida la entidad auditada observa las reglas, las leyes y los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos o las estipulaciones acordadas, por ejemplo: en un contrato o en un convenio de financiación. ISSAI 4100 [2014]

Este tipo de acción de control, también se delimita como: “la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables”. Blanco [2006]

Según la versión autorizada por el Comité Directivo de Normas Profesionales de la ISSAI 100: Principios Fundamentales de la Auditoría, definen este tipo de acción de control como “la que se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones legales y normativas identificadas como criterios”. ISSAI 100 [2014]

Esta auditoría se practica mediante la revisión de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad auditada.

En la ISSAI 400 se plantea que “una auditoría de cumplimiento es un proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia y determinar si la materia en cuestión cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios”. ISSAI 400 [2014]

Según Aguilar, M. [2015] “la Auditoría de Cumplimiento se origina como resultado del proceso de planeamiento desarrollado conforme a las disposiciones establecidas por la entidad fiscalizadora, el mismo que señala las entidades y materias a examinar con base a: análisis de riesgos y prioridades derivadas, denuncias formuladas, pedidos de las entidades, servicios de control efectuados, seguimiento de medidas correctivas, evaluación del Sistema de Control Interno, así como por indicaciones de la alta dirección del país o la máxima entidad fiscalizadora, en el marco de sus atribuciones. ”

En el Reglamento de la Ley No. 107, se define “la auditoría de cumplimiento como la comprobación, evaluación y examen que se realiza con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad”. Cuba [2010]

Los Principios fundamentales de auditoría (ISSAI No. 300, 3.4.1) declaran en relación con el cumplimiento que la auditoría debe concebirse de modo tal que ofrezca garantías razonables de detección de errores, irregularidades y actos ilícitos que puedan afectar significativamente a los objetivos de la auditoría. ISSAI 300 [2014]

Además, en los referidos principios también mencionan los de carácter ético que han de tomarse en consideración antes de proceder a la auditoría (ISSAI No. 200, 2.2.1), siendo estos:

- a) Independencia, incluida la neutralidad política de los auditores.
- b) Evitación de conflictos de intereses de los auditores con la entidad auditada.
- c) Los auditores deben poseer la competencia profesional exigida.

Asimismo, el auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable para que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los resultados de la auditoría. Además, cualquier indicación de la existencia de irregularidades, fraude o algún error que podrían tener efectos negativos sobre la auditoría en curso deberían motivar al auditor de prolongar los procedimientos para poder verificar o disipar ese tipo de sospechas.

Si, por la razón que fuere algún auditor tuviera conflicto de intereses, se tomarán las medidas necesarias para eliminar los factores que pudieran comprometer dicho cumplimiento antes de comenzar la auditoría. Estas medidas consistirán, por ejemplo, en la reasignación del personal adscrito a la auditoría, una formación complementaria o la participación de expertos.

Por otra parte, en las Normas Cubanas de Auditoría se plantea que para realizar una acción de este tipo es importante tener en consideración que:

- a) El auditor debe identificar las disposiciones legales objeto de revisión, lo que no impide evaluar otros aspectos no definidos en los objetivos trazados, que puedan resultar de trascendencia por sus efectos y tengan como base el cumplimiento de una disposición jurídica o un documento legal.

- b) También, el auditor debe identificar, en los procedimientos internos de la entidad auditada, aquellos aspectos que no fueron considerados y que juegan un papel importante en el cumplimiento de sus objetivos y metas, en el control de los recursos asignados y en el mejoramiento continuo de su gestión.
- c) Además, se debe definir las causas y consecuencias que generan el incumplimiento de las disposiciones legales para la entidad, en relación con los objetivos y metas trazados.

Por tanto, dada la gran significación que en el ámbito público tiene el cumplimiento de las normas que regulan la gestión económico- financiera, gestión que afecta un porcentaje significativo de la economía de un país, se pudiera decir que la auditoría de cumplimiento tiene sustantividad propia, aunque también se puede realizar conjuntamente con otros tipos de auditorías, pero es conveniente que los resultados se informen por separado, determinando hasta qué punto las negligencias detectadas afectan el cumplimiento de la legalidad por parte de la entidad auditada. Además, en este tipo de acción de control se logra abarcar una extensa gama de materias controladas y pueden variar ampliamente a escala internacional.

Es responsabilidad de la administración asegurar que las operaciones de la entidad se conduzcan de acuerdo con las leyes y reglamentos. Por tanto, el auditor debe trazar acciones de revisión que brinden una garantía razonable para la detección de incumplimientos o actos ilegales que pudieran repercutir directamente sobre los resultados de la auditoría.

