



CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NICARAGUA

DGIDCA/DIDI/OINT/Manual-N°02-2023

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA (ACTUALIZACIÓN)

Managua, 10 de febrero de 2024

División General de Investigación, Desarrollo y Capacitación Aplicada

  @CGRNicaragua | www.cgr.gob.ni



Consejo Superior

Los suscritos miembros del Consejo Superior de la Contraloría General de la República,

CONSIDERANDO:

I

Que la Constitución Política de la República de Nicaragua en su artículo N° 154 dispone que la Contraloría General de la República es el Organismo Rector del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado; así mismo en el artículo N° 155, numeral 2) El control sucesivo sobre la gestión del Presupuesto General de la República; y 3) El control, examen y evaluación de la gestión administrativa y financiera de los entes públicos, los subvencionados por el Estado y las empresas públicas y privadas con participación del capital público.

II

Que la Ley No. 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado, artículo 30, numeral 4) dispone que: Para regular el funcionamiento del Sistema de Control y Fiscalización del Sistema de Control y Fiscalización de la Contraloría General de la República, expedirá: Políticas y Manual de Auditoría Gubernamental que sirvan de guía complementarias a las Normas de Auditoría Gubernamental para las actividades de auditorías internas y auditoría externa.

III

Que los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría, así como las Firmas de Contadores Públicos Independientes, delegados por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, requieren de una herramienta adaptada a las normas y mejores prácticas internacionales, adaptadas al contexto jurídico y bajo el entorno del que hacer de la Contraloría General de la República, que establezca la metodología técnica, para facilitar la ejecución de las auditorías financieras y orientar las condiciones en las que deber realizarse.



Consejo Superior

POR LO EXPUESTO:

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República, en uso de las facultades, en sesión ordinaria número un mil trescientos setenta y dos (1372) a las diez de la mañana del día veintiuno de marzo del año dos mil veinticuatro, aprobó por unanimidad de votos; La actualización del Manual de Auditoría Financiera (MAF) el que está integrado de cuatrocientos once folios útiles con el logotipo de la Contraloría General de la República.

Comuníquese y publíquese. Dado en la Ciudad de Managua, a los veintiún días del mes de marzo del año dos mil veinticuatro.

Dra. María José Mejía García
Presidenta del Consejo Superior

Dr. Luis Alberto Rodríguez Jiménez
Vicepresidente del Consejo Superior

Lic. Vicente Chávez Fajardo
Miembro Propietario del Consejo Superior

Dra. Elba Lucía Velázquez Cerda
Miembro Propietaria del Consejo Superior

Lic. María Dolores Alemán Cardenal
Miembro Propietaria del Consejo Superior



ÍNDICE

ACRÓNIMOS	1
INTRODUCCIÓN	1
OBJETIVO DEL MANUAL	1
ALCANCE	1
BASE LEGAL Y NORMATIVA	2
CAPÍTULO I	3
Aspectos Conceptuales de la Auditoría Financiera	3
I.1. Definición de una Auditoría Financiera	3
I.2. Objetivo General de la Auditoría Financiera	3
I.3. Importancia de la Auditoría Financiera	4
I.4. Compromisos de aseguramiento	4
I.5. Elementos de un compromiso de aseguramiento	5
CAPÍTULO II	6
Generalidades de la Auditoría Financiera	6
II.1. Proceso de la Auditoría Financiera	6
II.2. Actividades Preliminares del Compromiso	7
II.3. Planeación de la Auditoría	7
II.4. Realización de la Auditoría	9
II.5. Finalización y Revisión	10
II.6. Elaboración del Informe	10
II.7. Seguimiento del Informe de Auditoría Financiera	10
II.8. Revisión del Aseguramiento de la Calidad de la Auditoría	11
CAPITULO III	12
Actividades Previas en la Auditoría Financiera	12
III.1. Actividades Previas del Compromiso de Auditoría	12
III.1.1. Independencia del auditor	12
III.1.2. Competencias del equipo auditor	13
III.1.3. Evaluación de la necesidad de asignar un experto	13
III.1.4. Marcos de Información Financiera (MIF)	14
III.1.5. Interpretación de estados financieros	19
III.1.6. Contabilidad completa	19
III.1.7. Revisión de los desembolsos	19



III.1.8.	Acordar los términos del compromiso de auditoría con la Administración o los encargados de la gobernanza	22
CAPÍTULO IV		23
FASE I: Planeación de la Auditoría Financiera		23
IV.1.	Planeación	23
IV.2.	Comprensión de la Entidad y su Entorno	24
IV.3.	La naturaleza de las transacciones y el entorno contable de la Entidad	27
IV.3.1.	Marco de Información Financiera Aplicable al Sector Público (MIF)	27
IV.3.2.	Evaluación de los efectos del marco legal y normativo sobre los Estados Financieros	28
IV.3.3.	Comprender aspectos claves de actas y contratos importantes	28
IV.3.4.	Manifestaciones del titular de la entidad	29
IV.3.5.	Determinar la integridad de las actas	29
IV.4.	Conocimiento del sistema de control interno de la entidad	30
IV.4.1.	Control Interno en la generación de información presupuestaria y financiera	31
IV.4.2.	Entendimiento del control interno de la entidad auditada	31
IV.4.3.	Evaluación del control interno	32
IV.4.3.1.	Elaboración del cuestionario sobre control interno	32
IV.4.3.2.	Comprensión del Ambiente de control	33
IV.4.3.3.	Comprensión de la Evaluación de Riesgos de la entidad	36
IV.4.3.4.	Comprender las actividades de control	37
a)	Prueba de recorrido	38
IV.4.3.5.	Comprender la información y comunicación	42
IV.4.3.6.	Comprender la supervisión y monitoreo	43
IV.5.	Identificación de los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros y a nivel de aseveraciones	45
IV.5.1.	Evaluación de riesgo de incorrección material debido a fraude	48
IV.5.1.1.	Tipos de fraude	49
IV.5.1.2.	Reconocimiento de ingresos	50
IV.5.1.3.	Eludir los controles	50
IV.5.1.4.	Realizar indagaciones de riesgos de fraude	51
a.	Indagaciones con la administración	51
b.	Indagaciones con la máxima autoridad	51
c.	Indagaciones con auditoría interna	52



IV.5.1.5.	Respuestas a los riesgos evaluados	52
IV.5.1.6.	Determinar respuestas a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude	53
IV.5.1.7.	Discusión con el equipo de trabajo	54
IV.5.1.8.	Evaluación de riesgos de incorrecciones materiales	55
IV.5.1.9.	Formas de Evaluar los Riesgos	56
IV.5.1.10.	Aspectos de TI en los riesgos identificados	60
IV.6.	Determinación de la Materialidad en la planeación y realización de la Auditoría	60
IV.6.1.	Criterios para determinación de la materialidad	60
IV.6.2.	Concepto de materialidad aplicación a la planeación de una auditoría	62
IV.6.3.	Materialidad general	62
IV.6.4.	Materialidad de desempeño	66
IV.6.5.	Materialidad de ajustes	68
IV.6.6.	Materialidad Específica	70
IV.6.7.	Revisión del nivel de materialidad o importancia relativa	71
IV.7.	Identificación de los controles internos para prevenir y detectar riesgos de incorrección material a nivel de aseveraciones	72
IV.7.1.	Objetivo y comprensión de los controles relevantes	77
IV.7.2.	Tipos de Controles	78
a.	Controles preventivos	78
b.	Controles de detección y corrección	78
c.	Controles generales de TI (CGTI)	80
d.	Controles de aplicación	80
e.	Controles manuales dependientes de TI	81
f.	Controles manuales	81
g.	Consideraciones específicas para identificar los controles que mitigan los riesgos significativos	82
IV.8.	Consideraciones a las Transacciones y revelaciones significativas	82
IV.8.1.	Conceptos e Identificación de transacciones significativas (TS) y procesos de revelación significativa	83
IV.8.2.	Comprensión de las transacciones significativas y los procesos de revelación sustancial	83
IV.8.3.	Considerar el efecto del ambiente de control sobre la comprensión del auditor de las Transacciones Significativas y los procesos de revelación.	84
IV.8.4.	Obtener una comprensión del flujo crítico de las TS y los procesos de revelación significativa	85
IV.8.5.	Comprender las TS y los procesos de revelación significativa	85



IV.8.6.	Comprensión de las políticas y procedimientos dentro de las TS y los procesos de revelación significativa _____	86
IV.8.7.	Determinar los riesgos identificados y vinculatorios con las aseveraciones relevantes _____	86
IV.8.8.	Reporte de las Transacciones Significativas en el mayor general _____	87
IV.8.9.	Comprender el efecto de TI sobre las TS y los procesos de revelación significativa _____	88
IV.8.10.	Determinar los riesgos identificados en las TS y en los procesos de revelación significativa _____	88
IV.9.	Respuestas a los riesgos (Estrategia, Plan de auditoría y diseño de procedimientos de auditoría) _____	89
IV.9.1.	Actividades de la planeación para establecer la estrategia general _____	89
IV.9.2.	Determinar la estrategia preliminar de auditoría _____	89
IV.9.3.	Estrategia únicamente sustantiva _____	91
IV.9.4.	Naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas _____	91
IV.9.5.	Factores que el auditor debe considerar cuando identifica y selecciona registros y otros ajustes. _____	92
IV.10.	Asuntos claves en la fase de planeación _____	94
IV.10.1.	Resumen de planeación inicial _____	95
IV.10.2.	Desarrollo del objetivo _____	96
IV.10.3.	Comunicación con el auditado _____	96
IV.10.4.	Diseño de los procedimientos de auditoría _____	98
IV.10.5.	Consideraciones durante el diseño de los procedimientos de auditoría _____	99
IV.10.6.	Programas de auditoría _____	100
IV.10.7.	Definición de objetivos _____	101
IV.10.8.	Alcance de las pruebas selectivas _____	101
IV.10.9.	Selección de procedimientos _____	102
IV.10.10.	Comprensión de los requerimientos para los encargados de auditoría _____	105
IV.10.11.	Modificación de la estrategia general y el plan de auditoría _____	105
CAPITULO V	_____	107
FASE II: REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA	_____	107
V.1.	Actividades a desarrollar en la Realización de la Auditoría Financiera _____	108
V.2.	Tipos de pruebas a aplicar _____	109
V.2.1.	Realización de los Procedimientos de Auditoría y Evidencia de la conclusión _____	109
V.2.2.	Importancia de documentar las conclusiones después de la realización de la prueba de control _____	110



V.2.3.	Documentación de la conclusión alcanzada después de la aplicación de procedimientos de auditoría sustantivos _____	111
V.3.	Evidencias _____	112
V.3.1.	Recopilación de evidencias _____	115
V.3.2.	Tipos de evidencias _____	115
V.3.3.	Relación de la evidencia con las aseveraciones _____	118
V.3.4.	Seguridad razonable y evidencia _____	119
V.3.5.	Atributos de la evidencia de auditoría _____	119
V.4.	Diseño y desarrollo de procedimientos de revisión analítica _____	120
V.4.1.	Aspectos que comprenden la revisión analítica _____	120
V.4.2.	Revisión analítica en la etapa de planeación _____	120
V.4.3.	Propósito de los procedimientos analíticos _____	121
V.4.4.	Comparar la información financiera reciente con información de período anterior _____	121
V.4.5.	Identificar variaciones significativas _____	121
V.4.6.	Discutir variaciones significativas o inusuales con la administración y los involucrados _____	122
V.4.7.	Procedimientos analíticos _____	122
V.4.7.1.	Pasos para desarrollar Procedimientos analíticos sustantivos _____	123
V.4.7.2.	Pruebas Sustantivas de Detalle _____	124
V.4.7.3.	Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos _____	127
V.4.7.4.	Oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos _____	127
V.4.7.5.	Realización de los procedimientos sustantivos _____	128
V.5.	Pruebas de Controles _____	129
V.5.1.	Características de la prueba de control: _____	129
V.5.2.	Realización de pruebas sobre los controles _____	130
V.5.3.	Cambios en los controles relevantes _____	130
V.5.4.	Evidencia de auditoría en las pruebas de controles _____	131
V.5.5.	Evaluar los resultados de las pruebas sobre controles _____	131
V.5.6.	Documentar la prueba de controles _____	132
V.5.7.	Tratar las excepciones o fallos encontrados _____	133
V.5.8.	Procedimientos a desarrollar _____	133
V.5.9.	Determinar si una excepción de control es consistente _____	133
V.5.10.	Ampliar el tamaño de la muestra de los controles _____	135
V.5.11.	Seleccionar y probar controles compensatorios _____	135



V.5.12.	Determinar si existen deficiencias en el control interno _____	136
V.5.13.	Deficiencias significativas _____	137
V.5.14.	Comunicación oportuna de las deficiencias de control encontradas _____	138
V.5.15.	Consideración de las Leyes y normas durante la planeación y realización de una auditoría de los Estados Financieros _____	138
V.6.	Estimaciones Contables _____	143
V.6.1.	Cambios en los métodos para determinar estimaciones contables _____	145
V.6.2.	Comprensión del principio de Continuidad de la Entidad _____	146
V.6.3.	Evaluación de Entidad en marcha _____	146
V.6.4.	Concluir sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. _____	147
V.7.	Partes Relacionadas _____	147
V.7.1.	Naturaleza de las transacciones entre partes relacionadas _____	147
V.7.2.	Procedimientos para identificar y responder a los riesgos entre partes relacionadas _____	148
V.7.3.	Identificar la existencia de partes relacionadas no reveladas por la Administración _____	149
V.7.4.	Evaluar relaciones y transacciones entre partes relacionadas _____	150
V.7.5.	Pruebas para revisión y análisis de registros contables _____	151
V.7.6.	Objetivo de las pruebas _____	152
V.7.7.	Alcance de las pruebas _____	152
V.7.8.	Realización de pruebas _____	152
V.7.9.	Ejemplos de riesgos identificados _____	154
V.7.10.	Análisis de la información fuente _____	155
V.8.	Selección de Ítems a someter a prueba _____	156
V.8.1.	Uso del Muestreo en auditoría _____	157
V.8.2.	Pasos clave en el Proceso de muestreo de auditoría _____	159
V.9.	Terminación y Revisión de la Auditoría _____	161
V.9.1.	Panorama de la Fase de Terminación y Revisión de la Auditoría _____	163
V.9.2.	Procedimientos posteriores a los Eventos _____	164
V.9.2.1.	Aseveraciones escritas _____	166
V.9.3.	Comunicar las deficiencias en el control interno a los encargados de la gobernanza y a la Administración _____	166
V.10.	Proceso de revisión de la documentación de la auditoría _____	167
V.11.	Reunión de cierre de la auditoría _____	167
CAPÍTULO VI	_____	168

FASE III INFORMES DE AUDITORÍA FINANCIERA	168
VI..1. Aspectos generales	168
VI..2. Opinión del Auditor sobre la Ejecución presupuestaria	168
VI..3. Opinión del Auditor sobre los Estados Financieros	168
VI..4. Procedimientos a efectuar antes de emitir la opinión de auditoría	168
VI..5. Características del informe	173
VI..5.1. Auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos específicos	173
VI..5.2. Consideraciones especiales – Auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos específicos	174
VI..5.3. Consideraciones especiales – Auditorías de Estados Financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un Estado Financiero	175
VI..6. Forma y contenido del informe del auditor sobre los estados financieros	176
VI..6.1. Relación entre Aspectos clave y párrafo de énfasis en la materia en el informe del auditor	180
VI..6.2. Información comparativa	184
VI..6.3. Auditoría de estados financieros consolidados (Incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	185
VI..6.4. Proceso de revisión de control de calidad del informe de Auditoría Financiera	186
VI..7. Formación de una opinión de los estados financieros	187
VI..7.1. Opinión no modificada	189
VI..7.2. Opinión modificada	189
VI..7.3. Determinación de los tipos de modificaciones de la opinión del auditor	190
VI..7.4. Análisis del juicio profesional para formular los diferentes tipos de opinión de auditoría modificada	191
VI..7.5. Opinión Calificada	192
VI..7.6. Formación de una opinión adversa sobre los estados financieros	194
VI..7.7. Abstención o denegación de Opinión	194
VI..7.8. Base para la Modificación de una opinión	195
VI..7.8.1. Base para la abstención o denegación de una opinión	196
VI..8. Ejemplos de Opiniones modificadas a emitir sobre los Estados Financieros	196
VI..8.1. Calificada (salvedad)	196
VI..8.2. Abstención de Opinión	198
VI..8.3. Opinión adversa	198
VI..8.4. Ejemplo de párrafos circunstanciales (cuando sean aplicables)	199



❖	Párrafo de énfasis _____	199
❖	Otros asuntos _____	199
VI..9.	Ajustes y reclasificaciones _____	199
VI..9.1.	Finalización de la auditoría _____	201
VI..9.2.	Remisión de reportes de auditoría _____	202
CAPITULO VII _____		205
PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA (PTA) _____		205
VII..1.	Tipos de Cédulas _____	206
VII..1.1.	Hoja de Trabajo _____	206
VII..1.1.1.	Presentación de la Hoja de Trabajo y las Cédulas Sumarias _____	206
VII..1.1.2.	Uso de Hoja de trabajo y las Cédulas Sumarias _____	207
VII..1.2.	Cédulas específicas _____	207
VII..2.	Índices para Papeles de Trabajo _____	207
VII..3.	Papeles generales _____	208
VII..4.	Papeles específicos _____	211
CAPÍTULO VIII _____		213
DISPOSICIONES FINALES _____		213
APÉNDICE I _____		214
MODELOS DE INFORMES DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL _____		214
MODELO N° 1. INFORME DE OPINIÓN NO MODIFICADA (LIMPIA) DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE PRESENTACIÓN RAZONABLE (NAGUN IV.3.4-245) _____		216
MODELO N° 2. INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE CUMPLIMIENTO (NAGUN IV.3.4. – 258 al 260) (OPINIÓN NO MODIFICADA-CUMPLIMIENTO ASOCIADA A LOS ESTADOS FINANCIEROS) _____		222
MODELO N° 3. INFORME DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL SOBRE AUDITORÍA A LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA QUE CONTIENE UNA OPINIÓN NO MODIFICADA (NAGUN NAGUN IV.3.4-245) _____		226
MODELO N°4 INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACION FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL / OPINIÓN MODIFICADA –CALIFICADA (CON SALVEDAD) (NAGUN IV.3.4-252) _____		231
MODELO N°5 INFORME DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL QUE CONTIENE UNA OPINIÓN CALIFICADA (CON SALVEDAD) DEBIDO A UNA DESVIACIÓN DEL MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE Y QUE INCLUYE UN PÁRRAFO DE ÉNFASIS EN LA MATERIA Y UN PÁRRAFO DE OTROS ASUNTOS (NAGUN IV.3.4-252) _____		236



MODELO N°6 INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL. OPINIÓN ADVERSA DEBIDO A UNA INCORRECCIÓN O REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE PRESENTACIÓN RAZONABLE DE PROPÓSITO GENERAL (OPINIÓN MODIFICADA). (NAGUN IV.3.4-252).	241
MODELO N°7 INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL. ABSTENCIÓN DE UNA OPINIÓN DEBIDO A LA IMPOSIBILIDAD DEL AUDITOR DE OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA SUFICIENTE Y APROPIADA, A CAUSA DE LA DESTRUCCIÓN POR INCENDIO DE LOS REGISTROS CONTABLES. (NAGUN IV.3.4-252).	246
MODELO N°8. INFORME DE AUDITORÍA SOBRE UN ELEMENTO O CUENTA ESPECÍFICA DE UN ESTADO FINANCIERO DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL, PREPARADO DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS. (NAGUN IV.3.4. – 261-266)	249
MODELO N°9. INFORME DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL SOBRE EL CONTROL INTERNO	253
APENDICE II	256
PROCESOS DE SEGUIMIENTO	256
APENDICE III	260
FORMATOS	260
I-2. Resumen del Plan y Costos de Auditoría	261
I-3 Cronograma	264
I-8 Evaluación de competencias del equipo	265
I-9 Evaluación de expertos y especialistas	266
I-10 Declaración de Independencia y conflictos de interés individual por auditor	268
I-11 Declaración de Independencia del equipo auditor	270
I-12 Certificado de Confidencialidad	271
I-13 Carta acuerdo de compromiso	272
I-14 Acta de reunión de inicio del equipo auditor	276
I-15 Acta de reunión de inicio de auditoría	277
I-16 Entendimiento de la Entidad	278
I-17 Evaluación del Marco de Información Financiera MIF	284
I-18 Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura	287
I-19 Solicitud de confirmación de asesores legales I-19	288
I-20 Análisis de demandas y litigios	289
I-21 Cuestionario de control interno por áreas específicas	290
I-22 Prueba de Recorrido de Procesos	309
I-23 Entendimiento evaluación del control interno por componentes	311

I-24 Análisis de contratos suscritos _____	319
I-25 Análisis de actas o minutas de decisiones _____	320
I-26 Evaluación del trabajo de auditoría interna _____	321
I-27 Evaluación de estimaciones contables _____	324
I-28 Entrevista de indagación de entidad en funcionamiento _____	325
I-29 Evaluación del entorno de tecnologías de información en la entidad _____	327
I-30 Evaluación de Partes Relacionadas _____	333
I-31 Indagaciones sobre riesgo de fraude _____	335
I-32 Matriz de riesgo de fraude _____	337
I-33 Materialidad _____	338
I-34 Análisis de evaluación de Estados Financieros _____	339
I-35 Matriz de Riesgos y Controles _____	342
I-36 Análisis de riesgos de auditoría _____	343
I-37 Determinación de Saldos Significativos _____	344
I-38 Estrategias detalladas de pruebas de auditoría _____	346
I-39 Selección de Renglones y Materias (Solo para SICA) _____	347
I-40 Memorándum de Planeación _____	348
I-41 Lista de Chequeo para la fase de Planeación _____	350
I-42 Lista de Chequeo para la fase de Realización _____	351
I-43 Lista de Chequeo para la fase de Informe _____	352
I-44 Actualización de Declaración de Independencia y conflicto de interés _____	353
I-45 Actualización Solicitud de confirmación de asesores legales _____	355
I-47 Análisis de evaluación de Estados Financieros Final _____	358
I-48 Evaluación impacto de errores EF _____	361
I-49 Evaluación impacto de errores Ejecución Presupuestaria _____	367
I-50 Entrevista de indagaciones y análisis de eventos posteriores _____	372
V-7 Acta de Comunicación de Resultados Preliminares _____	376
V-8 Carta de Representación _____	378
Hoja de Trabajo de Estado de Situación Financiera _____	381
Hoja de Trabajo de Estado de Resultado _____	382
Hoja de Trabajo de Estados Presupuestarios _____	383
Control de envío de confirmaciones _____	384
Control de Envío de Solicitud de Confirmaciones de Ingresos _____	385

Prueba de Controles	386
Prueba Analítica Sustantiva	388
Prueba de Detalle Selección Directa CP	390
Prueba de Detalle Selección Directa EP	391
Prueba de Detalle Selección Estadística CP	392
Prueba de Detalle Selección Estadística EP	393

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico n°1 – Proceso de Auditoría Financiera	7
Gráfico n°2 – Fases de Planeación y Realización de Auditoría Financiera	9
Gráfico n°3 – Análisis MIF	20
Gráfico n°4 – Proceso Detallado de Planeación de Auditoría Financiera en la CGR	24
Gráfico n°5 – Secuencia del Proceso de Evaluación de Riesgo	47
Gráfico n°6 – Panorama de la Determinación de la Materialidad de la Planeación y Realización de la Auditoría	61
Gráfico n°7 - Consideraciones en el Proceso de Planeación	91
Gráfico n°8 - Diseño de los procedimientos de Auditoría en respuesta a los riesgos evaluados	97
Gráfico n°9 - Pasos para diseñar los procedimientos de auditoría	98
Gráfico n°10 - Panorama de la Fase de Realización de Auditoría	107
Gráfico n°11 - Diagrama de Decisión de Prueba de Controles	131
Gráfico n°12 - Diagrama de consideración de Leyes y Normas	139
Gráfico n°13 - Diagrama Fase de terminación de Auditoría	163
Gráfico n°14 – Diagrama Elaboración de Informe de Auditoría Financiera	176
Gráfico n°15 – Diagrama Toma de Decisiones en Cuestiones Clave	179
Gráfico n°16 – Diagrama Proceso de Revisión de Control de Calidad	187
Gráfico n°17 – Diagrama Tipos de Opinión	191
Gráfico n°18 – Diagrama de Opinión Calificada	193
Gráfico n°19 – Diagrama de Opinión Adversa	194
Gráfico n°20 – Diagrama de la Base de Opinión	195

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla n°1 - Cálculos de la Materialidad General Sobre los Estados Financieros	64
Tabla n°2 – Cálculo de la Materialidad sobre Estados Presupuestarios	64
Tabla n°3 – Para Calcular Materialidad del Desempeño	67
Tabla n°4 – Para Calcular Materialidad de Ajustes	69
Tabla n°5 – Confianza Alta en los Controles	132
Tabla n°6 – Confianza Parcial en los Controles	132

ACRÓNIMOS

PTA	Papel de trabajo de auditoría
COTABD	Tipos de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones
AF	Auditoría Financiera (AF)
MIF	Marco de Información Financiera (MIF)
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IFPP	Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI
IDI	Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF por sus siglas en español)
AC	Aseguramiento de Calidad (AC)
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
CGR	Contraloría General de la República (CGR)
EF	Estados Financieros
MEAD	Memorándum de Entendimiento del Auditor
MPA	Memorándum de Planeación de Auditoría
TS	Transacciones Significativas
MHCP	Ministerio de Hacienda y Crédito Público
RDA	Resumen de Diferencias de Auditoría

INTRODUCCIÓN

El presente Manual de Auditoría Financiera tiene como finalidad facilitar al Auditor Gubernamental las diferentes herramientas desarrolladas para asegurar el cumplimiento de los procedimientos de auditoría tales como guías, instructivos, formatos y anexos, que se encuentran diseñados con base a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI's) 2019, emitidas por la INTOSAI, adaptadas al contexto nacional y al marco legal de la Contraloría General de la República de Nicaragua (CGR), en fortalecimiento institucional, al control financiero y presupuestario de los recursos provenientes del Presupuesto General de la República y los administrados por las entidades y empresas públicas.

Todas las Auditorías Financieras en cumplimiento de los estándares internacionales contenidos en las ISSAI, tendrán un enfoque basado en riesgo, por lo que es importante que los auditores estén familiarizados con dichas normas, para facilitar la aplicación de las definiciones y formatos presentados en los anexos adjuntos al presente manual. La metodología con base a riesgos debe ser adaptada a las situaciones aplicables en cada sujeto de control, con el objetivo de asegurar el sustento de información, así como de las evidencias suficientes y apropiadas que brinden conclusiones adecuadas que soporten la emisión de la opinión de auditoría.

En el caso que las Normas ISSAI sufran actualizaciones que impacten el desarrollo de las auditorías financieras, el presente manual será sujeto de actualización revisando de forma exhaustiva y ajustando los procedimientos donde sea aplicable, las actualizaciones podrán realizarse de forma general a fin de incluir los cambios relevantes y necesarios para la CGR.

OBJETIVO DEL MANUAL

Establecer la metodología a ser utilizada por los auditores gubernamentales en la ejecución de la auditoría financiera, en concordancia a las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN) y demás normativas aplicables, para elevar el grado de eficiencia, efectividad y economía en el desarrollo de este tipo de auditoría.

ALCANCE

El presente Manual es de cumplimiento obligatorio para todos los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría en la Contraloría General de la República, Unidades de Auditoría Interna; profesionales y personal de las Firmas de Contadores Públicos Independientes, cuando son delegados por la CGR.

BASE LEGAL Y NORMATIVA

El presente Manual ha sido ajustado y actualizado considerado en lo pertinente, lo dispuesto en:

- a. Ley n°681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado.
- b. Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN).
- c. ISSAI 200 Principios de la Auditoría Financiera.
- d. ISSAI 2000 Norma para la Auditoría Financiera.
- e. Manual de Implementación de Auditoría Financiera IDI / INTOSAI – Versión 1 – 08/12/2020
- f. Normas Técnicas de Control Interno (NTCI), emitidas por la Contraloría General de la República – 2015.
- g. Plan de desarrollo estratégico de IFPP (Marco de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI) 2017-19.
- h. Manual de IAASB (Consejo de normas internacionales de auditoría y Aseguramiento). 2021 – Volumen 1 – Normas internacionales de auditoría (NIA).
- i. Normativa de Plazos para el Proceso de Auditoría Gubernamental.
- j. Manual de Procesos y Procedimientos del Área de Auditoría.

CAPÍTULO I

Aspectos Conceptuales de la Auditoría Financiera

I.1. Definición de una Auditoría Financiera

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)¹, establecen que «La Auditoría Financiera consiste en determinar, mediante la recopilación de evidencia de auditoría, si la información financiera de una Entidad se presenta en sus Estados Financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatoria aplicable. En los marcos de imagen fiel, el auditor evalúa si la información se presenta fielmente, en los marcos de cumplimiento, el auditor evalúa la medida en que se ha logrado el cumplimiento». Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar una opinión acerca de que si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude².

La Auditoría Financiera es un examen independiente, objetivo y confiable de información financiera y presupuestaria que permite determinar si los estados financieros y de ejecución presupuestaria, emitidos por las Entidades y Organismos del sector público reflejan razonablemente la situación financiera, los resultados, los flujos de efectivo u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los mismos. Así mismo el resultado de sus transacciones y los cambios en la situación financiera; y comprobar que en su elaboración y en las transacciones y transacciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes.

I.2. Objetivo General de la Auditoría Financiera

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua establecen que el objetivo de la Auditoría Financiera es proporcionar a los usuarios, a través de la recopilación de evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, garantías razonables mediante una opinión o un informe de auditoría, de que los estados financieros u otras formas de información financiera se presentan fielmente en todos los aspectos significativos de conformidad con el Marco de Información Financiera y regulatorio aplicable.

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

La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión, sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

¹ NAGUN numerales 179 y 180.

² Aceptación de la palabra Fraude de acuerdo a INTOSAI es: El acto tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros.

La emisión de un Informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NAGUN, con base a los hallazgos del auditor.³

I.3. Importancia de la Auditoría Financiera

Este tipo de examen, realizado por la CGR, cobra mayor importancia al considerar que a través de la opinión emitida, los usuarios interesados llámese Gobierno, organismos internacionales, acreedores, entidades financieras, y el público en general, entre otros, obtienen un dictamen sobre la confiabilidad o no de las cifras reflejadas en los estados financieros de la entidad, que resumen su desenvolvimiento económico financiero ocurrido durante un período determinado.

Cuando la entidad sujeta a la auditoría no elabore estados financieros, solamente estados de ejecuciones presupuestarias, en estas circunstancias la Auditoría Financiera es aún más importante por la rendición de cuentas de la entidad, realizando una Auditoría Financiera sobre un marco financiera que puede ser contable o presupuestaria, bajo los preceptos del control fiscal posterior y selectivo.

En el sector público en Nicaragua algunas auditorías financieras son conocidas como auditorías de ejecución presupuestaria, las cuales incluyen el examen de las transacciones de acuerdo con el presupuesto en busca de situaciones de cumplimiento. Dichas auditorías pueden llevarse a cabo sobre una base de riesgo o con el objetivo de cubrir todas las transacciones revisadas según la muestra seleccionada. Los resultados de las transacciones financieras pueden presentarse como una comparación entre el monto de los gastos y las cantidades presupuestadas. En los entornos donde se realizan dichas auditorías y no se presentan estados financieros de conformidad con un marco de emisión de información financiera aceptable, el auditor debe concluir que no se cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido por las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua. Por lo tanto, el enfoque de la auditoría se realiza bajo las Normas Generales de la Auditoría Financiera como guía para la ejecución de auditorías al presupuesto, en la verificación de soportes de las transacciones presupuestarias en el período determinado considerando un Informe de propósito específico.

I.4. Compromisos de aseguramiento

Las auditorías financieras a los estados financieros y estados de realización presupuestaria realizadas conforme a las NAGUN son encargos de certificación, o atestiguamiento, cuyo objeto es proporcionar seguridad razonable.⁴

³ ISSAI 2200

⁴ NAGUN 199

En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una opinión expresada en forma positiva, como por ejemplo «en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o reflejan fielmente) la situación financiera de... así como sus resultados financieros, flujos de Efectivo...» o, en el caso de un marco de cumplimiento, «en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con...».

1.5. Elementos de un compromiso de aseguramiento

Los elementos de un compromiso de aseguramiento razonable se muestran a continuación remarcados con negrilla:

Un profesional (**auditor**) de la CGR expresa su opinión (**aseguramiento**), en forma de un Informe, sobre la presentación razonable y exacta de las cifras en los estados financieros. El auditor concluye que los estados financieros (**materia objeto de la información**) preparados por la administración (**la parte responsable**) han sido presentados de acuerdo con los criterios (Marco de Información Financiera aplicable) e informa que la presentación de la información de la materia objeto representa de manera razonable, en todos sus aspectos materiales, la situación financiera de la entidad, el desempeño financiero, el patrimonio neto y los flujos de efectivo (la materia objeto).

En el caso de que uno o más de los elementos antes mencionados no estén presentes, no se puede hablar de un compromiso de aseguramiento razonable. En otros términos, si el auditor tiene una tarea que no involucra los elementos que constituyen un compromiso de aseguramiento, entonces, no se puede afirmar que se trata de una Auditoría Financiera. Por ejemplo; si se le solicitó a la CGR llevar a cabo una revisión sobre la ejecución presupuestaria de las entidades del sector público que forman parte del Presupuesto de la República e informar solamente acerca de hallazgos de auditoría relativos a desviaciones con respecto al presupuesto aprobado por la Asamblea Nacional sin emitir una opinión sobre si se cumplió en todos los aspectos más importantes la ejecución presupuestaria, entonces la CGR puede decidir si el enfoque para este compromiso podría ser una auditoría de cumplimiento ya que no opina sobre la razonabilidad de las cifras.

CAPÍTULO II

Generalidades de la Auditoría Financiera

II.1. Proceso de la Auditoría Financiera

La Auditoría Financiera, debe desarrollarse con apego a las NAGUN Capítulo I: Fundamento y Principios Básicos de las Normas de la Auditoría Gubernamental de Nicaragua y Capítulo II. Normas Generales Aplicables al Auditor Gubernamental, Capítulo III. Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental, Capítulo IV. Normas Generales de Auditoría Financiera.

Los procesos de auditoría están vinculados entre sí y deben mantenerse de esta manera durante todo el proceso de auditoría, y sólo culminan una vez que se emite el informe de Auditoría Financiera.

El proceso de la Auditoría Financiera difiere de la planeación y realización de los otros dos tipos de auditorías; principalmente porque su enfoque está orientado a la razonabilidad de las transacciones financieras que deben ser sistemáticamente registradas, de manera lógica, en los registros contables sustentados por archivos de información adecuadamente documentadas, los conocimientos generales previos y la consistencia de un período a otro que permita el planeamiento general de la Auditoría Financiera antes de visitar la entidad.

El auditor debe evaluar si la entidad de la administración pública sujeta a la auditoría mantiene adecuados sistemas de información financiera y de control interno, así como si observa las disposiciones pertinentes como parte de los procedimientos de auditoría, para sacar sus propias conclusiones y definir su enfoque de auditoría.

La Auditoría Financiera requiere la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para verificar y evaluar las transacciones y los saldos demostrados en los estados financieros, siendo este un proceso bastante continuo y práctico.

Proceso de Auditoría Financiera



Gráfico n° 1 - Proceso de la Auditoría Financiera⁵

El Gráfico n°1 describe el proceso de la auditoría financiera de forma detallada de las actividades que deben realizarse:

II.2. Actividades Preliminares del Compromiso

En el sector público, la Auditoría Financiera a realizar en las Entidades, por su legislación y otras leyes y normas relevantes, es conforme al mandato que se establece. El proceso de auditoría se inicia con el desarrollo de las **actividades preliminares del compromiso**, lo que permitirá examinar en qué medida están dadas las condiciones previas para una Auditoría Financiera y como sería el caso de un marco de información financiera aceptable.