La responsabilidad de guardar la debida reserva y discreción de la documentación y los resultados, corresponde a todo el personal involucrado en la auditoría, durante la realización del control e incluso después de haber cesado en sus funciones, conforme a lo establecido en la Ley No. 107 de 2009 de la Contraloría General de la República de Cuba y las Normas Cubanas de Auditoría.

### **Fases o Etapas de la Auditoría**

La mayoría de los autores plantean que en las fases del desarrollo de una auditoría se determinan los criterios o pautas necesarios para su realización y estos deben tenerse en cuenta por los auditores para lograr que sus acciones sean objetivas, constantes y equilibradas. Por tanto, las fases de una auditoría, con independencia del tipo que sea, son las siguientes:

## 1. Planeación

Es la que determina el logro de los niveles de gestión óptimos (economía, eficiencia y eficacia) en el proceso de la auditoría; si se realiza una adecuada planeación, el resto de las fases pueden alcanzar la calidad requerida.

En esta fase se realizan, entre otras, las actividades siguientes:

- a) Acopio de información sobre la entidad auditada y su organización, con el fin de determinar los riesgos y áreas o procesos de mayor importancia.
- b) Valoración preliminar del Sistema de Control Interno.
- c) Definición de los objetivos y el alcance de la auditoría.
- d) Selección de la muestra a ser evaluada.
- e) Determinación de recursos humanos y materiales.
- f) Elaboración del Plan de trabajo general de la auditoría, el Plan de trabajo individual y programas de la auditoría <sup>1</sup>.
- g) Dar a conocer a la entidad auditada el alcance y los objetivos generales de la auditoría (incluye la materia a examinar – ver anexo No. 4 -), los que pueden cambiar en dependencia de los hallazgos detectados, siempre que no se comprometa el resultado de alguna investigación solicitada por los niveles competentes.

La Planeación se divide en cuatro fases, siendo estas:

**Estudio previo:** Se realiza antes de iniciar la auditoría en el terreno, según el Plan de acciones de control de la unidad organizativa de auditoría. Esta fase permite obtener información general del sujeto a auditar.

**Conocimiento del sujeto a auditar:** A partir de la información obtenida en estudio previo, se inicia la auditoría en el terreno y se actualiza aquellos aspectos que pueden haber variado. Esta fase tiene como propósito evaluar a priori el Sistema de Control Interno del sujeto a auditar, determinando la existencia o no de limitaciones y riesgos en los procesos, actividades y operaciones que conllevan al incumplimiento de leyes, reglamentos y procedimientos.

**Planificación:** Tiene como finalidad garantizar la realización de una auditoría con calidad, así como determinar y planificar su naturaleza, oportunidad, alcance y diseñar la metodología y los programas que permitan alcanzar los objetivos propuestos.

**Mejora:** Durante el proceso de ejecución hasta su conclusión, el auditor realiza ajustes en el Plan de trabajo general de la auditoría, según corresponda, en caso de detectar hallazgos no contemplados en las fases anteriores expuestas.

## **2. Ejecución**

Consiste en la aplicación del programa de auditoría de cumplimiento con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos, la que permite obtener la evidencia suficiente y apropiada (ver anexo No. 4). En la mencionada fase se realizan actividades como:

- a) Aplicación de pruebas sustantivas y de cumplimiento y recopilación de la evidencia.
- b) Determinación de desviaciones de cumplimiento (ver anexo No. 4) y otros hallazgos de la auditoría.

---

<sup>1</sup> Es un documento que proporcione una relación de controles y procedimientos a seguir para efectuar la auditoría y preparar el informe. Deberá elaborarse un programa escrito para cada área en que se divida el trabajo a realizar.

- c) Notificación de los resultados parciales de la auditoría.

Es la etapa en la que se desarrolla el trabajo de acuerdo con el alcance y los objetivos previstos; lo que permite obtener hallazgos que soportan los resultados obtenidos. Además, se verifica la información recopilada.

La mencionada información, así como los hallazgos que se detecten, se registran en papeles de trabajo, constituyendo estos últimos el soporte documental del auditor, en los cuales se anotan los hechos, de las situaciones relevantes encontradas durante la auditoría y reflejadas en el informe. Carrión, I [2015]

## **3. Informe**

Consiste en la elaboración del informe de los resultados de la Auditoría de Cumplimiento. En esta fase se efectúan las actividades siguientes:

- a) Elaboración del informe de la auditoría.
- b) Notificación del resultado final de la auditoría al sujeto auditado.
- c) Emisión del informe de la auditoría.