Los auditores deben realizar, adicionalmente, otras actividades específicas: evaluación de los requisitos éticos, declaración de independencia y conflicto de intereses, evaluación de la competencia del equipo; preparación y emisión de una carta de compromiso de la auditoría; celebración de una reunión inicial de auditoría, elaboración de la credencial de auditoría. Una vez concluidas, estas actividades preliminares deben ser revisadas y firmadas por parte del Auditor Supervisor o Responsable de Dirección Específica, asegurándose de dejar evidencia de la fecha en que las mismas fueron realizadas, la cual deberá ser anterior a la etapa de la planeación de la auditoría.

II.3. Planeación de la Auditoría

Con base en las actividades preliminares, el auditor inicia su proceso de planeación, identificando y evaluando principalmente los riesgos de representaciones erróneas de

⁵ Fuente: Manual de implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1.

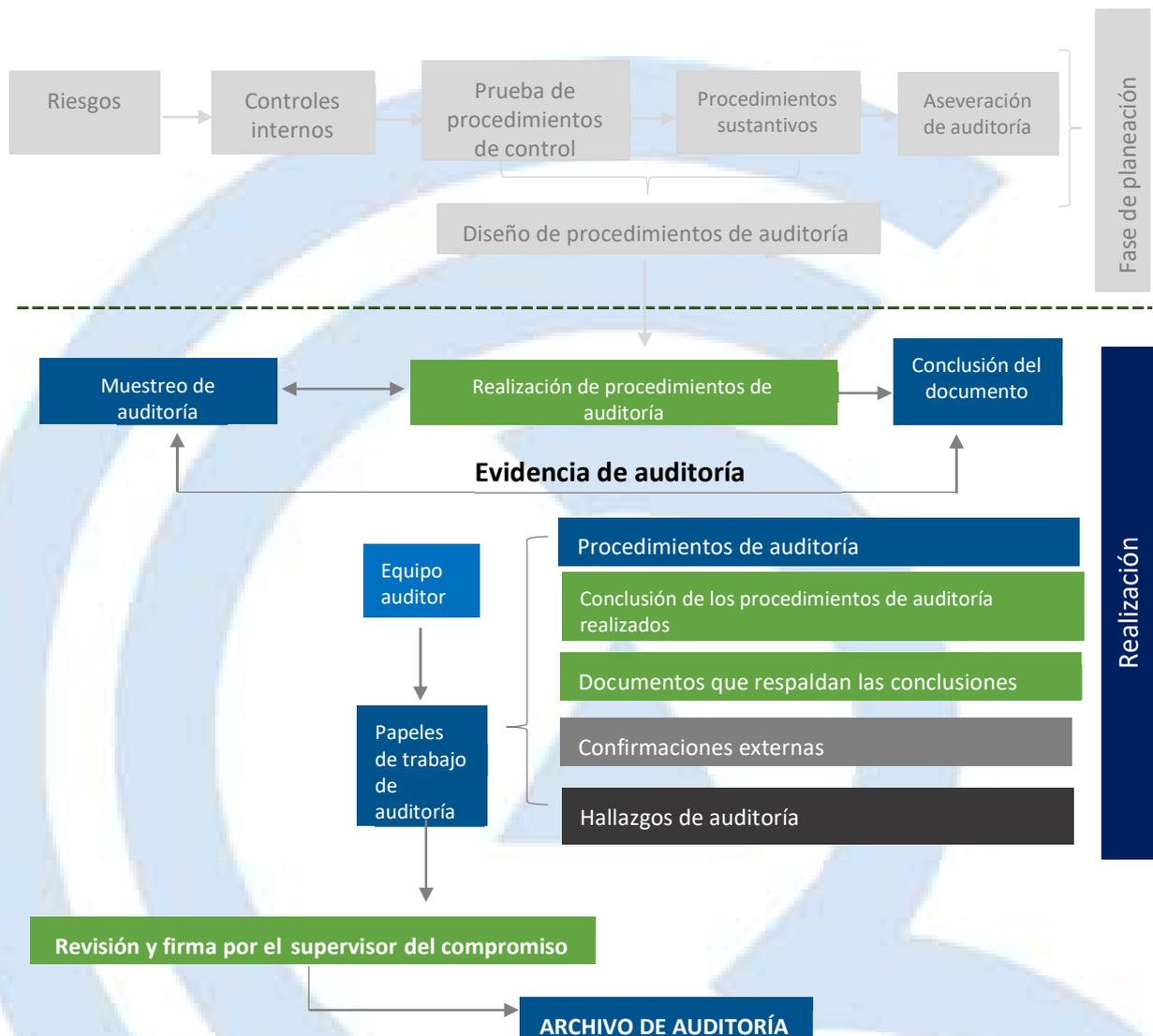
importancia relativa o errores materiales en los estados financieros debido a fraude o error, y determinando la materialidad. Para ello, será fundamental la obtención de un buen conocimiento de la entidad y su entorno. De igual manera, debe identificar los controles vigentes para eliminar o mitigar esos riesgos, y probar su eficacia operativa. Consecuentemente, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría, someter a prueba los controles y realizar exámenes sustantivos. El Plan de Auditoría debe ser revisado y firmado por las instancias pertinentes y puede ser actualizado durante el desarrollo de la auditoría hasta el levantamiento de campo conforme a los procedimientos ampliados.

Todo proceso de Auditoría Financiera debe ser realizado de conformidad a las disposiciones contenidas en las NAGUN y Manual de Criterios Básicos, así como con el presente Manual, para las fases de Planeación, Realización e Informe, deben estar inmersos el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Cumplimiento del Debido Proceso.
- Cumplimiento del control de calidad a todo el proceso de auditoría
- Declaración de Independencia y cumplimiento de requerimientos éticos.

Todo el equipo de auditores gubernamentales y demás funcionarios de la CGR involucrados en el proceso de auditoría deben declarar expresamente que mantienen independencia respecto al sujeto de control a auditar de conformidad a los Principios Fundamentales y Aspectos Generales para la Auditoría en la CGR.

En el siguiente Gráfico n° 2 que se muestra a continuación se describe el proceso de la planeación y realización de una Auditoría Financiera:



II.4. Realización de la Auditoría

Implica el trabajo de campo, donde los auditores llevan a cabo los procedimientos de auditoría diseñados en la fase de planeación, documentan las conclusiones basadas sobre los procesos de auditoría efectuados, y reúnen evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría realizados por los auditores y las conclusiones documentadas deben ser revisados y firmados por el responsable de la revisión.

Tanto los auditores como los responsables de la revisión deben también asegurarse de que en la realización de la auditoría se ha seguido el plan de auditoría trazado, y por tal motivo, el trabajo efectuado por los auditores debe ser revisado y firmado por las instancias correspondientes, dejando la evidencia correspondiente e incluyendo las fechas en que las actividades han sido elaboradas y revisadas.

II.5. Finalización y Revisión

En esta fase, el auditor supervisor o el responsable de la revisión considera la opinión y las observaciones preparadas por el equipo asignado, asegurándose que ambas estén debidamente sustentadas con evidencias de auditoría y que se haya aplicado el juicio profesional.

Los auditores deben reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una opinión sobre los estados financieros. La evidencia es recolectada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que responden a los riesgos identificados en el nivel de aseveración o en el nivel del estado financiero. En esta fase del proceso de auditoría, los auditores evalúan la evidencia de auditoría recabada en la fase de realización de la auditoría. La evidencia de auditoría necesita ser evaluada para determinar su suficiencia y adecuación, y conforma la base para proveer una opinión de auditoría sobre los estados financieros e informar sobre el cumplimiento o no de las leyes, normas y reglamentos, de existir.

II.6. Elaboración del Informe

Con base en la evaluación y revisión del trabajo llevado a cabo por los auditores, el siguiente paso es preparar y emitir el informe de Auditoría Financiera. En el informe del auditor se sustenta con la evidencia la opinión del auditor y consiste en determinar si los estados financieros han sido presentados de manera razonable, y se han presentado de conformidad con el marco de información financiera, y las leyes o normas aplicables que afecte su presentación.

Adicionalmente, se pudiera establecer otras responsabilidades de información, las cuales deben exigir la aplicación de otras normas de auditoría no incluidas en el alcance de las NAGUN de Auditoría Financiera.

II.7. Seguimiento del Informe de Auditoría Financiera

Los auditores deben dar seguimiento a las acciones tomadas por la parte responsable, en respuesta a aquellos asuntos puestos de manifiesto en el informe de Auditoría Financiera presentado en años anteriores, este seguimiento se centra en determinar en qué medida la entidad auditada ha abordado e implementado las recomendaciones emitidas por el auditor, al determinar que no se han tomado las acciones correspondientes de parte de la entidad de aquellos asuntos materialmente significativos, el auditor debe evaluar si las acciones son insuficientes o insatisfactorias por parte de la entidad auditada, que podrían tener un impacto en el informe de auditoría actual o si será necesario volver a incluirlo como hallazgo de control interno.

II.8. Revisión del Aseguramiento de la Calidad de la Auditoría

En la revisión del trabajo de auditoría debe realizarse control de calidad en los distintos momentos del proceso de auditoría, también es necesario contar con un sistema de aseguramiento de calidad independiente (AC) para poder revisar el trabajo ejecutado una vez terminado; lo cual vendrá a apoyar el proceso de revisión de AC, concluyendo si la auditoría se ha llevado a cabo conforme a las exigencias de las NAGUN y Normas atinentes. El aseguramiento de calidad de las auditorías realizadas se lleva a cabo sobre la base de muestras acordes con el Elemento 6: Monitoreo de la ISSAI 140 el principio clave (a) de este elemento establece que el proceso de seguimiento debe incluir un análisis y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la CGR, incluida la revisión de una muestra del trabajo cumplido, extraída de toda la gama de trabajos efectuados por la CGR.

Para documentar el control de calidad en las tres etapas de la auditoría durante el proceso se deben diligenciar los formatos «**Lista de Chequeos para la Etapa de Planeación de Auditoría**», «**Lista de Chequeos para la Etapa de Realización de Auditoría**», «**Lista de Chequeo de Informe de Auditoría**».

CAPITULO III

Actividades Previas en la Auditoría Financiera

III.1. Actividades Previas del Compromiso de Auditoría

Los auditores antes de emprender un encargo de auditoría financiera, deben asegurarse de realizar y documentar con fecha anterior a los procedimientos de planeación, los siguientes procedimientos:

- Evaluar si el marco de información financiera de la entidad auditada es aceptable por el auditor;
- Garantizar que la dirección de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - ✓ respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - ✓ del control interno que la gobernanza considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o error;
 - ✓ de proporcionar al auditor el acceso sin restricciones a toda la información y a las personas que sean necesarios para llevar a cabo la auditoría.

III.1.1. Independencia del auditor

Todo el equipo de auditores gubernamentales y demás funcionarios de la CGR involucrados en el proceso de auditoría financiera deben declarar expresamente que mantienen independencia respecto al sujeto de control a auditar de conformidad a las Normas Generales aplicables al Auditor Gubernamental, establecidas en las NAGUN.

El equipo que será asignado a la auditoría deberá realizar el procedimiento de análisis sobre la integridad del mismo para participar en el compromiso, este procedimiento debe ser previo a iniciar la auditoría financiera, la gestión de este procedimiento está a cargo del Auditor Supervisor y ejecutado por el Auditor A, quienes deben asegurarse de que los integrantes del equipo cumplan con los requisitos de independencia y que carezcan de conflictos de interés para el desarrollo de la auditoría.

Este procedimiento es clave porque proporciona credibilidad en los usuarios de la auditoría porque se evidencia que los equipos de auditoría desarrollaran su trabajo de forma transparente, sin presiones, influencias de ningún tipo de manera que puedan trabajar con objetividad y transparencia.

En el caso que se asignen expertos en el compromiso de la auditoría, estos también deberán confirmar que cumplen con los requisitos de independencia y conflicto de interés sobre la entidad que será auditada.

Para ello, los auditores deben diligenciar y suscribir el formato de «**Declaración de Independencia y Declaración de Conflicto de Interés**» antes de iniciar la fase de planeación.

III.1.2. Competencias del equipo auditor

Con el fin de asegurar la calidad, es importante contar con el equipo correcto, en términos de calificaciones, competencia y experiencia. Por lo general, se recomienda tener algunos auditores con experiencia previa en auditorías de una entidad o área en particular, debido a que estarán al tanto de los sistemas y procedimientos existentes, y esto contribuirá a mejorar tanto la planeación de la auditoría como la eficiencia en su conducción.

A continuación, se describen a manera de ejemplo algunas características que deberían ser consideradas para evaluar si el equipo podrá enfrentar la exigencia y complejidad del compromiso de auditoría al que se le este asignado:

- Experiencia en auditoría financiera (dependiendo el rol la exigencia será más alta)
- Manejo y conocimiento de las NAGUN, ISSAI y NIAs aplicables
- Manejo de las normativas de la CGR
- Conocimiento del MIF adoptado por la entidad sujeta a la auditoría

Si en la evaluación de las competencias se identifica que algún miembro del equipo carece de alguna habilidad y conocimientos claves que podría incrementar el riesgo de auditoría, el líder del equipo tiene la responsabilidad de considerar hacer los cambios que considere necesarios para realizar la auditoría en cumplimiento de las NAGUN, considerando la disponibilidad del personal de la CGR así como el equilibrio eficiente entre la experiencia y el aprendizaje de los miembros más inexpertos del equipo.

Para ello deben diligenciar el formato «**Evaluación de Competencias del equipo auditor**» antes de iniciar la fase de planeación, para documentar la capacidad y experiencia del equipo asignado al compromiso.

III.1.3. Evaluación de la necesidad de asignar un experto

Derivado de la complejidad de las transacciones y actividades de ciertas entidades, es necesario determinar si se necesitará utilizar el apoyo de un experto (interno o externo), para apoyar al equipo de auditoría. Un experto es una persona individual o una empresa especializada en un campo distinto a la contabilidad y auditoría, tales como:

- Ingeniero Civil
- Médico y Cirujano
- Economista
- Abogado
- Auditor en fraudes (Forense)
- Auditor en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

- Auditor Fiscal
- Otros

Al considerar el trabajo de un experto, el auditor debe evaluar su competencia, capacidad, objetividad, independencia y confidencialidad; quien debe suscribir desde el inicio de la auditoría un acuerdo de independencia y confidencialidad con la Contraloría General de la República.

La inclusión de un experto al equipo de auditoría, dependerá de la naturaleza de la entidad a ser auditada, y deberá ser desarrollada en conjunto con el equipo asignado al compromiso, para evaluar si es necesaria su inclusión se deberá considerar los siguientes temas:

- Las limitaciones identificadas dentro del equipo de auditoría para auditar o comprender ciertas áreas específicas de la entidad sujeta a auditoría
- Identificar los riesgos que podrían ser mitigados con la participación de un experto
- Identificación del nivel de evidencia que se espera obtener del trabajo del experto
- Las áreas de competencia y conocimientos requeridos a los expertos
- La experiencia de los expertos
- Concluir sobre la necesidad de la inclusión de un experto

Para ello deben diligenciar el formato «Evaluación de Expertos» para documentar la evaluación realizada.

III.1.4. Marcos de Información Financiera (MIF)

Un marco de información financiera (MIF) aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor autorizado o reconocido o por requerimientos legales o reglamentarios.

El marco de información financiera aplicable se refiere al marco de información financiera que la administración y/o la Dirección o los encargados de la gobernanza han adoptado para la preparación de los estados financieros (EF), para ser aceptable un marco de información financiera se debe garantizar que la información presentada en los estados financieros es relevante, completa, fiable, objetiva y comprensible.

El auditor debe evaluar si el marco de información financiera empleado es aplicable a las circunstancias de la entidad auditada, a fin de ofrecer una imagen fiel de los resultados y la posición financiera en términos de la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros.

Existen dos tipos de MIF:

- a) **Marco de presentación razonable:** Se utiliza para referirse al MIF que exige el cumplimiento de los requisitos del marco y que: i) reconoce, explícita o implícitamente que, para lograr una presentación razonable de los estados financieros, puede ser

necesario para la entidad divulgar informaciones que van más allá de las específicamente requeridas por el marco; o que ii). reconoce, explícitamente, que puede ser necesario para la Administración desviarse de un requisito del marco para lograr una presentación razonable de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones ocurran únicamente en circunstancias extremadamente raras.

- b) **Marco de cumplimiento:** Se utiliza para referirse al MIF que exige el cumplimiento de los requisitos del marco, pero que no incluye reconocimientos en cuanto a los puntos (i) e (ii) antes señalados en el párrafo anterior (Marco de presentación razonable). Tanto el marco de información financiera de presentación razonable como el de cumplimiento existen en el entorno del sector público.

Ambos marcos se utilizan en el sector público y deben ser comprendidos y analizados por el auditor para determinar si los EF han sido preparados bajo un MIF aceptable.

Las entidades del sector público preparan los EF dependiendo los usuarios a quienes serán presentados o los requerimientos legales, por lo que algunos EF pueden ser de propósito general esto se refiere que estos han sido diseñados para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios; pero también pueden preparar EF solicitados especialmente diseñados para satisfacer las necesidades específicas de información de un usuario o grupo de usuarios en particular, en este caso se preparan usando un marco de información de propósito específico, por ejemplo: Estados financieros preparados para un Organismo Internacional.

Los marcos de referencia prescritos por la ley o por la regulación aplicable a menudo se consideran aceptables por el auditor, de ser inaceptables, su admisibilidad va a estar en dependencia si se cumple con lo siguiente:

- La administración acuerda proporcionar la información adicional necesaria en los estados financieros para evitar información irreal, y
- El informe del auditor sobre los estados financieros incluye un párrafo de énfasis que llame la atención y revele los asuntos adicionales a la información que presentan los estados financieros.

De no cumplirse con estas condiciones el auditor debe evaluar el efecto en la naturaleza contable de los estados financieros sobre su informe de Auditoría Financiera y sobre la opinión a emitir. Evaluando la materialidad de la información adicional no reportada por la entidad auditada y el impacto que esta puede tener en la presentación razonable de los mismos.

Los marcos de información financiera aceptable muestran ciertos atributos que aseguran que dicha información es de valor para los usuarios:

- **Claridad:** La Información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera deben comprender su significado.