La ISSAI 1450 Directriz de auditoría financiera – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría establece en el párrafo 12: “... los auditores del sector

público pueden comunicar casos de incumplimiento de mandatos y deficiencias de control a los encargados de la gobernanza. Los auditores del sector público también pueden comunicar equivocaciones, casos de incumplimiento de mandatos y deficiencias de control a terceras partes; por ejemplo, a funcionarios de la Administración pública”. ISSAI 1450 [2014]

#### **4. Seguimiento**

Es el seguimiento a la presentación, por el sujeto auditado, del plan de medidas, así como de las medidas disciplinarias propuestas y adoptadas con los responsables directos y colaterales. En la mencionada fase se realizan actividades como:

- a) Evaluar y emitir criterios a partir de recibir la consulta de la propuesta de las medidas disciplinarias a adoptar por el sujeto auditado, dentro de los diez días (10) siguientes a la presentación de estas.
- b) Revisar el plan de medidas disciplinarias adoptadas por el sujeto auditado, así como las medidas disciplinarias adoptadas con los responsables directos y colaterales, hacer llegar las consideraciones dentro de los diez días (10) siguientes de su presentación al referido sujeto.

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

#### **Técnicas y procedimientos en la Auditoría**

Para evaluar el Sistema de Control Interno y determinar el alcance de la auditoría, el auditor debe obtener evidencias suficientes, competentes y relevantes a fin de promover una base razonable para sus opiniones, criterios, conclusiones y recomendaciones.

Las técnicas de auditoría o de recolección de información, según la norma cubana de auditoría No. 590 son diversos procedimientos especiales que el auditor utiliza para lograr evidencias necesarias, que les permite formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia verificada. Cuba [2012]

Por otra parte, la comisión de normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las define como los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se basa en su criterio o juicio,

según las circunstancias. Es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría las técnicas son métodos accesibles para obtener material de evidencia.

Según la autora de esta investigación “las técnicas de auditoría son los diferentes instrumentos o métodos a emplear por el auditor para obtener y evaluar las evidencias que sustentan la validez de los hallazgos detectados en la realización de una acción de control”.

Es importante en cualquier tipo de auditoría seleccionar la técnica más apropiada, para examinar cualquier operación, actividad, área, programa, proyecto o transacción de la entidad examinada. Se clasifican en:

**Verbales:** Consisten en la obtención de información oral, mediante averiguaciones o indagaciones dentro o fuera de la entidad, sobre posibles puntos débiles en la aplicación de los procedimientos, prácticas de control interno u otras situaciones que el auditor considere relevantes para su trabajo.

La evidencia que se obtenga mediante dicha técnica, debe documentarse adecuadamente, donde se describan las partes involucradas y los aspectos tratados, para ello se puede utilizar el modelo “Acta de Declaración”, establecido en la Norma Cubana de Auditoría No. 590-1.

También se pueden realizar entrevistas para averiguar de forma directa con el personal de la entidad auditada o con terceros sobre actividades relacionadas con las operaciones de esta, o aplicando encuestas o cuestionarios, que pueden ser anónimas o identificables, siempre dejando evidencia documental de las acciones realizadas.

**Oculares:** Consisten en verificar de forma directa y paralela, la manera como los responsables desarrollan y documentan los procesos o procedimientos mediante los cuales el sujeto a auditar ejecuta las actividades objeto de control. Esta técnica permite tener una visión de la organización desde el ángulo que el auditor necesita, o sea, los procesos, los inmuebles, los movimientos diarios, la relación con el entorno, entre otros. Ellas son:

- **Observación:** Consiste en la contemplación a simple vista, que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso.
- **Comparación o confrontación:** Es cuando se cotejan las operaciones realizadas por el sujeto a auditar con las normativas, procedimientos y otros documentos para determinar sus relaciones e identificar sus diferencias y semejanzas.

- **Revisión selectiva:** Radica en el examen de aspectos importantes, que debe cumplir una actividad, informes o documentos, seleccionando parte de las operaciones, que serán evaluadas o verificadas en la ejecución de la auditoría.
- **Rastreo:** Es el seguimiento que se hace al proceso de una operación, con el objetivo de conocer y evaluar su ejecución.

**Documentales:** Consiste en obtener información escrita para soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por los auditores, son las siguientes:

- **Revisión analítica:** Consiste en el análisis de índices, indicadores, tendencias y la investigación de las fluctuaciones, variaciones y relaciones que resulten inconsistentes o se desvíen de las operaciones pronosticadas.
- **Comprobación:** Consiste en verificar la evidencia que apoya o sustenta una operación o transacción, con el fin de corroborar su autoridad, legalidad, integridad, propiedad y veracidad mediante el examen de los documentos que las justifican.
- **Computación:** Es el análisis de documentos, datos o hechos asistidos por computador y los softwares especializados.
- **Estudio general:** Esta técnica se aplica al inicio del trabajo del auditor, sobre la base de su experiencia y juicio profesional y generalmente requiere la aplicación de otras técnicas. Consiste en la evaluación general de la información del sujeto a auditar, sobre su naturaleza jurídica, objeto social, estados contables, sistemas de información y Sistema de Control Interno.

**Físicas:** Es el reconocimiento real sobre hechos o situaciones dadas en tiempo y espacio determinados y se emplea como técnica la **inspección**, que consiste en el reconocimiento, mediante el examen físico y ocular, de hechos, situaciones, operaciones, activos tangibles, transacciones y actividades, aplicando para ello otras técnicas como son: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulaciones y comprobación.

**Escritas:** Consisten en reflejar en los papeles de trabajo información importante para el trabajo del auditor. Se aplican de las formas siguientes:

- **Análisis:** Consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer sus propiedades y conformidad con los criterios de orden normativo y técnico. Permite

identificar y clasificar, para su posterior análisis, todos los aspectos de mayor significación y que en un momento dado pueden afectar la operatividad de la entidad auditada.

- **Conciliación:** Es el cotejo de la información producida por diferentes fuentes sobre un mismo tema para establecer su conformidad y veracidad.
- **Confirmación:** Consiste en corroborar la verdad, certeza o probabilidad de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, mediante datos o información obtenidos de manera directa y por escrito de los funcionarios o terceros que participan o ejecutan las operaciones sujetas a verificación.
- **Cálculo:** Es la verificación de la exactitud aritmética de las operaciones contenidas en los documentos.
- **Tabulación:** Es la agrupación de los resultados importantes, obtenidos en las áreas y elementos analizados, para arribar o sustentar las conclusiones.

El jefe de grupo conjuntamente con el resto de los auditores selecciona las técnicas a aplicar a partir de las características del sujeto a auditar, los objetivos y el tipo de auditoría a realizar.

### **Los Procedimientos en Auditoría**

Según el criterio de Cook y Winkle [2006] “Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas aplicadas para realizar una auditoría”

Quintero [s.f.] lo define como; “el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupos de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión”

Marcial, M. [2009], plantea que “los procedimientos de auditoría son la combinación de técnicas aplicadas en el análisis e investigación en las acciones de control” atendiendo a la evolución de la auditoría en Cuba, donde además de auditorías, se realizan Comprobaciones Especiales, con lo cual coincide la autora.

Pérez, M. [2011], refiere que “los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos: los de aplicación general que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique; y los de aplicación específica que tendrán que ser diseñados ex profeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención”.

La autora de la investigación opina que “los procedimientos de auditoría no son más que la aplicación de una técnica de auditoría o la unión de varias de ellas con el fin de obtener las evidencias apropiadas en una acción de control”.

Las técnicas y procedimientos antes explicados permiten al auditor obtener las evidencias que justifiquen la evaluación de la acción de control ejecutada. La evidencia es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones que fundamentan su opinión sobre los resultados de la revisión de documentos y registros contables que sustentan los Estados Financieros y otras operaciones sujetas a verificación, así como información confirmada de otras fuentes; se obtiene aplicando una combinación apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos.

Para validar las pruebas de la evidencia que constituyen las variadas informaciones que se obtienen en el transcurso de la acción de control y que ayudan al auditor actuante a llegar a conclusiones sobre la situación económico - financiera y el uso de los recursos materiales, monetarios y humanos en la entidad objeto de Auditoría, así como el grado de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas vigentes en el país sobre la actividad que se verifique. Los requisitos básicos que debe cumplir la evidencia son:

- **Suficiente:** Cuando se tiene la cantidad de pruebas y comprobaciones requerida, y el auditor puede obtener certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados, para convencer a terceras personas de que los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría están fundamentados y garantizados.
- **Competente:** Es la información importante, válida y fiable y la mejor que puede conseguirse con el uso apropiado de las técnicas de auditoría. De no ser posible, declara esta situación como una limitación en el alcance de la acción de control.
- **Relevante:** Es la que posee una relación clara y lógica con los objetivos y alcance de la auditoría. Es relevante si guarda una relación directa, lógica y clara con el hecho. Esta característica obliga a que el auditor recopile la evidencia exclusivamente relacionada con los hechos examinados.