- **Relevante:** La información proporcionada en los estados financieros es relevante a la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de los estados financieros, tomando en cuenta que la información debe comprender todo lo que posee importancia relativa debido a que su omisión o inexactitud puede influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los usuarios.
- **Integral:** No se omiten transacciones, eventos, saldos de cuentas o datos que pudieran afectar las conclusiones basadas en los estados financieros.
- **Confiable:** La información proporcionada en los estados financieros de ser el caso, refleja la sustancia económica de eventos y transacciones, y no solamente su forma legal, y resulta cuando se usa en circunstancias similares, en una evaluación, medición, presentación y divulgación razonablemente consistente.
- **Neutral:** la información contenida en los estados financieros se encuentra libre de sesgos.
- **Comprensible:** La información contenida en los estados financieros es clara, completa y no está abierta a interpretaciones significativamente diferentes.

Además de lo anteriormente mencionado deben considerarse las características cualitativas de la información financiera, las que estarán en dependencia del Marco de Información Financiera aplicable.

Los marcos de información financiera pueden ser de propósito general o específico. El marco de propósito general ha sido diseñado para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios. El marco de propósito específico sirve para satisfacer las necesidades de un usuario o de un grupo de usuarios en particular. Los marcos también deben referirse como marcos de presentación razonable o de cumplimiento.

Los marcos con propósitos generales que son relevantes para el sector público deben incluir:

1. La base contable de las entradas y salidas del efectivo que una entidad debe preparar.
2. Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por la entidad.
3. Las disposiciones sobre información financiera de un documento contractual, tales como contratos o una subvención para un determinado proyecto.

Es de suma importancia que exista un marco de referencia en la información financiera aplicable, de lo contrario la administración no tendrá una base apropiada para la presentación de los estados financieros, por tanto, el auditor carecerá de criterios adecuados para realizar su análisis y emitir su opinión, en lo aplicable estos criterios deben ser ajustados a los estándares internacionales de marcos de información financiera con fines generales preparados por las entidades gubernamentales, conforme al proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma de consideración de opiniones de los usuarios.

Este procedimiento de auditoría le servirá al auditor para evaluar de manera general el MIF que es aplicable al compromiso de auditoría (MIF razonable y cumplimiento) así como el

marco sobre el cual se elaboraron los estados financieros (marco general o de propósito específico), esta evaluación está directamente relacionada a la consideración acerca de la complejidad del MIF adoptado por la entidad que será sujeta a la auditoría.

La evaluación del MIF permite como se mencionó anteriormente, para que los auditores comprendan la magnitud técnica y administrativa del compromiso de auditoría y establecer si se disponen de las competencias o se necesitará incluir un experto en contabilidad para la realización de la auditoría; para ello se debe considerar los siguientes asuntos relevantes:

- Determinar la existencia del MIF aplicable a los estados financieros y de realización presupuestaria según sea el caso, comprendiendo si fueron elaborados por la entidad para un propósito general o propósito específico. Por ejemplo:
 - Si los estados financieros han sido elaborados aplicando un marco de referencia de emisión financiera aceptable para el sector público, el auditor comprenderá que se trata de un marco de información financiera con propósito general, esto lo concluye debido a que estos EF son presentados a múltiples usuarios y están preparados aplicando normas contables emitidas por los entes emisores de normas. Entonces podrá esperar que le entreguen un estado de la situación financiera, un estado de resultados financieros, un estado de flujos de efectivo, y notas que incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.
 - Si por el contrario para la elaboración de los EF, la entidad ha tenido que cumplir con ciertos requerimientos, normativas o regulaciones diferentes a las normas internacionales de contabilidad, que los mismos hayan sido elaborados bajo el método con base a caja, que hayan sido acordadas para efecto de satisfacer a un número reducido de usuarios entonces los mismos se consideran fueron elaborados bajo un Marco de información financiera con propósito específico. Por lo que podrá esperar recibir: estado de pagos de efectivo, un estado de pagos, notas asociadas y una comparación presupuestaria, así como los montos reales.
- Considerar en el proceso de evaluación del MIF sin que esta lista sea limitativa los siguientes aspectos:
 - Las leyes y regulaciones en materia contable que deben cumplir las entidades aprobadas en Nicaragua.
 - Las decisiones de la administración por medio de sus políticas contables que rigen la elaboración de los EF.
 - Acuerdos sobre presentación financiera con organismos internacionales.
- Obtener una comprensión de los siguientes procedimientos y agregar otros que considere necesarios que le permitan concluir sobre la aceptabilidad del MIF:
 - Existencia de políticas y procedimientos que incluyan los criterios aplicados por la entidad para cumplir con el MIF.

- Comprender las revelaciones de las políticas financieras presentadas en las notas a los EF.
- Establecer la existencia de procedimientos de control aplicados por la administración para cumplir con el MIF adoptado.
- Evaluar las capacidades del equipo de auditoría (siguiente paso de las actividades preliminares) en la comprensión del MIF adoptado por la entidad.
- Proceder a determinar el grado de complejidad de la auditoría dependiendo el MIF, con el objetivo de poder concluir se requerirá fortalecer al equipo con la incorporación de un especialista en el MIF adoptado por la entidad.
- Cuando el auditor concluye que el marco contable que se aplica para preparar los estados financieros a ser auditados es un marco de propósito específico, debe considerar:
 - la determinación del riesgo del compromiso;
 - la planeación y el desempeño de ese compromiso; y
 - la formación de una opinión y la elaboración del informe sobre los estados financieros.

Para poder concluir si el marco es de presentación razonable entonces el auditor debe considerar la interpretación de los resultados financieros, debiendo comprender los objetivos, requerimientos legales, métodos de transacciones de la entidad y cualquier otro factor que pueda tener relación con los resultados, como los siguientes:

Otros factores de importancia al analizar e interpretar los resultados financieros incluyen:

- Conocimiento del Marco de Información Financiera Aplicado.
- Situación de los requerimientos o solicitudes de servicios prestados y cualquier cambio durante el período.
- Efectos de las limitaciones o restricciones legales o reglamentarias.
- Efectos de nuevas leyes o reglamentos.
- Factores económicos.
- Cambios en la naturaleza, estimaciones o métodos de las transacciones durante el período.
- Prácticas relacionadas con el método de cobrar por servicios prestados (base, restricciones, cambios durante el período).
- Efecto e importancia relativa de cualquier actividad contingente realizada durante el período.
- Hechos Posteriores importantes ocurridos después de la fecha de los estados financieros.

III.1.5. Interpretación de estados financieros

Además de probar la confiabilidad o integridad de los estados financieros de una entidad, el auditor debe ser capaz de interpretarlos. Mucha de la labor implicada al interpretar los resultados financieros de las transacciones se efectúa por medio de comparaciones, el determinar la razonabilidad de las cifras y verificaciones de los motivos de importantes variaciones o diferencias. Para llevar a cabo dicha labor es necesaria:

- Evaluar la razonabilidad de las cifras en sus componentes de activos, pasivos, ingresos o gastos relacionados entre ellos, comparables con los años anteriores o con cualquier otro modelo de referencia apropiado.
- Comparar el rendimiento real en términos financieros con aquellos de períodos anteriores o con cualquier norma de medida, ratios financieros, o la establecida por la entidad.
- Comparar las recaudaciones reales con las cantidades que figuran en el presupuesto tomando en cuenta las responsabilidades de recaudación de fondos de la entidad.
- Comparar los gastos reales, por tipos específicos de desembolsos, con las cantidades que figuran en el presupuesto original antes de sus modificaciones.
- Obtener y evaluar las explicaciones de las causas de importantes variaciones entre cifras reales y aquellas presupuestadas, inclusive las modificaciones presupuestarias
- Se deben obtener explicaciones acerca de las relaciones que no parecen ser razonables o lógicas.

III.1.6. Contabilidad completa

Si los informes financieros de una entidad (incluyendo partidas presupuestarias) no revelan totalmente las transacciones de las actividades financieras por asignaciones corrientes, se debe considerar incluir los resúmenes en los informes de auditoría como información complementaria, hasta subsanar la deficiencia. Como un mínimo, tales resúmenes deben mostrar una contabilización sobre las autorizaciones de asignaciones Efectuadas y las obligaciones y gastos relacionados. La labor de auditoría debe incluir revisiones necesarias de esta información para respaldar cualquier comentario en los informes.

III.1.7. Revisión de los desembolsos

Es recomendable efectuar una revisión selectiva de los desembolsos de una entidad o actividad bajo examen, para poder verificar si fueron utilizados para los propósitos autorizados y si efectivamente cumplieron con dichos propósitos.

La asignación de una cantidad entregada para una actividad en particular constituye sólo un techo de la cantidad que debe ser gastada en la actividad. Los funcionarios administrativos responsables de la administración de una actividad, para lo cual se ha establecido la asignación, tienen la responsabilidad final para la prestación de todos los servicios necesarios con la suma más baja posible dentro de la cifra máxima fijada. Todo funcionario público es responsable de

administrar un determinado programa considerando lo siguiente:

- En primer lugar, debe tomar en cuenta el estado de las finanzas públicas cuando recomiende al organismo responsable del presupuesto la cifra que a su juicio, es necesaria para ejecutar sus actividades.
- En segundo lugar es su responsabilidad controlar y administrar las actividades bajo su responsabilidad para efectuar el menor gasto posible de los fondos asignados.

El siguiente gráfico se muestra el análisis que el auditor puede realizar para la comprensión el MIF:

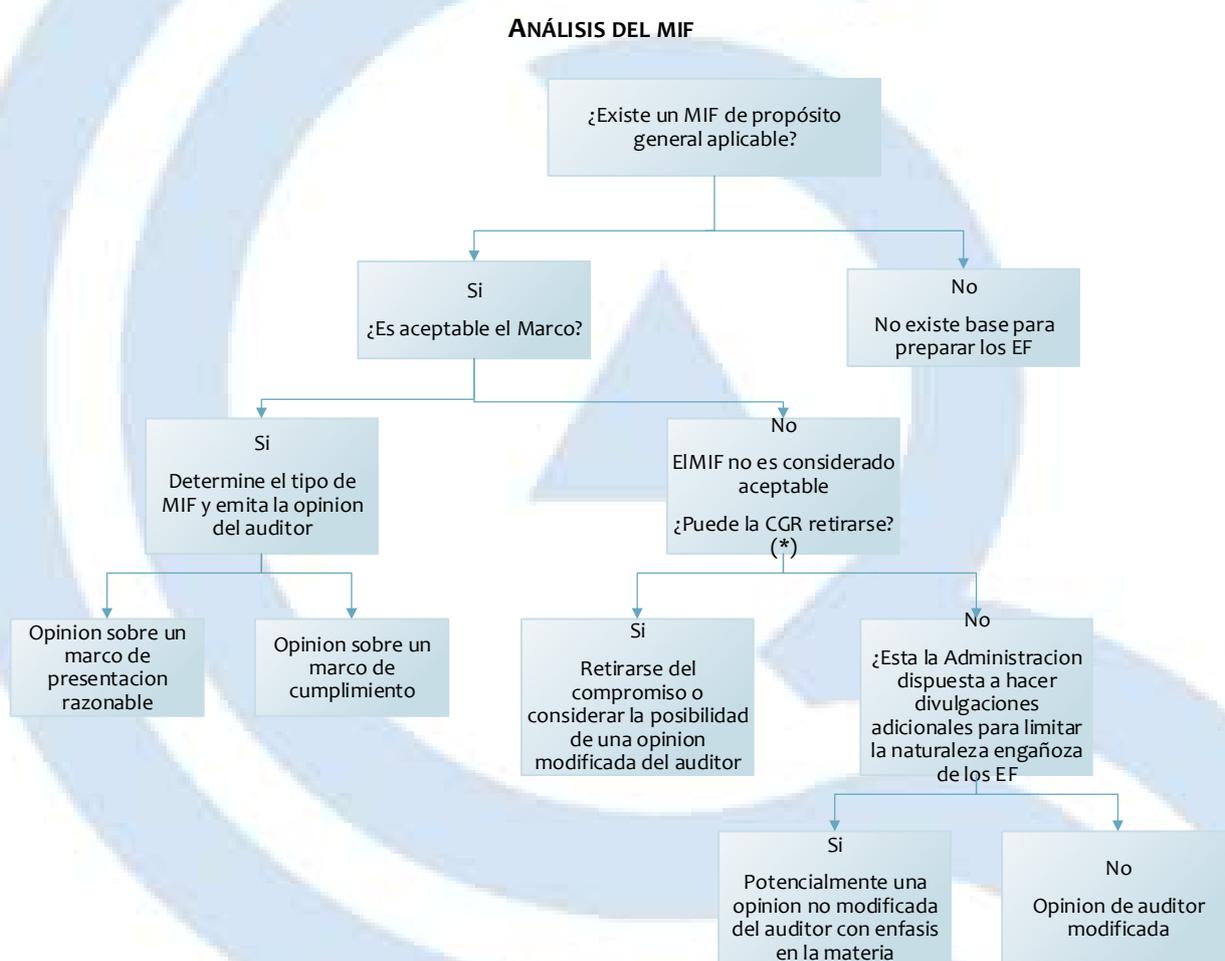


Gráfico nº3 – Análisis del MIF ⁶

(*) La CGR no puede retirarse, por lo que procederá a evaluar en que aspectos el MIF no es aceptable, y solicitará a la entidad auditada que haga las revelaciones adicionales a los usuarios para la comprensión del MIF.

⁶ Fuente: Manual de implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1.

En el caso de que el auditor concluya que los EF fueron preparados bajo un marco de cumplimiento, el auditor no expresa una opinión sobre la razonabilidad de la presentación. En su lugar, el auditor debe evaluar si los EF han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad de un MIF específico o de las leyes y normas aplicables.

El uso de un marco de cumplimiento no debe confundirse con una auditoría de cumplimiento. La redacción de la opinión sería la siguiente: «Los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable».

Un conjunto completo de estados financieros, cuando se prepare de conformidad con un marco de emisión de información financiera para el sector público, normalmente consiste en:

1. Un estado de situación financiera.
2. Un estado de resultados financieros.
3. Un estado de cambios en los activos/patrimonio neto.
4. Un estado de flujos de Efectivo.
5. Notas, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas y demás información aplicable explicativa; que revele las políticas de cada cuenta como en el caso de la integración de los activos fijos de la entidad, depreciación, registro de inventarios, detalle de ingresos por fuente de financiamiento, etc.
6. Una comparación entre el presupuesto y lo ejecutado real, ya sea como un estado financiero separado o como una conciliación; por ejemplo, un estado de ejecución presupuestaria el cual es elaborado con un marco financiero distinto a los anteriores.

Algunas entidades por su actividad económica deben presentar un conjunto completo de estados financieros y también incluir otros informes, como los de resultados y los de consignaciones, esto quiere decir que adicionalmente a los estados financieros detallados en los numerales del 1 al 4 podría ser requerido por mandato legal o una solicitud específica de los usuarios de los Estados Financieros que estos sean acompañados por informes que presenten avances o resultados de un determinado proyecto o programa que sea administrado o ejecutado por la Entidad de Gobierno el cual contenga información que ayude a comprender la información financiera incluida en los Estados Financieros.

Si los estados financieros se preparan de conformidad con un marco para otras bases contables, como de valores devengados modificados o de valores de caja, es posible que un conjunto completo de estados financieros no incluya todos los anteriores, tales como; Estados Financieros que sean solicitados por Organismos Multilaterales, los cuales por su naturaleza o convenio requieren la aplicación de un marco financiero específico.

Para este caso los entes contables del sector público no financiero deben preparar al cierre del ejercicio, como mínimo los siguientes Estados Financieros:

- Estado de ejecución del Presupuesto de Recursos.
- Estado de ejecución al Presupuesto de Gastos.

- Estado de Resultados.
- Estado de Flujo de Efectivo.
- Balance General.
- Cuenta de ahorro, inversión y financiamiento.

Para documentar la evaluación del MIF diligenciar el formato «Evaluación del MIF» el cual debe quedar como evidencia en los papeles de trabajo de la auditoría.

III.1.8. Acordar los términos del compromiso de auditoría con la Administración o los encargados de la gobernanza

El siguiente paso consiste en acordar los términos del compromiso de auditoría con el auditado, particularmente con la Máxima Autoridad o en su defecto, con los encargados de la gobernanza. Los términos acordados con respecto al compromiso de auditoría se registrarán en una carta de compromiso de auditoría, la cual debe incluir, entre otros, lo siguiente:

- ✓ El objetivo y alcance de los estados financieros
- ✓ Las responsabilidades del auditor
- ✓ Las responsabilidades de la Administración
- ✓ La identificación del MIF para la preparación de los estados financieros
- ✓ Referencia al formato y contenido de cualquier informe que emitirá el auditor
- ✓ Una declaración estableciendo que se pueden presentar circunstancias en las cuales un informe puede diferir con relación a su forma y contenido esperado; y
- ✓ Las leyes y normas pertinentes que afectan la auditoría.

La carta de compromiso de la auditoría se debe remitir a la Máxima Autoridad o, en su defecto, a los encargados de la gobernanza, y solicitándoles su reconocimiento y aceptación de los términos del acuerdo mediante firma de una copia de la carta de compromiso.

El equipo del compromiso también puede informar a la Máxima Autoridad que los términos del compromiso se pueden analizar en la reunión inicial de la auditoría antes de ser firmados, ya que algunos términos pueden necesitar de una explicación por parte del propio equipo del compromiso. La reunión inicial de la auditoría se suele convocar luego de haber enviado la carta de compromiso de auditoría.

Cualquier modificación de los términos del compromiso distintas de los inicialmente establecidos, aquellos en la carta del compromiso de auditoría deben documentarse en forma de notas o actas de la reunión entre la máxima autoridad y el equipo de auditoría.

Cualquier modificación

Para documentar los términos del compromiso, el equipo de auditoría debe diligenciar el formato «**Carta acuerdo de compromiso**», la cual debe quedar como evidencia en los papeles de trabajo de la auditoría y firmada antes de la aprobación de la planeación.

CAPÍTULO IV

FASE I: Planeación de la Auditoría Financiera

IV.1. Planeación

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

Al finalizar las actividades preliminares del compromiso, el siguiente paso consiste en preparar la planeación para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros o de la ejecución presupuestaria, el cual resumirá los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo.