#### **Las evidencias se clasifican en:**

- **Física:** Se obtiene mediante inspección y observación directa de las actividades, bienes o sucesos; esta evidencia puede presentarse en forma de documentos, fotografías y gráficos.

- **Documental:** Puede ser de carácter física o electrónica, así como externas o internas al sujeto a auditar. Las evidencias externas abarcan, entre otras, facturas de proveedores y confirmaciones de terceros. Las internas tienen su origen en el sujeto a auditar, incluye, registros contables y procedimientos internos.
- **Testimonial:** Se obtiene otras personas a través de declaraciones hechas en el transcurso de la acción de control o entrevistas.
- **Analítica:** Surge del examen y verificación de los datos, puede realizarse sobre cálculos, indicadores y análisis de tendencias procedentes del sujeto a auditar u otras fuentes que pueden ser utilizadas. También pueden efectuarse comparaciones con normas establecidas o niveles propios del sector al que pertenece el sujeto a auditar.
- **Informática:** Puede encontrarse en datos, sistemas de aplicaciones, instalaciones y soportes informáticos, entre otros utilizados en los procedimientos del sujeto a auditar.

Las evidencias obtenidas permiten corroborar los criterios determinados para ejecutar un tipo de auditoría. Los criterios se referirán a cuestiones que puedan incidir de modo significativo en el objetivo de una auditoría. Por consiguiente, al llevar a cabo una auditoría de cumplimiento, los auditores determinarán que los criterios son adecuados y pertinentes con respecto a la materia controlada y los objetivos de la auditoría. Una vez fijados los criterios adecuados, será necesario "adaptarlos en la práctica" a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.

En las auditorías de cumplimiento, la identificación de estos criterios con los cuales comparar la materia controlada constituye una fase esencial del proceso de planificación. Las fuentes que sirven de base a los criterios de auditoría pueden formar parte igualmente de la auditoría de cumplimiento.

Los criterios de Auditoría consisten en un conjunto de políticas, procedimientos o requisitos utilizados como referencia en la verificación y sobre el cual se evalúa el cumplimiento. Para estos ser adecuados deben reunir, entre otras, las características siguientes:

**Pertinentes:** cuando responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría.

**Fiabes:** dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias.

**Objetivos:** son criterios neutrales y que no responden a prejuicios del auditor o de la dirección de la entidad auditada, lo que significa que no pueden ser tan informales que la evaluación de la información acerca de la materia controlada resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar.

**Comprensibles:** son criterios claros que permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes.

## BIBLIOGRAFÍA

1. \_\_\_\_\_ Aguilar Serrano, M. (2015). Curso de Auditoría de Cumplimiento. [Disponible en: <http://pt.slideshare.net/miguelserrano5851127/curso-auditora-de-cumplimiento-fase-de-planificacin-07dic2014-dr-miguel-aguilar-serrano>] [Consultado 27/6/2015]
2. \_\_\_\_\_ Auditoría de Cumplimiento. [Disponible en: [http://www.revisaraudidores.com.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=37&Itemid=185/](http://www.revisaraudidores.com.co/index.php?option=com_content&view=article&id=37&Itemid=185/)] [Consultado 27/6/2015]
3. \_\_\_\_\_ [Auditorías de Cumplimiento y de evaluación de control interno](http://www.audicon.es/servicios/auditoria/auditoria-sector-privado/auditorias-de-cumplimiento-y-de-evaluacion-de-control-interno/). [Disponible en: <http://www.audicon.es/servicios/auditoria/auditoria-sector-privado/auditorias-de-cumplimiento-y-de-evaluacion-de-control-interno/>] [Consultado 27/6/2015]
4. Almaguer López, R. A. (2012). Diccionario de Contabilidad y Auditoría. La Habana: Ciencias Sociales. p. 72
5. Borrero Rivero, R. Curso Metodología de Investigación. Universidad de Las Tunas. Soporte digital.
6. Blanco Luna, Y. (2006). Normas y Procedimientos de Auditoría Integral, ECOE Ediciones, Santa Fe de Bogotá-Colombia. 324 p
7. Carrión, I. Papeles de Trabajo para la Auditoría. [Disponible en: <http://pt.slideshare.net/monicasobeyda/captulo-4-papeles-de-trabajo-para-la-auditoria?related=6>] [Consultado: 12/1/2015]
8. Cook y Winkle. (2006). Auditoría. La Habana: Félix Varela. t.1 y t.2.
9. [Conceptos de auditoría](http://www.ecured.cu). [Disponible en :<http://www.ecured.cu>] [Consultado: [11/2/2015](http://www.ecured.cu)]
10. Control interno. [Disponible en: <http://www.ecured.cu>] [Consultado: 11/2/2015]
11. Cuba. Asamblea Nacional del Poder Popular. Ley No. 107/2009: De la Contraloría General de la República de Cuba. La Habana. 27 p.
12. Cuba. Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros. Acuerdo No. 4374/2002: Reglamento del Decreto Ley del Ministerio de Auditoría y Control. La Habana.
13. Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley 219/2001: Creación del Ministerio de Auditoría y Control, La Habana.
14. Cuba. Consejo de Estado. Decreto Ley No. 159/1995 de la Auditoría. La Habana. p.2.