La planeación en una Auditoría Financiera conlleva el proceso de revisión interna de los antecedentes de la Entidad, revisión de datos en línea por medio de sistemas tecnológicos y acceso al Sistema de Información Financiera de la Entidad; para la toma de decisión de designación del equipo de auditoría y del enfoque global del trabajo a realizar.

La metodología que la CGR aplicará para la planeación de la auditoría financiera está basada en las NAGUN que requieren que la misma sea desarrollada bajo un enfoque basado en riesgo, por tanto, los auditores deben identificar y evaluar principalmente los riesgos a nivel de estados financieros.

La siguiente Gráfica describe el proceso detallado de la Fase de Planeación de la Auditoría con un enfoque basado en riesgo:

Proceso detallado de planeación de una auditoría

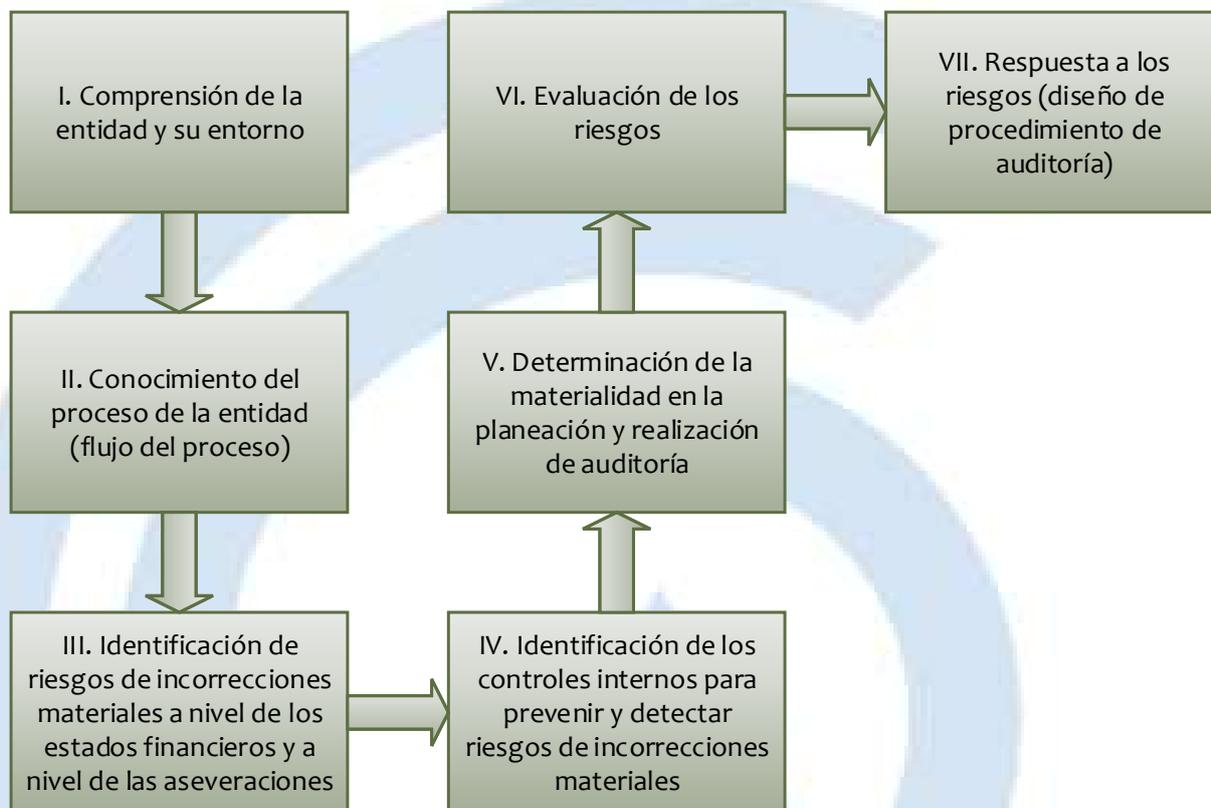


Gráfico n° 4 – Proceso detallado de Planeación de Auditoría Financiera adaptado a la CGR⁷

IV.2. Comprensión de la Entidad y su Entorno

El conocimiento de la entidad es importante para realizar la auditoría de manera eficaz y eficiente, para ello el auditor debe considerar:

- a) Para trabajos continuos, el auditor debe actualizar y evaluar la información recopilada previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo del período anterior. También debe efectuar procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría y actualizar su comprensión.

Todo cambio en la información será tomado de las reuniones realizadas con los funcionarios o servidores públicos de la Entidad, la revisión de los estados financieros más recientes y las conclusiones obtenidas en el análisis del diseño de los sistemas.

Por ejemplo, en el caso de Entidades de la Administración Pública que se financien total o parcialmente con fondos del Presupuesto General de la República, así como Instituciones Públicas Descentralizadas con relación a:

⁷ Fuente: Manual de implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

- Incorporación de nuevos programas o proyectos como fuentes de recursos.
- Cancelación de programas o proyectos.
- Cambios en la estructura organizacional.
- Baja por deterioro de activos o remisión a Bienes del Estado.
- Modificación de los objetivos institucionales.
- Cambios en Políticas Contables.

En caso de entidades no financieras:

- Creación o supresión de regionales u otras dependencias geográficas y de la forma como se controla y se procesa su contabilidad.
 - Cambios importantes en Activos Fijos como compra o venta de maquinarias, equipos, edificios, etc.
 - Cambios significativos en las transacciones más importantes.
 - Financiamientos o Refinanciamientos, lo cual puede indicar problemas en la solvencia financiera de la Entidad y restricciones sobre su activo por garantías.
 - El efecto del entorno económico, tal como la inflación, las tasas de interés, los gravámenes tributarios, planes de privatización etc., los cuales deben llegar a afectar cuentas importantes en los estados financieros e incluso cuestionar la continuidad de la entidad en funcionamiento.
- b) Una auditoría de una nueva entidad exige más tiempo para poder obtener el conocimiento y comprensión detallados requeridos, debido a que será la primera vez que estará conociéndola por lo que el nivel de esfuerzo es mayor que una entidad que haya sido auditada previamente.
- c) El nivel de esfuerzo en la comprensión de una entidad que sea pequeña es decir que no tenga complejidad en su estructura y transacciones, puede resultar una inversión menor de tiempo que una entidad compleja.
- d) El auditor puede obtener un conocimiento de la entidad y su entorno incluyendo el marco de información financiera aplicable y los procedimientos de control interno que permita identificar y evaluar los riesgos de incorrección material que permitirá planificar y realizar una auditoría eficiente, este conocimiento debe incluir:
- El conocimiento de normativas, reglamentos y políticas, así como factores externos que tengan incidencia en la planeación.
 - La naturaleza de la entidad, incluyendo: modo de operación, estructura de gobierno, financiamiento, aplicación de políticas contables, razón de los cambios en las mismas cuando aplique, todo con el fin que el auditor entienda y conozca las clases de transacciones, saldos en cuentas y revelaciones que puedan esperarse en los estados financieros.

- Evaluación de resultados financieros obtenidos por la entidad auditada.
- Conocer y entender el marco de información financiera y su entorno.
- Resultado de decisiones tomadas fuera de la entidad por incidencias en proceso políticos, como programas de nuevos proyectos, ampliaciones o recorte/Cierre Presupuestarios.
- Leyes y regulaciones específicas a las que se encuentra sujeta la entidad, así como el impacto potencial de no cumplirlas.
- Objetivos del programa, lo que puede incluir elementos de política pública que deben tener implicaciones para la evaluación de riesgos.
- Estructuras de gobierno afectadas por la identidad legal de la entidad auditada, por ejemplo, si fuese una institución, ministerio, delegación, sucursal u otro tipo de órgano público.
- Planes Operativos y Evaluación del período anterior auditado.
- Informes de la UAI, referidos al período bajo análisis.
- Catálogos de codificaciones de cuentas de registros contables o presupuestarios
- Régimen Fiscal.
- Información sobre los recursos asignados del Presupuesto de la República en caso de ser centralizados.

Para estos efectos, el Auditor debe remitir al titular de la Entidad del organismo auditado, una carta con los requerimientos preliminares de información; de conformidad a lo establecido en la Normativa de Plazos para el proceso de la Auditoría Gubernamental.

Por otra parte, deben identificarse los sistemas de información de la entidad, esto incluye el sistema contable utilizado y el sistema de información Administración (la naturaleza y soporte de la información que se remite a las máximas autoridades para la toma de decisiones).

Las fuentes de las que se obtendrá la información descrita anteriormente son, entre otras, las siguientes:

- Expediente Continuo de auditoría de la Entidad a auditar, base de datos sistemática de la Dirección General de Auditoría sobre auditorías realizadas.
- Si la Entidad se financia con recursos del Presupuesto General de la República, utilizar la información disponible sobre la base de datos del SIGAF- SISTEMA INTEGRADO DE GESTION ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA del MHCP, relacionado con los recursos asignados, desembolsos entre otros.
- Archivos de la entidad sobre la legislación aplicable.
- Manuales de procedimientos o disposiciones internas de la entidad que cumplan sus veces.
- Estado informativo sobre la realización del presupuesto y Estado del Cálculo de Recursos del ejercicio vigente.
- Donaciones o Subvenciones internas y externas, en especie o monetarias que se incorporen al Presupuesto General y convenios de la regularización de los ingresos y Gastos.

- Aspectos tecnológicos de información.
- Entrevistas con funcionarios administrativos: esta debe ser resumida en forma de memorándum y constituirá un papel de trabajo.
- Informes de la U.A.I.
- Recorrido y observación de la entidad, cuando se lo considere beneficioso para el entendimiento del mismo.

Es importante señalar que el listado precedente es enunciativo y debe aplicarse de acuerdo al criterio del responsable del equipo en concordancia con la Auditoría realizada.

El conocimiento de la Entidad a auditar y su entorno es un proceso continuo y dinámico que se debe actualizar y analizar durante el transcurso de la Auditoría, a fin de facilitar la identificación de los riesgos e incorrecciones materiales, la determinación de procedimientos, así como la identificación de cuentas y transacciones significativas.

IV.3. La naturaleza de las transacciones y el entorno contable de la Entidad

Debido a que cada Entidad del Sector Público tiene diferentes objetos de servicios, el análisis de la naturaleza de sus transacciones no se puede estandarizar; no obstante, en este proceso el auditor debe obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:

- Las principales clases de transacciones en las transacciones de la entidad;
- cómo se inician dichas transacciones;
- registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y
- el proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros y las transacciones de ejecución presupuestaria.

IV.3.1. Marco de Información Financiera Aplicable al Sector Público (MIF)

En el proceso de conocimiento de la entidad el auditor debe tener el pleno entendimiento, desde la continuidad de la entidad, el giro de sus servicios y las disposiciones legales aplicables, es decir, además de las normativas pertinentes a la auditoría gubernamental de Nicaragua y las disposiciones legales generales sobre la administración financiera, el presupuesto General de la República y la contabilidad gubernamental, también debe conocer ampliamente el Marco de Información Financiera cuando es aceptable o no por el auditor comprensión que debe realizar tal y como se describe con detalle en las actividades preliminares de este mismo capítulo III.

IV.3.2. Evaluación de los efectos del marco legal y normativo sobre los Estados Financieros

Los auditores deben identificar las leyes y normas que tienen efectos directos e indirectos sobre los estados financieros, en ciertos casos el Marco Legal y Normativo dependiendo el efecto en los estados financieros podría convertirse en un criterio fundamental para evaluar la razonabilidad de las cifras.

Para documentar el procedimiento de comprensión de la entidad debe diligenciar el formato «**Memorándum de Entendimiento**» el cual debe quedar como evidencia en los papeles de trabajo de la auditoría.

Así mismo como parte de la comprensión de la entidad los auditores podrán considerar las leyes, normativas y demás regulaciones que afecten las cifras de los estados financieros o estados de ejecución presupuestaria, tales como:

- Plan General de Cuentas.
- Ley General de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario.
- Ley Anual del Presupuesto General de la República.
- Ley de Concertación Tributaria y adiciones.
- Normas de Control y Realización Presupuestaria Anuales.
- Normas de Cierre Presupuestario de cada año.
- Normas Técnicas de Control Interno emitidas y en vigencia.
- Ley de Contrataciones Administrativas del Sector Público y su Reglamento.
- Disposiciones administrativas aplicables a la administración en el Sector Público.
- Cualquier otra Ley o Normativa importante aplicable a los sistemas de administración.

IV.3.3. Comprender aspectos claves de actas y contratos importantes

El auditor como parte de sus objetivos y en revisión acorde a las NAGUN, debe dar lectura a las actas y contratos con terceros, que le permitan comprender y evaluar los efectos de las decisiones de entidades, contratos significativos y otros convenios como aspectos claves que afecten las cifras de los estados financieros, tales como:

- Actas de reuniones de alto nivel, directorio ejecutivo, concejo regional, concejo municipal, quienes están a cargo de la Administración de la entidad y comités importantes, llevadas a cabo desde la auditoría del período anterior hasta las últimas reuniones celebradas antes de que los estados de ejecución presupuestaria y financieros hayan sido emitidos. También, se identifica y se tratan puntos que surgen de actas relacionadas con la parte inicial del período actual que se lee como parte de la auditoría del período anterior.
- Los contratos y convenios significativos (por ejemplo; Contratos para la compra de activos significativos, contratos de concesión, préstamos obtenidos y destino de los préstamos, entre otros).

- Otros documentos claves relacionados con la entidad, las actividades y transacciones de la entidad (por ejemplo; Registros estatutarios relacionados con la estructura y constitución de la entidad).

IV.3.4. Manifestaciones del titular de la entidad

Cuando los contratos y convenios son significativos para la auditoría de las transacciones u transacciones de la entidad, el auditor debe determinar si debe obtener manifestaciones del titular de la entidad respecto a que cada contrato o convenio significativo ha sido proporcionado para ser examinado por el auditor.

En el caso que durante la auditoría se hubieran suscrito contratos importantes, el auditor debe proceder a su lectura y análisis y documentar este procedimiento diligenciado el formato «Análisis de contratos suscritos», este formato está diseñado para dejar evidencia de los puntos relevantes identificados por el auditor en los contratos, posible impacto en los estados financieros e identificación preliminar de los riesgos asociados con los temas claves de los contratos suscritos.

IV.3.5. Determinar la integridad de las actas

El auditor determina la integridad de las actas de las reuniones con directores ejecutivos, consejeros, titular de la entidad y los comités, que sean de su interés para la auditoría realizada.

Por ejemplo; verificar los números de secuencia de las páginas o párrafos de una reunión a la siguiente o la aprobación formal de las actas de la reunión anterior en la siguiente reunión, proporciona evidencia de la integridad de las actas de las reuniones de Consejo Superior, directores ejecutivos, del titular de la entidad y otros comités.

Si se obtiene copias de las actas y documentos de la Administración, el auditor determina que las copias completas, sean auténticas, finales y Certificadas. Si las actas no han sido preparadas; Si una entidad no ha preparado actas de las reuniones de Consejo Superior, directores, del titular de la entidad u otros comités importantes, el auditor debe planear y ejecutar procedimientos alternativos para determinar los asuntos que se trataron en la reunión. Si una entidad no prepara o no entrega actas de las reuniones, puede haber casos de incumplimiento con requerimientos legales. En esta situación, se discute el asunto con el titular de la entidad y se recomienda que la Administración discuta las implicaciones legales del incumplimiento con sus asesores legales. Se considera si el incumplimiento con los requerimientos legales representa un asunto que se debe comunicar a quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

La no entrega de actas de reuniones por parte de la administración de la entidad, será expuesta en el Reporte de Deficiencias Significativas (RDS).

Los auditores deben documentar la lectura de las actas de Junta Directiva o minutas diligenciando el formato «**Análisis de actas o minutas**», este formato está diseñado para dejar evidencia de los puntos relevantes identificados por el auditor, posible impacto en los estados financieros y riesgos preliminares identificados de los puntos relevantes.

Así mismo realizará el procedimiento de confirmación de asesores legales internos y externos de las entidades sujetas a la auditoría, los auditores procederán a requerir la confirmación a los asesores legales para documentar la confirmación pueden utilizar el formato «**Solicitud de Confirmación de Asesores Legales**», una vez recibida la confirmación el auditor evaluará la información recibida documentará el tipo de litigio y/o demanda, identificará el número asignado al proceso, describirá de manera concisa los temas principales de la demanda, analizará si tiene impacto en los estados financieros, documentará de acuerdo a la confirmación de asesores legales la probabilidad del caso (alto, media, baja) de que se resuelva a favor del demandante o el demandado y evaluará preliminarmente el riesgo.

IV.4. Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

El auditor debe adquirir un conocimiento pleno de los controles internos pertinentes para la auditoría y adoptar un enfoque basado en riesgos donde debe identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales.

El auditor debe adquirir un conocimiento pleno de los controles internos pertinentes para la auditoría y adoptar un enfoque basado en riesgos donde debe identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales.

La entidad es responsable de establecer controles internos para prevenir y detectar errores materiales en los estados financieros. El auditor tiene la responsabilidad de verificar en qué medida los controles fueron diseñados e implementados de manera eficaz. No obstante, no todos los controles internos que han sido diseñados e implementados por la Administración son relevantes para la auditoría, debe enfocar su atención sobre aquellos elementos del control interno que afectan los estados financieros o presupuestarios en los cuales se basa la opinión de auditoría (es decir controles que son relevantes para la auditoría). Al adoptar el enfoque basado en el riesgo, se espera que los auditores identifiquen los controles relacionados con las transacciones y el cumplimiento de objetivos que deben ser relevantes para la auditoría a efectos de los riesgos conocidos, si se relacionan con la información que es evaluada por el auditor o utilizada en la aplicación de procedimientos de auditoría.

Del Control Interno puede esperarse que proporcione solamente **seguridad razonable, no seguridad absoluta**. Razones como la relación costo-beneficio y la influencia de factores externos pueden limitar la eficiencia del control.

De igual manera, la Administración debe velar por que los registros de contabilidad se lleven en forma correcta y presenten estados presupuestarios y financieros válidos y confiables a los

niveles competentes (Administración de la Entidad, Consejo Superior en caso de Entidades, usuarios de los estados de ejecución presupuestaria, financieros).

El auditor al momento de identificar los controles internos, debe obtener un conocimiento claro de los cinco componentes de control interno, que proporcionan a la entidad un marco útil para su evaluación.

Los cinco componentes del control interno son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión-Monitoreo

IV.4.1. Control Interno en la generación de información presupuestaria y financiera

Algunos de los componentes del control interno descritos anteriormente, incluyen controles que se relacionan principalmente con partidas, cuentas y aseveraciones o clases de transacciones específicas. Asimismo, otros componentes del control interno son más generalizados debido a que relacionan los estados de ejecución presupuestaria y financieros en su conjunto y afectan principalmente a varias partidas, cuentas y aseveraciones.

Existen diferentes tipos de controles como; el desarrollado antes o durante las transacciones o actividades de que sus actos causen efectos en la Administración pública (control Interno previo), aquel orientado a detectar fraude, error o variaciones en su realización (control interno simultáneo) como los incluidos en los manuales de procedimientos y sistemas informáticos y la evaluación y consistencia de las transacciones verificaciones, conciliaciones u otros (control interno posterior).

IV.4.2. Entendimiento del control interno de la entidad auditada

El primer procedimiento que deberá realizar el auditor para poder entender el control interno es iniciar con una comprensión suficiente de los componentes del control interno por separado a nivel de entidad y los elementos relacionados, para lograr esta comprensión se requiere lo siguiente:

- Para el ambiente de control y las actividades de monitoreo de la Administración, se debe enfocar la comprensión sobre aquellos elementos que operan en estos componentes, como: tono de la organización, acciones de los responsables de la gobernanza, actitudes, entre otros.
- Para los procesos de evaluación de riesgos y de comunicación de la Administración, se debe obtener una comprensión de estos procesos. Sin embargo, la comprensión no es

tan detallada como para los componentes del ambiente de control y actividades de monitoreo de la Administración.

- Para los componentes de información y actividades de control, se debe obtener una comprensión similar a la que se obtiene sobre las transacciones significativas respecto a la información de control interno, el auditor debe revisar que exista independencia de funciones entre los diferentes niveles de aprobación de las entidades a evaluar, que conlleven a identificar aseveraciones equívocas materiales de procesamiento de transacciones, lo cual proporciona una base apropiada para los demás componentes de control, observándose factores que no soporten la prevención o detección o corrección de aseveraciones equívocas.

IV.4.3. Evaluación del control interno

La influencia de la evaluación del control interno como parte de los procedimientos de auditoría es de suma importancia en la planeación detallada, pues basado en la revisión y evaluación del sistema de control interno efectuado durante el curso de la auditoría, el auditor considera si la planeación es adecuada, confirma si los procedimientos contemplados son suficientes o en el caso de encontrar adecuado el sistema de control interno reducir el tamaño de las muestras y el desarrollo de pruebas sustantivas.

IV.4.3.1. Elaboración del cuestionario sobre control interno

Para poder iniciar con la evaluación del control interno los auditores deberán elaborar cuestionarios basados en la comprensión de la entidad. Para el desarrollo de las preguntas pueden aprovechar los cuestionarios contenidos en los manuales específicos; sin embargo, el auditor debe adaptar las preguntas de acuerdo con las transacciones efectuadas por la entidad, o añadir otras preguntas que considere necesarias, y considerar como no aplicables algunas que por la naturaleza de las transacciones no fueran necesarias incluir.

Estos cuestionarios son de suma importancia porque se considera la base para obtener los insumos necesarios para la evaluación del control interno en sus cinco (5) componentes, porque apoya al auditor para determinar si el programa de auditoría es adecuado o si es necesaria su modificación. Las preguntas se dirigen fundamentalmente hacia los procedimientos de control interno aplicados por la entidad en la realidad.

Contienen una serie de preguntas elaboradas por el auditor que serán contestadas por los funcionarios y servidores públicos de la entidad bajo examen al principio de la auditoría y posteriormente confirmados por el auditor en el transcurso del examen.

Normalmente, basado en el conocimiento de su preparación anterior, el auditor puede utilizar las partes aplicables de cuestionarios estándar sobre los campos de control interno pertinentes a la entidad bajo examen. Algunos de las preguntas uniformes sobre control interno no serán aplicables a la entidad y en respuesta a éstos se marca «N/A» (No aplicable).

Para documentar las entrevistas realizadas en los cuales se obtuvieron las respuestas a los cuestionarios, se dejará evidencia por cada uno de los componentes evaluados como se describe a continuación:

IV.4.3.2. Comprensión del Ambiente de control

El ambiente del control fija el tono de una organización, al ejercer influencia sobre la conciencia, en cuanto al control, de su Administración y de su personal. Como tal, determina la efectividad de otros componentes de los controles internos, a saber: las actividades de control interno no funcionarán hasta tanto no haya una cultura de honestidad, integridad y conducta ética en la organización.

Incluye la gobernanza y las funciones de gestión; las actitudes, conciencia y acciones de los responsables de la gobernanza y Administración con respecto al control interno de la entidad; y la importancia del control interno mismo dentro de la entidad.

Las deficiencias en el ambiente de control socavan la eficacia de los controles existentes, particularmente en relación con el fraude. Por consiguiente, al evaluar los riesgos de incorrecciones materiales por causa de error o fraude, la evaluación del ambiente de control es fundamental.

Cuando el ambiente de control soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales (AEM), proporciona una base apropiada para los demás componentes del control interno y permite considerar que existe una base de confianza en los controles para mitigar el riesgo de AEM. Cuando esta situación es al contrario esto debilita a los demás componentes del control interno, y pone en duda la capacidad para otorgar confianza al control interno, e incrementa el riesgo de AEM. Un ambiente que no soporta la prevención o detección de AEM incrementa la incidencia de riesgos de AEM provenientes de fraude.

Se debe obtener una comprensión de los siguientes elementos del ambiente de control y sus interrelaciones:

- Integridad y valores éticos.
- Competencia del personal.
- Participación de los responsables del Gobierno de la entidad.
- Filosofía y estilo de operación de la administración.
- Estructura Organizativa.
- Asignación de autoridad y responsabilidad.
- Políticas y prácticas operativas relativas a recurso humanos.

Para detectar o corregir AEM, se identifica la ausencia de elementos o características dentro del ambiente de control que se esperaba que estuviera presentes, obteniendo una

comprensión del ambiente de control como resultado de las indagaciones con la administración y evidencia de que los elementos o características dentro del ambiente de control, descritos por la administración están funcionando. En el caso de identificar factores negativos (es decir ausencias de elementos o características que no están funcionando) dentro del ambiente de control, se debe considerar el efecto sobre la identificación de los riesgos de aseveración equívoca material sobre la estrategia general de la auditoría. También se debe considerar si estos factores negativos dentro del ambiente de control representan una deficiencia significativa.

Se debe identificar ciertos factores dentro del ambiente de control que indican que este no es tan fuerte como se espera para una entidad de tamaño y complejidad. En esta situación evaluar tales factores del ambiente de control identificados para determinar si aún la estrategia brinda la apropiada confianza en los controles de acuerdo a las pruebas de procedimientos diseñadas que sustenten la evidencia de la eficacia operativa en los controles.

Un ejemplo: una entidad que no dispone de un código de ética, y que no comunica formalmente las normas éticas y de comportamiento, en combinación con una Administración que no tiene métodos apropiados para asignar funciones y responsabilidades, puede dar lugar a riesgos de aseveración equívoca material. Sin embargo, estos factores por si solos no significan que el ambiente de control no promovería el funcionamiento eficaz de los controles.

La entidad puede tener una cultura tal que la comunicación de comportamiento ético se efectúa a través del ejemplo de la Administración. Las funciones y responsabilidades deben ser asignadas por cada jefe de departamento con base en lo que la función históricamente ha implicado. Por lo tanto, aún se puede determinar que el ambiente de control soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales.

El diseño del ambiente de control en relación con la participación de quienes están a cargo de la Administración está, por lo tanto, influenciado por aspectos tales como:

- Su independencia de la Administración y su habilidad para evaluar las acciones de ésta.
- Si entienden las transacciones de la entidad
- El alcance con el cual se evalúa si los estados financieros o presupuestarios según sea el caso son preparados de acuerdo con el marco legal y financiero aplicable.

Un ambiente de control que promueve la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales:

- Tiene un efecto positivo al evaluar riesgos de aseveración equívoca material.
- Proporciona bases para establecer un nivel apropiado de escepticismo profesional.
- Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.
- Proporciona una base para obtener asistencia directa de los auditores internos
- Ayuda a determinar la estrategia general de auditoría. Un ambiente de control que promueve la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales

que permite otorgar mayor confianza al control interno y a la evidencia de auditoría generada internamente. Como resultado se puede decidir sobre una estrategia de confianza en controles.

- Puede hacer más eficaces los controles sobre el procesamiento de transacciones. El ambiente de control establece la base para una continua eficacia operativa de los controles a nivel de transacción. Las deficiencias en el ambiente de control deben aumentar el riesgo de aseveración equívoca material a nivel de transacción, por ejemplo, mediante la manipulación de controles por parte de la Administración.
- Permite rotar pruebas sobre controles para TS rutinarias. Un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales establece la base para una continua eficacia operativa del proceso y los controles a auditorías anteriores indican que los controles sobre las transacciones rutinarias son eficaces y puede haber una oportunidad para rotar las pruebas sobre controles de un período a otro.
- Permite ejecutar los procedimientos sustantivos en una etapa más temprana durante el período cuando se concluye que los controles probados a una fecha intermedia están funcionando como se pretende.
- Cuando se concluye que los controles probados a una fecha intermedia están funcionando como se esperaba un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales proporciona a la base para esperar que los riesgos de aseveración equívoca material, ocurriendo durante el período entre la fecha intermedia y la fecha del estado de situación financiera se ven reducidos. También, un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales ayuda a reducir los riesgos de aseveración equívoca material, lo cual proporciona una base para esperar que las transacciones serán procesadas apropiadamente en el período transcurrido desde los procedimientos intermedios hasta el final del período. Estos factores proporcionan la flexibilidad para ejecutar los procedimientos sustantivos en una etapa más temprana durante el período.
- Obtener evidencia de auditoría de la operatividad del componente a nivel de entidad
- Se obtiene evidencia de que los elementos y características del ambiente de control y el monitoreo de controles están funcionando, porque estos elementos tienen un efecto dominante sobre la evaluación de riesgos de aseveración equívoca material.

Debido a la naturaleza de los elementos dentro de las actividades del ambiente de control y monitoreo, la evidencia de que estos elementos están funcionando es improbable que se obtenga principalmente a través de indagaciones y observación, en comparación con la inspección de documentos e informes o rastreando transacciones relevantes a través del sistema de información para el reporte de información financiera.

Las indagaciones por si solas generalmente no son suficientes para evaluar si un elemento ha sido puesto en operación, sin embargo, en algunas circunstancias puede no ser posible observar la operación de los elementos dentro de las actividades del ambiente de control de monitoreo en estas situaciones, se debe determinar cómo obtener evidencia de auditoría

suficiente y apropiada. Esta evidencia puede obtenerse de una combinación de fuentes (por ejemplo: Corroborando indagaciones, inspeccionando documentos, entre otros)

Adicionalmente, se puede obtener evidencia a través de las interacciones normales con la Administración y el servidor público a medida que se ejecutan los procedimientos de auditoría. Se puede percibir el estilo operativo de la Administración, como se comunica la Administración con el personal y como los asuntos que surgen son escalados y tratados dentro de la entidad.

IV.4.3.3. Comprensión de la Evaluación de Riesgos de la entidad

Las entidades independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o sector encuentran riesgos que pueden ser externos o internos para la organización. El propósito de evaluar estos riesgos por parte de la entidad es identificar, analizar y administrar los riesgos que afectan su capacidad para lograr sus objetivos.

Además, se debe obtener una comprensión sobre si la Entidad tiene un proceso para:

- Identificar los riesgos de transacciones relevantes para el reporte de información financiera.
- Estimar la importancia de los riesgos.
- Evaluar la probabilidad de ocurrencia.
- Determinar las acciones para tratar esos riesgos.

El auditor debe comprender como la Administración ha diseñado el proceso de evaluación y si este es adecuado para evaluar los riesgos y diseñar las respuestas apropiadas. Cuando la Administración no ha identificado ni tratado los riesgos relevantes para el reporte de información financiera o si el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no es apropiado de acuerdo con las circunstancias (Ejemplo: la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad) se debe determinar si esto ha tenido algún efecto sobre la comprensión del ambiente de control interno.

El auditor debe obtener un adecuado conocimiento del «proceso de evaluación de riesgos de la entidad», el mismo es un componente de control interno que se enfoca a comprender como la administración gestiona los riesgos que la entidad enfrenta en las transacciones de su negocio y que podrían posteriormente ser considerados por el auditor para la identificación de riesgos de incorrección material. Los objetivos de una evaluación o gestión de riesgos (interna) aplicada por la administración es el de identificar, analizar y administrar los riesgos que amenazan a la entidad.

El alcance de los procedimientos de auditoría dependerá del entorno de la entidad y si dispone de un proceso interno de evaluación de riesgos que es una metodología desarrollada a lo interno de las entidades. Si el auditor logra identificar que este proceso está establecido debe enfocarse en conocerlo y documentar sus resultados, es importante recalcar que la responsabilidad del auditor no se limita a comprender solamente este proceso, sino también,

la forma como la entidad responde ante los riesgos evaluados es decir las acciones que toma la administración.

Los aspectos relevantes que debe considerar el auditor para la evaluación de este componente son:

- Identificar la metodología aplicada por la entidad para la identificación y evaluación de riesgos.
- Proceso de comunicación de los riesgos a nivel de la entidad.
- Los planes de la administración para mitigar los riesgos.

El auditor puede evaluar la existencia, funcionamiento y resultados de los aspectos anteriormente descritos a través de técnicas de investigación, observación, inspección e indagación. De no existir un proceso de evaluación de riesgos en la entidad, el auditor deberá evaluar el impacto de este hecho sobre la preparación y presentación de los EF. Dependiendo de las circunstancias y la dimensión de la entidad, la ausencia de un proceso de evaluación de riesgos puede constituir una deficiencia significativa en los controles internos.

IV.4.3.4. Comprender las actividades de control

Las actividades de control están conformadas por las políticas y procedimientos que contribuyen a asegurar que las actividades de una organización sean realizadas en la forma requerida y que los estados financieros estén libres de errores significativos.

Es responsabilidad de la administración establecer actividades de control que prevengan y detecten errores, omisiones y fraude en la preparación y presentación de los EF. La responsabilidad del auditor consiste en determinar si los controles están diseñados e implementados, y si están funcionando eficazmente, a los efectos de preparar y presentar estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales.

Durante la fase de planeación las evaluaciones a las actividades de control le permiten al auditor identificar y analizar si los procesos relevantes de procesamiento de información financiera de la entidad cuentan con controles, lo que le apoyará en su decisión de realizar una estrategia de auditoría en algunas áreas de la entidad basada en controles.

Para proceder a comprender las actividades de control el auditor debe realizar el siguiente trabajo:

1. Comprensión de la entidad, para poder desarrollar preguntas que le permitan identificar «controles claves» que la entidad ha determinado y que se encuentran en las políticas y procedimientos, esto lo realizará a través de los cuestionarios.
2. Una vez identificadas los «controles claves» obtenidos como respuesta al cuestionario desarrollado, el auditor procederá a trasladarlos al formato «Entendimiento y

Evaluación del Control interno» en la sección «Actividades de Control», en el cual dejará constancia del trabajo realizado iniciando con:

- a. Procederá con el entendimiento del proceso donde se han identificado los controles, ejemplo; en un proceso de compras identifico que para realizar la compra el financiero tiene el control de «revisar que la documentación del proceso de compra sea la correcta antes de autorizar que se realice la compra» entonces validará que efectivamente en una muestra de procesos de compras todos cumplan con tener la evidencia de que el financiero a revisado que la documentación sea la correcta antes de aprobar el proceso.
- b. Para ello debe entender cómo se procesa la información y como se registra contablemente.
- c. Así mismo analizar las aseveraciones relacionadas con los controles identificados.
- d. Utilizar técnicas de validación; investigación, observación, inspección o reproceso. Ejemplo; pruebas de recorrido.
- e. Determinar la efectividad del control si el control funciona entonces concluirá que es «efectivo», si el resultado de la prueba realizada confirma que existe el control, pero no se cumple el resultado de su evaluación será «no efectivo». De considerarse que no el control no es efectivo, entonces se considerara que no se puede confiar en los controles en el proceso que se está evaluando y se planificarán pruebas sustantivas.
- f. Relacionar la evaluación de los controles con los riesgos significativos, una vez que haya determinado que el control es efectivo es decir que funciona, entonces procederá a analizar si el mismo logra reducir que se materialicen los riesgos significativos, si por el contrario el control no es efectivo, entonces deberá realizar pruebas sustantivas para disminuir la probabilidad de incorrecciones materiales y que los riesgos significativos puedan materializarse.

a) Prueba de recorrido

Como se explicó anteriormente para validar los «controles claves», uno de los procedimientos que se pueden realizar son las llamadas pruebas de recorrido. Las cuales consisten en tomar una pequeña muestra de transacciones u transacciones que recientemente se hayan procesado en un sistema, efectuando su comprobación mediante el recorrido a través de las diferentes dependencias, archivos, registros (bases de datos) y personas que intervinieron en el proceso, para confirmar que el sistema documentado está vigente y operando. Esta prueba se puede realizar durante la evaluación del componente actividades de control para seguir el recorrido de un proceso.

La realización de pruebas de recorrido en una auditoría o evaluación de Control Interno facilita al auditor lo siguiente:

- a) Proporciona un nivel aumentado de comprensión acerca del flujo de las transacciones, la forma como está conformado el sistema de control interno, el método de procesamiento de datos utilizado y los controles que se encuentran vigentes.
- b) Suministra una imagen mental clara de la forma en que encajan los diversos procedimientos en la práctica.
- c) Permiten una comparación con los procedimientos que están documentados en la Entidad u Organismo o en papeles de trabajo.
- d) Ayudan a dar un mejor cumplimiento a las NAGUN sobre evaluación del control interno, como resultado de la generación de recomendaciones que permitan su fortalecimiento y mejora, con base en una verdadera comprensión de los sistemas de información.
- e) Evitan discrepancias entre los miembros del equipo de auditoría gubernamental y entre ellos y los funcionarios de la Entidad auditada.