15. Cuba. Contraloría General de la República de Cuba. Reglamento de la Ley No. 107/2009 de la Contraloría General de la República aprobado según Acuerdo del Consejo de Estado. La Habana, 2010. 40.p.
16. Cuba. Contraloría General de la República de Cuba. Resolución No. 60/2011: Normas del Sistema de Control Interno. La Habana.
17. Cuba. Contraloría General de la República de Cuba. Resolución No. 36/2012: Metodología para la evaluación y calificación de las auditorías. La Habana.
18. Cuba. Contraloría General de la República de Cuba. Resolución No. 340/2012: Normas Cubanas de Auditoría. La Habana.
19. Cuba. Ministerio de Auditoría y Control. Resolución No. 467/2006: Aprobar la Guía Metodológica para la Auditoría de Cumplimiento. La Habana. 2 p.
20. Cuba. Ministerio de Auditoría y Control (2007). Guía Metodológica para la Auditoría de Cumplimiento. Manual del Auditor. La Habana. t.2.
21. Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 235/2005: Normas Cubanas de Información Financiera. [En línea]. Finanzas al Día. [Disponible en: <http://www.egrafip.cu> [Accesado en enero de 2006]. Cuba.
22. Cuba. Ministerio de Finanzas y Precios. Resolución 294/2005. Modificaciones de las Normas cubanas de Información Financiera. [En línea]. Finanzas al Día, [Disponible en: <http://www.egrafip.cu> [Accesado en enero de 2006].
23. Chile. Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno y Ministerio Secretaría General de la Presidencia (2015). Planificación del trabajo de Auditoría Interna. [<http://www.auditoriainternadegobierno.cl/wp-content/uploads/2015/06/DOCUMENTO-TECNICO-N%C2%B0-84-PLANIFICACION-DEL-TRABAJO-DE-AUDITORIA1.pdf>] [Consultado 20/04/2015].
24. Chacón Ramírez, B. y Torrente Sera, T. (2002). El Control interno un instrumento eficaz para la administración. La Habana. Revista Auditoría y Control. Vol. 1, No. 7. p. 13-21.
25. Díaz González, M.M. (2009). Procedimiento para realizar una Auditoría de Gestión con enfoque de Mercadotecnia a la Dirección Comercial de la Empresa Cárnica de Las Tunas. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 79 p.
26. DISAIC. Consultor electrónico del contador y el auditor [cd-rom].