Para efectuar la «Prueba de Recorrido» se debe:

- a) Revisar los flujogramas, las narrativas u otra documentación del sistema antes de llevar a cabo la prueba. Esto ayudará a comprender mejor el sistema y provee de antecedentes para hacer preguntas dirigidas.
- b) Definir claramente que todos los conceptos identificables en un ciclo dado tengan un tratamiento homogéneo o en caso contrario, se hayan documentado los diferentes tratamientos. Por ejemplo: en el ciclo de ingresos a nivel Central existen ingresos tributarios, ingresos no tributarios, ingresos por donaciones, ingresos por venta de Bienes del Estado etc. Para ello el auditor siempre debe asegurarse de haber preguntado por todos los conceptos típicos y atípicos que se procesan dentro del ciclo y la forma en que se ejecutan.
- c) Seleccionar un número no mayor a cinco transacciones recientemente procesadas o tramitadas a la fecha del examen. Si se hiciese una selección mayor, la prueba perdería su propósito de verificación del diseño del sistema. En caso de que el proceso para iniciar y concluir una transacción se dilate demasiado en el tiempo, haciendo impráctico su recorrido total, se pueda segmentar el proceso en subprocesos y seleccionar para cada uno de ellos las cinco transacciones aludidas anteriormente.
- d) Verificar el trámite de las transacciones, partiendo del inicio de la operación, para seguidamente y siguiendo las instrucciones documentadas, verificar que se cumplieron todos los trámites que estaban previstos.
- e) Conocer el flujo de la información contable, identificar las áreas involucradas en el proceso contable y de autorización de las transacciones financieras y analizar la segregación de funciones. Explicitar los objetivos de control de cada uno de los ciclos considerados de interés de la auditoría.
 - Listar los posibles errores de autorización.
 - Listar los posibles errores de integridad.
 - Listar los posibles errores de exactitud.
 - Identificar los controles existentes en los ciclos para prevenir o detectar errores de autorización, integridad o exactitud.

- Analizar la efectividad de los controles previstos.
 - Diseñar las pruebas de los controles identificados y evaluados como efectivos.
 - Efectuar las pruebas de controles
 - Evaluar el resultado.
- f) Tratándose de la auditoría de un período determinado, el auditor debe asegurarse que durante ese período no se produjeron variaciones en el diseño del sistema, o en su defecto tendrá que documentarlas para considerarlas al momento de formular y diseñar la estrategia de comprobación del funcionamiento.
- g) Es necesario hacer preguntas pertinentes a los funcionarios que intervienen en la realización de las transacciones, especialmente acerca de los procedimientos que siguen en los casos excepcionales en las rutinas normales, indagando la frecuencia con que ocurren y la razón para que suceda de esa forma.

Los responsables de hacer la prueba de recorrido en ciclos o transacciones sencillas son los auditores B con la debida supervisión, mientras que en ciclos o transacciones complejas son los auditores A y en casos extremadamente complejos o críticos los auditores supervisores de Auditoría.

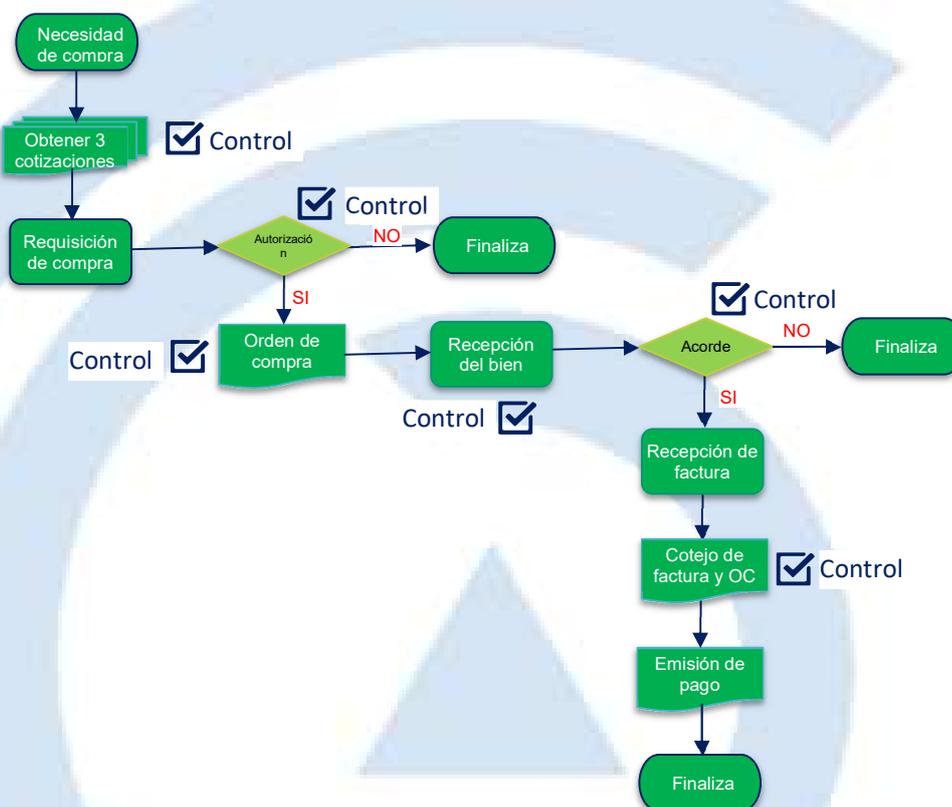
Para documentar esta prueba el auditor debe utilizar el formato llamado «Pruebas de Recorrido de Procesos» en la cual se documentará la siguiente información: Describir el proceso, detallar las actividades relacionadas con el control que se está probando, describir el inicio del proceso, describir los procesos relacionados y donde culmino o finalizo, documentar quien es el responsable, la periodicidad con la que se realiza el control (frecuencia diaria, semanal, mensual, trimestral, anual, etc.) y documentar la evidencia del control concluyendo sobre el resultado.

Es de señalar que, si el análisis practicado se concluye que los controles no efectivos son los de captura, que incluye los de integridad y exactitud, debe reevaluarse la efectividad del trabajo de auditoría, ya que es posible llegar al punto de que la entidad no sea auditable, o de no resultar tan grave la situación, puede que no sea posible confiar en el control interno y tener que realizar procedimientos sustantivos para poder validar cada una de las cifras involucradas.

A continuación, se muestra un ejemplo de cómo mediante la indagación con la administración se procede a comprender un proceso. En este ejemplo se sostuvo una reunión con el Encargado/Jefe de Compras de una entidad x, quien comentó durante las entrevistas en la cual se utilizaron los cuestionarios de control interno acerca de los controles implementados por la administración para la compra de un bien o servicio:

El auditor decide evaluar el componente «actividades de control» a través de la técnica de un recorrido de procesos sobre los procesos de compra para validar la existencia de controles claves:

1er paso Comprensión o entendimiento del proceso: Consistió en desarrollar un mapeo del proceso sobre el área de compras, logrando identificar algunos controles, el auditor procedió a graficarlo, para facilitar la comprensión del proceso elaborando un diagrama de flujo.



2do paso realizó un Recorrido del proceso: El cual consistió en análisis sobre el proceso considerando los siguientes asuntos.

- Actividades
- Descripción de las actividades (cómo se realiza)
- Responsable (quien lo realiza)
- Periodicidad (frecuencia diaria, semanal, mensual, trimestral, anual, etc.)
- Evidencia del control (políticas, procedimientos y herramientas).

3er paso procedió a documentar el riesgo significativo de no cumplirse con los controles diseñados por la administración

- Riesgo significativo: Riesgo de que se realicen pagos por servicios y bienes no recibidos en las compras.

4to paso describió su comprensión del procesamiento de la información

Procesamiento de la información: Las compras son procesadas a través del sistema automático de gestión del gobierno y se generan partidas contables de gasto y cuenta por pagar cuando se confirma la recepción del gasto.

5to paso describió la comprensión de los controles claves

Descripción del control: Se identificó como control clave con referencia «Compras-001 ejemplo» y consiste en «la documentación de la recepción de los bienes o servicios realizada por un tercero independiente de la compra».

6to paso en cumplimiento de las NAGUN relaciono los controles con las aseveraciones de auditoría

Aseveraciones relacionadas: Las aseveraciones que cubre el control son existencia y ocurrencia.

7to paso Concluyo sobre la efectividad del control

Implementación y efectividad: con base a la prueba realizada se considera que el control es efectivo y funciona correctamente.

Para documentar el procedimiento de comprensión del componente ambiente de control debe diligenciar lo siguiente formato «**Prueba de recorrido de Procesos**», en el cual se incluye los espacios para documentar los 7 pasos explicados en el ejemplo anterior.

IV.4.3.5. Comprender la información y comunicación

El auditor debe obtener un conocimiento y comprensión suficientes sobre el sistema de información, incluidos los procesos del negocio que son relevante para los informes financieros o estados financieros.

Para facilitar esta comprensión el auditor debe indagar acerca de:

- Si la información pertinente es identificada, capturada y comunicada en una forma y un período de tiempo que permita a las personas cumplir con sus responsabilidades.
- Los sistemas de información producen reportes que contienen información operativa, financiera y relacionada con el cumplimiento que hacen posible ejecutar y controlar las transacciones de la organización.
- Manejan no solo los datos generados internamente, sino también la información de los eventos externos, las actividades y las condiciones que son necesarias para una toma informada de decisiones del negocio y la elaboración de los informes externos.

- Evaluar si existe una comunicación eficaz, que fluye hacia abajo, hacia arriba y en toda la organización.

Los auditores además deben comprender la manera en que la entidad, procesa y genera la información ya sea a por sistemas de información computarizados, procedimientos manuales o bien una combinación de ambos.

Así mismo evaluar si:

- Si el sistema de procesamiento contable es homogéneo para las regiones o es geográficamente separadas.
- Si el sistema asegura en su diseño la acumulación de transacciones similares para conformar cada cuenta de los estados financieros (por ejemplo: el saldo de cuentas por cobrar debe reflejar los ingresos a crédito, los recaudos, las notas débito y crédito, y las provisiones para deudas de difícil recaudo).

Explicar el tipo de procesamiento electrónico de los datos contables, por ejemplo: si el procesamiento:

- Está centralizado o no.
- Si usan un sistema en red, microcomputadoras independientes, unidad central, etc.
- Nivel de realimentación de la información procesada.
- Si se utilizan aplicaciones técnicas y si son integradas a la contabilidad.

Además, si la Entidad tiene conocimiento y pone en práctica los principios o normas de contabilidad gubernamental (se debe revelar si hay excepciones).

Los sistemas de información y comunicación dependen del tipo, tamaño y naturaleza de la entidad, por ej.: si la entidad que se audita dispone de sistemas de información computarizados complejos entonces para poder evaluar correctamente el componente se podría requerir la participación de un especialista en sistemas informáticos, para que sea el especialista quien apoye a los auditores para evaluar los controles generales de tecnología de la información (CGTI) en específico el procesamiento de la información financiera y contable.

IV.4.3.6. Comprender la supervisión y monitoreo

Con el fin de hacer cumplir la adhesión a los controles internos (cuyos componentes incluyen, entre otros, el control del entorno, el proceso de evaluación de riesgo, el sistema de información y actividades de control), se espera que una entidad cuente con un sistema de seguimiento para asegurar que los controles han sido diseñados e implementados adecuadamente, y funcionan eficazmente.

La administración es la encargada de monitorear la implementación de los controles internos. Contar con una adecuada división de obligaciones contribuye también a asegurar que los

controles sean implementados conforme a lo previsto. En consecuencia, un control interno apropiado, así como su implementación y seguimiento en el proceso de información financiera puede prevenir la ocurrencia de riesgos y reducir los errores materiales.

La función de auditoría interna desempeña un importante rol en el monitoreo de la implementación de los controles internos dentro de una entidad. Constituye una herramienta Administración importante, y su eficacia depende de cuán independientemente está situada dentro de la estructura de la entidad, a quién le reporta, y qué acciones son tomadas por la administración y los encargados de la gobernanza con respecto al informe del auditor interno (o servidor público que desempeñe funciones similares).

Una función de auditoría interna eficaz puede reducir el nivel de trabajo a efectuar por parte de los auditores externos. No obstante, no toda la labor de auditoría interna será relevante para una auditoría de los estados financieros. En aquellos casos en los que una entidad tiene una función de auditoría interna, el auditor está en la obligación de obtener una comprensión y un conocimiento claros de esa función, sus responsabilidades, su estatus organizacional y las actividades que lleva a cabo.

El trabajo realizado por la auditoría interna puede también afectar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría, de contar la entidad con una función de auditoría interna cuyo trabajo puede usarse, después de una evaluación positiva de la función AI. En este sentido, el auditor puede confirmar si la entidad tiene una función de auditoría interna, en qué áreas y con qué alcance se puede utilizar el trabajo de los auditores internos, y puede tomar la decisión de apoyarse en el trabajo de la auditoría interna para lo cual debe considerar los siguientes procedimientos:

- La evaluación de la asistencia de la auditoría por parte del auditor de la CGR debe evaluar características específicas que debería ejercer el equipo de auditoría interna, por ejemplo:
- Monitoreo en la entidad: Se considera la forma en que se estructura el área de auditoría interna y su influencia en el control interno de la entidad.
- Acceso a la información: Se considera el equipo de auditoría interna cuenta con el apoyo de la alta administración para obtener acceso a las funciones, registros y personal de la entidad.
- Habilidad y experiencia: Se considera si los miembros del equipo de auditoría cumplen con los requisitos académicos, experiencia y enfoque para desarrollar la función.
- Plan de auditoría interna: Se considera si el equipo de auditoría interna tiene enfoque en riesgos y si los alcances de las auditorías son de acuerdo a lo importante para la entidad.
- Reportes de auditoría interna: Se considera si los informes de auditoría incluyen recomendaciones de calidad para la. También se evalúa el seguimiento a la implementación de controles recomendados.

- Conclusiones sobre la auditoría interna: Se considera los papeles de trabajo y los informes de auditoría son adecuados identifican riesgos significativos y como construcción de la evidencia de auditoría.

Para documentar el procedimiento de la evaluación y comprensión de los cinco componentes debe diligenciar los siguientes pasos n° 1 «**Cuestionario de Control Interno por cada uno de los componentes**» con las respuestas del entrevistado, paso n° 2 una vez haya identificado los «controles claves» por medio de cada uno de los componentes del cuestionario procederá a trasladar solamente los «controles claves» al formato «**Entendimiento y Evaluación del Control Interno en cada una de las secciones incluidas por componente**», posteriormente se trasladara la información al Formato «**Matriz de Riesgo**» y se validaran los controles en el formato «**Análisis de Diseño y Efectividad de los Controles**» en las cuales documentará: el control identificado, su entendimiento, evaluación y su validación concluyendo al final si: El control es adecuado, no es adecuado si se identificaron o no deficiencias de control interno. Lo cual debe quedar como evidencia en los papeles de trabajo de la auditoría, paso n° 3 lo que a su vez servirá para documentar las conclusiones en el formato «**Memorándum de control Interno**».

Para validar si se utilizará el trabajo de auditoría interna debe diligenciarse el formato «**Evaluación del trabajo de la auditoría interna**» y concluir si se confiará o no en el trabajo realizado por auditoría interna.

IV.5. Identificación de los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros y a nivel de aseveraciones

Una vez el auditor obtiene un conocimiento completo de la entidad y su entorno, debe identificar los procesos involucrados en la entidad que incluirán procesos rutinarios y no rutinarios, a los que deben someterse los tipos de transacciones, saldos de cuentas y las revelaciones presentadas en los estados financieros para identificar el riesgo de incorrección material.

El auditor debe identificar y evaluar el riesgo de incorrecciones materiales importantes a nivel de los EF y a nivel de la aseveración para tipos de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de información particulares, con el fin de tener una base para diseñar y ejecutar procedimientos adicionales de auditoría.

Al identificar los riesgos de errores significativos en el nivel de aseveración, el auditor debe identificar tipos significativos de transacciones, saldos de cuentas, revelaciones y sus aseveraciones relevantes, que están afectadas por esos riesgos. (Una clase significativa de transacciones, saldo de cuenta y revelaciones son aquellas donde hay una o más aseveraciones relevantes).

Mientras documenta el conocimiento de este proceso, el auditor necesita identificar los riesgos en cada etapa del proceso. Dicho, en otros términos, el auditor debe ser capaz de

identificar «qué puede salir mal» en cada una de las fases del proceso o a nivel de la aseveración, por ejemplo:

Proceso de pago	Riesgo	¿Qué puede salir mal?
Procesamiento del pago final por concepto de compra de un equipo de computación.	Tarifa «inflada» en la factura final (por encima del precio cotizado)	Sobre estimación del gasto

Se puede documentar un flujo de proceso en forma de una descripción o narración explicativa, diagrama de flujo, etc., como el ejemplo incluido en las Actividades de Control que muestra un Proceso de Compra, y recorre los controles claves de la administración para mitigar los riesgos.

Se espera que el auditor aplique su juicio profesional al identificar los riesgos de representación errónea o incorrección material importantes en los estados financieros.

Al identificar los riesgos de errores significativos en el nivel de aseveración, el auditor debe identificar tipos significativos de transacciones, saldos de cuentas, declaraciones y sus aseveraciones relevantes, que están afectadas por esos riesgos. (Una clase significativa de transacciones, saldo de cuenta y divulgación son aquellas donde hay una o más aseveraciones relevantes).