27. Ferrales Acosta, O. (2011). Procedimiento para realizar Auditorías de Gestión a la Dirección Municipal de Salud Las Tunas. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 87 p.
28. Finanzas, C. E. (1987). Normas Generales de Contabilidad. Actividad Empresarial. Finanzas al Día. Cuba.
29. Finanzas, C. E. (1992). Normas Generales de Contabilidad. Actividad Empresarial. Finanzas al Día. Cuba.
30. Fonteboa Vizcaíno, A. (2006). Exploración preliminar: una necesidad imprescindible. La Habana. Revista Auditoría y Control. No. 15. p. 46-52.
31. González León, G.J. (2010). Propuesta de procedimientos metodológicos en pruebas sustantivas para la ejecución de la actividad de auditoría. Tesis en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 81 p.
32. Guevara Nuñez, L. (2009). Procedimientos para la realización de una Auditoría de Gestión Interna al subsistema de evaluación del desempeño en el CULT. Tesis en opción al Título Académico de Máster en contabilidad Gerencial. Las Tunas: Centro Universitario Las Tunas Vladimir Ilich Lenin, 88 p.
33. Hernández Sampieri, R. Fernández Collado, C y Baptista Lucio, P. (1997). Metodología de la Investigación. Panamericana Formas e Impresos S.A. Colombia. Soporte digital.
34. Huamán Monzón, F.M. (2014). Diseño de Procedimiento de Auditoría de Cumplimiento de la Norma NTP-ISO/IEC 17799:2007 como parte del proceso de implantación de la Norma técnica NTP-ISO/IEC 27001:2008 en instituciones del Estado peruano. Tesis en opción al Título de Ingeniero Informático. Perú: Pontificia Universidad Católica, 54 p. [Disponible en: [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/5582/HUAMAN\\_FERNANDO\\_AUDITORIA\\_NORMA\\_TECNICA\\_INSTITUCIONES.pdf?sequence=1](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/5582/HUAMAN_FERNANDO_AUDITORIA_NORMA_TECNICA_INSTITUCIONES.pdf?sequence=1)] [Consultado 28/6/2015]
35. López Núñez, A. (2002). Control interno. Análisis de riesgos. La Habana. Revista Auditoría y Control. No. 5. p. 1-13.
36. Marcial García, M. (2009). Propuesta de un sistema de procedimientos metodológicos para la ejecución de la Actividad de Auditoría. Tesis en opción al

- título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 103 p.
37. Martínez Calderin, L. (s.f.). El control interno: Un medio eficaz para la toma de decisiones en el control de la gestión. Cienfuegos. 71 p.
  38. Martínez Fuentes, Á.L. (2010). Auditoría de Cumplimiento de la Legalidad: Un modelo de informe. Jornadas de Auditoría y Control en las Universidades Públicas. Granada. 13 p. [Disponible en: <http://ofcontrolinterno.ugr.es/pages/jacu-2010/documentacion/auditoriadelcumplimientodelalegalidadunmodelodeinforme1/>] [Consultado 4/6/2014].
  39. Martínez Pupo, O. (2011). Procedimientos de Auditoría de Gestión al área de Contabilidad y Finanzas en la Empresa de Diseño e Ingeniería de Las Tunas. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 84 p.
  40. Mendoza Laguna, Y. (2009). Procedimiento para la evaluación de la eficiencia en la gestión tributaria del municipio Las Tunas. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 77 p.
  41. México. Dirección General de Auditoría al Sector Central de la Contaduría Mayor de Hacienda Asamblea Legislativa del Distrito Federal. (2008). Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo. [Disponible en: <http://pt.slideshare.net/heysellkareliaruizmercado/ejemplos-de-auditoria-cedulas?related=4>] [Consultado 20/4/2015]
  42. Moncayo González, M. Auditoria de cumplimiento. [Disponible en: <http://marcomoncayo.wordpress.com/2010/10/21/auditoria-de-cumplimiento/>] [Consultado 20/11/2014].
  43. Nelson, D. ¿Cómo implementar un programa de auditoría y cumplimiento? [Disponible en: [http://www.ehowenespanol.com/implementar-programa-auditoria-cumplimiento-como\\_56515/](http://www.ehowenespanol.com/implementar-programa-auditoria-cumplimiento-como_56515/)] [Consultado 27/6/2015]
  44. Normas ISO 14000: [Disponible en: [http://www.ecured.cu/index.php/Normas\\_ISO\\_14000](http://www.ecured.cu/index.php/Normas_ISO_14000)] [Consultado: 10/6/2014]
  45. Notario de la Torre, A. (1999). Apuntes para un compendio sobre Metodología de la Investigación Científica/Universidad de Oriente. La Habana. Soporte digital.
  46. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 300:

- Normas de Procedimiento de la Fiscalización Pública. [Disponible en: <http://www.issai.org>] [Consultado 21/6/2014]
47. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 400: Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento. [Disponible en: <http://www.issai.org>] [Consultado 4/6/2014]
  48. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 1450: Directriz de Auditoría Financiera – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría. [Disponible en: <http://www.issai.org>] [Consultado 4/6/2014]
  49. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 4000: Directrices para la Auditoría de Cumplimiento Introducción general. [Disponible en: <http://www.issai.org>] [Consultado 4/6/2014 y 20/11/2014].
  50. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 4100: Directrices para la Auditoría de Cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros. [Disponible en: <http://www.issai.org>] [Consultado 21/6/2014]
  51. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 4200: Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros. [Disponible en: <http://www.issai.org>] [Consultado 4/6/2014]
  52. Papeles de Trabajo en auditoría. [Disponible en: <http://pt.slideshare.net/Luiskita/papeles-de-trabajo-en-auditora-ojo?related=5>] [Consultado 20/4/2015]
  53. Partido Comunista de Cuba. (2011). Lineamientos de la Política Económica y Social del partido y la Revolución.
  54. Partido Comunista de Cuba. (2012). Primera Conferencia Nacional. Objetivos de Trabajo.
  55. Perdomo Vieiro, A.M. (2009). Procedimiento para el diseño de la implementación de las nuevas definiciones de Control Interno en la Unidad Empresarial de Base Vías Obras y Construcciones Las Tunas, UEB VOC Las Tunas. Tesis en opción al título

- Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 173 p.
56. Pérez Fonticoba, R. y cols. (2006). Disciplina y ética del auditor: su influencia en la sociedad. La Habana. Revista Auditoría y Control. No. 15. p. 8-11.
  57. Pérez Pantoja, M.C. (2011). Propuesta de un Sistema de Procedimientos para la ejecución de la Auditoría de Rendimiento. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 85 p.
  58. Perú. Contraloría General de la República. Resolución No. 473-2014-CG. Directiva No. 007-2014-CG/GCSII: "Auditoría de Cumplimiento" y "Manual de Auditoría de Cumplimiento". Lima, 26 p. [Disponible en: [http://pt.slideshare.net/miguelserrano5851127/directiva-n-0072014cggcsii-auditora-de-cumplimiento-y-manual-de-auditora-de-cumplimiento?from\\_action=save](http://pt.slideshare.net/miguelserrano5851127/directiva-n-0072014cggcsii-auditora-de-cumplimiento-y-manual-de-auditora-de-cumplimiento?from_action=save)] [Consultado 13/9/2014]
  59. Procedimientos de auditoría. [Disponible en: htm //Normas y procedimientos de auditoría Imcp y Conpa.ed. 21] [Consultado: 10/4/2015]
  60. Quiñonez Folgar, J. R. Procedimientos y técnicas de auditoria. [Disponible en: <http://www.gerencie.com/procedimientos-y-tecnicas-de-auditoria.html>] [Consultado 4/6/2014 ]
  61. Rivero Rondón, M.I. (2011). Diseño de Procedimientos para ejecutar Auditoría de Gestión a los servicios en la empresa SEPSA. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 96 p.
  62. Rodríguez Bermúdez, Z.M. (2011). Procedimientos para la realización de Auditorías de Gestión a la actividad de mercadotecnia de la Empresa Producciones Metálicas DURALMET, Las Tunas. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 86 p.
  63. Rodríguez González, E.S. (2011). Procedimiento para realizar auditorías financieras. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 86 p.
  64. Silva García, G. (2009). Programa de e Auditoría de Gestión para Evaluar la Gestión Comercial de la UEN III Ingeniería y Sistemas Automatizados en Copextel, S.A., División Las Tunas. Tesis en opción al Título académico de Master en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 83 p.

65. Santiesteban Batista, M. (2009). Manual para el Control del Sistema Económico Financiero de las Escuelas Ramales del MINAZ. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 111 p.
66. Sao Rodríguez, M.E. (2010). Procedimiento de Gestión Económico- Financiera en la Empresa Municipal de Gastronomía, Alojamiento y Recreación (EMGAR) Puerto Padre. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 87 p.
67. Sierra Lombardía, V. (1998). Metodología de la Investigación Científica. Centro de Estudio de Educación Superior Manuel F. Gran. Universidad de Oriente. Soporte digital.
68. Tipos de Auditoría y su definición. [Disponible en: [<http://www.ecured.cu/index.php?title=Auditoría&oldid=1788228>] [Consultado: 10/4/2015]
69. Torres Diéguez, N, y cols, (2009). Propuesta de un manual de organización y procedimiento de control interno para la dirección de económica financiera de la sucursal. [Disponible en: AA<http://www.gestiopolis.com/finanzas-contaduria/manual-de-organizacion-para-el-control-interno.htm>] [Consultado: 10/4/2015]
70. Zaldívar Pozo, Y. (2008). Procedimiento para la planificación de gastos de personal en el Centro Universitario de Las Tunas. Tesis en opción al título Académico de Máster en Contabilidad Gerencial. Las Tunas: Universidad Vladimir Ilich Lenin, 93 p.