La siguiente grafica muestra la secuencia para que el auditor identifique y evalúe los riesgos:

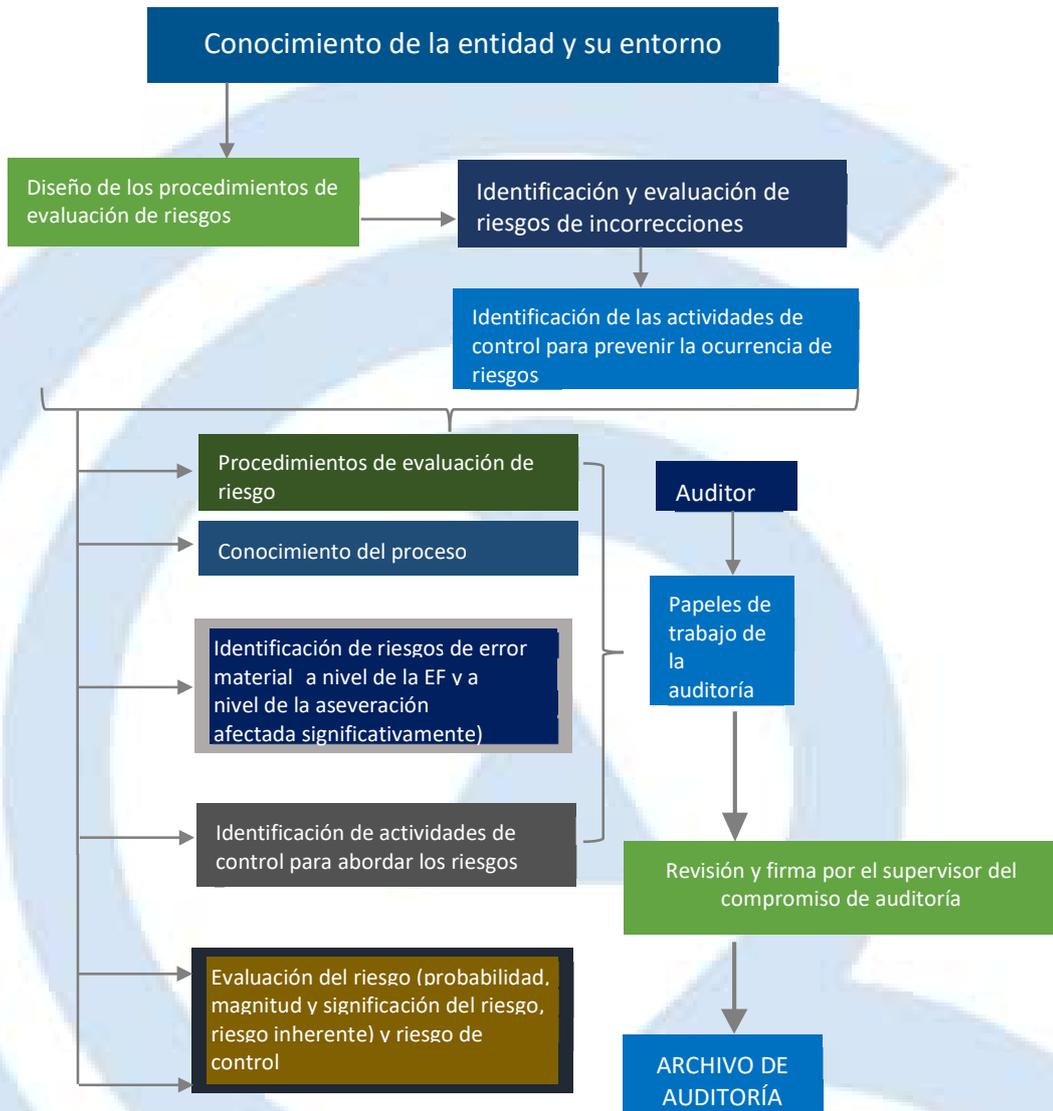


Gráfico nº 5 Secuencia del proceso de evaluación de riesgo⁸

⁸ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

IV.5.1. Evaluación de riesgo de incorrección material debido a fraude

El riesgo de representación errónea de importancia relativa puede ocurrir por causa de un error o fraude. A diferencia del error, el fraude es un acto intencional con el propósito de obtener una ventada injusta o ilegal. Sus consecuencias pueden ser un reporte financiero fraudulento o una apropiación indebida de activos.

La responsabilidad primordial por la prevención o detección de fraude descansa en la máxima autoridad y en los responsables de la gobernanza de la entidad, mediante la implementación y funcionamiento de un sistema contable, de la rendición de cuentas y controles internos adecuados.

Salvo que la auditoría revele evidencia contraria, el auditor está autorizado a aceptar las aseveraciones como verdaderas, y las registrará y documentará como genuinas. No obstante, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud profesional de escepticismo, reconociendo que pueden encontrarse condiciones o eventos indicativos de la ocurrencia de un fraude. A pesar de ello, el auditor no debe asumir que la Administración de la entidad o los servidores públicos son deshonestos, ni tampoco que su integridad es incuestionable.

Todo riesgo de fraude identificado es, por naturaleza, un riesgo significativo. El auditor debe manejar esos riesgos de incorrección material por causa de fraude o error como riesgos significativos y, por consiguiente, si no se hace previamente, el auditor debe obtener un buen conocimiento de los controles relacionados con la entidad, incluidas las actividades de control relevantes para esos riesgos, lo cual le permitirá la capacidad de detectar una indicación de fraude en una auditoría de los estados financieros.

El auditor debe evaluar los factores de riesgo de fraude en el contexto de las tres condiciones que generalmente están presentes cuando ocurre un triángulo del fraude (incentivo/presión, oportunidad y actitud/racionalización) al identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

Sujeto a la condición de que los procedimientos de auditoría estén diseñados adecuadamente, los auditores deben estar en la capacidad de detectar un indicio de fraude en una auditoría a los Estados Financieros o Estados de Ejecución Presupuestaria.

De igual manera debe evaluar el conocimiento colectivo que se ha obtenido a través de la auditoría e identificar riesgos de aseveración equívoca material, proveniente de fraude, considerando lo siguiente:

- El tipo de riesgo (es decir, de información financiera fraudulenta o malversación de activos).
- La magnitud del riesgo.
- La probabilidad de que el riesgo resulte en una aseveración equívoca material en los estados de ejecución presupuestaria y financieros.

- La importancia del riesgo (es decir, el riesgo afecta a los estados de ejecución presupuestaria, financieros en conjunto o está relacionado específicamente con una cuenta en particular, una aseveración o tipo de transacción).

Con diferentes leyes y en distintas jurisdicciones, las entidades del sector público requieren contar con sistemas y procedimientos que les permitan identificar y responder ante riesgos de fraude, por tanto, de existir estos sistemas el auditor debe evaluar si funcionan eficazmente y documentar las conclusiones al respecto.

IV.5.1.1. Tipos de fraude

El principal factor que identifica el fraude del error es si la acción fundamental que resultó en la aseveración equívoca de los estados de ejecución presupuestaria y financieros es intencional o no intencional. El fraude es intencional y generalmente involucra el encubrimiento de los hechos.

En la Auditoría Financiera gubernamental podemos identificar los siguientes tipos de fraude:

- Información financiera fraudulenta.
- Malversación de los recursos públicos y de activos.
- Cuando se reúne información para identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, se consideran ambos tipos de aseveraciones equívocas.

La información financiera fraudulenta involucra actos tales como:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos de soporte con base en los cuales se preparan los estados financieros.
- Falsa interpretación, u omisión intencional en los estados financieros, de eventos, transacciones u otra información significativa.
- Aplicación errónea intencional de principios contables relativos a importes, clasificación, forma de presentación o revelación.

La malversación de recursos públicos y de activos, puede lograrse de varias maneras, incluyendo:

- Malversación de ingresos (Ejemplo: Sustraer cobranzas de cuentas por cobrar o desviar los cobros de cuentas castigadas a cuentas bancarias personales, cancelación sospechosa de cuentas no cobradas).
- Malversación de fondos (Ejemplo: utilizar los recursos de inversión en gasto corriente).
- Robo de activos físicos o de propiedad intelectual (p.ej. robo de inventario para uso servidor público o para venta, robo de sobrantes para reventa, colusión con un competidor para revelar información tecnológica a cambio de obtener un pago) hacer que una entidad pague por productos y servicios no recibidos (p.ej. pagos a proveedores

ficticios, pagos no permitidos realizados por proveedores a los agentes de compras de la entidad a cambio de inflar precios pagos a servidor públicos ficticios).

- Usando los activos de una entidad para uso servidor público (p.ej. usar los activos de la entidad como garantía para un préstamo del servidor público o un préstamo a una parte relacionada).

La malversación de activos puede estar acompañada de registros o documentos falsos y puede involucrar a personal de la Administración, servidor público o tercero. El fraude, independientemente de su tipo, con frecuencia se oculta mediante:

- Documentación falsa
- Registros contables clasificados incorrectamente
- Sub o sobre valoración de Activos
- Inventarios Ficticios (Inconsistencia de Registros vrs. Existencias)
- Ingresos Ficticios (Malversación de Ingresos vrs. Entradas de efectivo)
- Proveedores inexistentes
- Colusión entre la Administración, servidor públicos o terceros (Proveedores)

IV.5.1.2. Reconocimiento de ingresos

Este riesgo es obligatorio que el auditor siempre lo considere y documente si lo refutara o si existe una probabilidad que ocurra. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un período posterior.

La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

IV.5.1.3. Eludir los controles

En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude.

IV.5.1.4. Realizar indagaciones de riesgos de fraude

El Auditor debe obtener información para identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, realizado indagaciones con las siguientes instancias acerca de aspectos específicos de fraude:

- La administración.
- Titular de la entidad o directorio.
- Auditoría interna.
- Otras personas dentro de la entidad.

a. Indagaciones con la administración

El Auditor debe indagar con la administración acerca de:

- La evaluación de la Administración sobre los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, incluyendo la naturaleza alcance y frecuencia de tales evaluaciones.
- El proceso de la Administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualquier riesgo de fraude que haya sido identificado por la Administración o que haya llamado su atención.
- Comunicación de la Administración, con el titular de la entidad o del sector, respecto de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude.
- Comunicación de la Administración, si existe con los servidores públicos en relación con sus puntos de vista sobre prácticas de gestión y comportamiento ético.
- Conocimiento de la Administración sobre algún fraude o sospecha de fraude que afecte la entidad.

b. Indagaciones con la máxima autoridad

Se debe indagar, o ejecutar los procedimientos alternativos, para obtener una comprensión acerca de cómo la Máxima Autoridad, ejercen vigilancia sobre los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude y los controles que ha establecido la administración para tratar estos riesgos.

Adicionalmente a la indagación con quienes están a cargo de la gestión con la entidad, se debe:

- Asistir a las reuniones cuando se producen discusiones relacionadas con la vigilancia sobre fraude.
- Leer las actas de tales reuniones.
- Leer los informes presentados en relación con las actividades y controles de la administración sobre el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

c. Indagaciones con auditoría interna

En todas las entidades del sector público, que cuentan con una unidad de auditoría interna, se debe indagar con el jefe y con otro servidor público de control interno según sea apropiado, acerca de:

- Su opinión sobre los riesgos de fraude.
- Si han tenido conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude.
- Si han ejecutado procedimientos para identificar fraude durante el período.
- Si han ejecutado actividades concernientes al diseño y eficacia de los controles de la entidad para prevenir o detectar y corregir fraude.
- Si la administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier hallazgo resultante de esos procedimientos.
- El departamento de auditoría interna tiene conocimiento significativo de presunción de fraude dentro de la organización y, por lo tanto, puede proporcionar información útil en la identificación de riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

IV.5.1.5. Respuestas a los riesgos evaluados

El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos evaluados de error de significancia en los estados financieros.

Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos sustantivos y la revisión de controles. Los procedimientos sustantivos incluyen pruebas de detalle como análisis sustantivos de las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones de datos.

La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos evaluados de error de significancia a nivel de aseveración. Al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá considerar las razones de dichos riesgos para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y revelaciones de datos. Tales razones pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones (la posibilidad de un error de significancia debido a las características particulares de la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación de datos) y el riesgo de control (que la evaluación de riesgos tome en cuenta los controles relevantes).

La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz (es decir, el auditor busca confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos sustantivos).

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

El auditor siempre debe realizar algunas pruebas sustantivas, sin importar si los controles han sido probados. Además, si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de error de significancia a nivel de aseveración es significativo, entonces debe realizar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando el acercamiento a un riesgo significativo consista únicamente de procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle.

IV.5.1.6. Determinar respuestas a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude

Se evaluarán los factores de riesgo de fraude que surgen de la comprensión de la entidad y su entorno (ej. La naturaleza de la entidad, en el sector en el que opera, el tamaño y complejidad de las transacciones).

Por cada riesgo identificado de aseveración equívoca proveniente de fraude, se debe determinar una respuesta de auditoría apropiada. Los riesgos identificados de aseveración equívoca material de fraude son siempre riesgos significativos y, por lo tanto, se debe comprender y evaluar los controles, incluyendo los posibles programas y controles antifraude, que han sido diseñados e implementados para prevenir o detectar aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude. Un riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude no puede ser mitigado completamente por controles. Por lo tanto, se ejecuta también procedimientos sustantivos que respondan al riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude, aun cuando se haya decidido probar la eficacia operativa de los controles.

Como mínimo cuando se diseñan los procedimientos, además de comprender y evaluar los controles diseñados e implementados para prevenir o detectar aseveraciones equívocas provenientes de fraude, se responde a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude de la siguiente manera:

- Respuesta general, respuesta que tiene un efecto general sobre cómo es conducida la auditoría.
- Respuesta específica, respuesta a los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude identificado que involucra a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos específicos de auditoría que serán ejecutados.
- Respuesta para tratar la manipulación de controles por parte de la Administración, respuesta que involucra la realización de ciertos procedimientos para tratar más a fondo el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude debido a la manipulación de controles por parte de la Administración, dado que las formas en que tal manipulación pudiera ocurrir son impredecibles.

También se debe considerar que la evaluación del riesgo de auditoría puede ser cambiante durante el desarrollo de la misma. Por ejemplo, en la etapa de planeación el auditor

gubernamental puede estimar que los riesgos inherentes y de control son bajos. Sin embargo, al aplicar los procedimientos de auditoría, puede concluir que dichos riesgos eran en realidad medios o altos. En este caso, tendrá que ampliar el alcance de sus procedimientos, o llevar a cabo procedimientos adicionales, que le permitan reducir el riesgo de detección a niveles aceptables.

Los riesgos de auditoría estarán influenciados por:

- La probabilidad de que los estados financieros estén influidos por errores o incorrecciones materiales.
- La probabilidad de que las pruebas de auditoría no sean suficientes para identificar los errores o incorrecciones materiales, que puedan existir y la materialidad o importancia relativa de los mismos.

IV.5.1.7. Discusión con el equipo de trabajo

Al identificar los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude, se evalúa la información obtenida con el equipo de trabajo sobre cómo y cuándo los estados de ejecución presupuestaria y financieros de la entidad deben ser susceptibles o aseveración equívoca material proveniente de fraude y como puede ocurrir el fraude.

La discusión con el equipo de trabajo es una parte fundamental para proponer ideas/información sobre como pudiera ser perpetrado un fraude y es importante para la auditoría, debido a:

- Proporciona una oportunidad para que los integrantes del equipo con más experiencia compartan sus conocimientos acerca de cómo y dónde los estados de ejecución presupuestaria o financieros deben ser susceptibles aseveración equívoca material proveniente de fraude.
- Facilita la determinación de cómo compartir dentro del equipo los resultados de los procedimientos de auditoría para responder al riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude, y como tratar con las denuncias de fraude que pueda llegar a tomar conocimiento el equipo de auditoría.

Para documentar el procedimiento realizado por medio de la entrevista sobre el riesgo de fraude diligenciar el formato «**Identificación de riesgo de fraude**» el cual debe quedar como evidencia en los papeles de trabajo de la auditoría. Debe dejar uno formato por cada funcionario entrevistado. Si durante la entrevista identifica riesgos de fraude deberá trasladarlos y diligenciar el formato «**Matriz de Riesgo de Fraude**», relacionados con incorrección material o fraude, adicionalmente en todas las auditorías sin excepción deberá incluir los dos riesgos obligatorios de evaluar por el auditor reconocimiento de ingresos y que la administración pueda eludir los controles.

IV.5.1.8. Evaluación de riesgos de incorrecciones materiales

Una vez completado el proceso de identificación de riesgos y la determinación de la materialidad, el auditor debe evaluar los riesgos de incorrecciones materiales a nivel de los estados financieros y el nivel de aseveración.

A nivel de los estados financieros, el auditor determina en qué medida los riesgos de incorrecciones materiales se relacionan de manera generalizada con el estado financiero en su conjunto y afectan muchas de las aseveraciones. De ser aplicable, el auditor necesita identificar las aseveraciones afectadas.

A nivel de la aseveración, el auditor debe evaluar los riesgos de incorrecciones materiales, en términos de probabilidad y magnitud (riesgos inherentes) y su importancia e impacto en la presentación de los estados financieros, que puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Al mismo tiempo, el auditor debe evaluar el riesgo de control que tendrá un impacto en el plan del auditor para probar la efectividad operativa de los controles.

Los procedimientos de evaluación de riesgo incluyen; indagaciones con la administración y otras personas claves de la entidad, procedimientos analíticos, observaciones e inspecciones.

En qué medida un riesgo que ha sido identificado requiere especial consideración en la auditoría, es decir, se trata o no de un riesgo significativo, es algo que también debe ser evaluado por el auditor utilizando su juicio profesional y tomar en cuenta la probabilidad y magnitud de incorrecciones materiales como resultado de evaluaciones de riesgos inherentes.

Para determinar que riesgos son significativos el auditor debe considerar por lo menos lo siguiente:

- Se haya determinado una posibilidad de fraude (todo riesgo de fraude se debe considerar como significativo).
- Si el riesgo es un riesgo de fraude o error.
- Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica.
- La complejidad de las transacciones.
- Si el riesgo involucra transacciones significativas con partes relacionadas.
- Si el riesgo involucra transacciones significativas con terceros.
- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre.
- Si el riesgo involucra transacciones significativas que están fuera del curso normal de las transacciones de la entidad auditada o que de otra manera parezcan inusuales.
- Si el riesgo también afecta el cumplimiento con las leyes y reglamentos que tienen un efecto directo o indirecto en los estados financieros.

Los riesgos identificados y evaluados, ya sea por fraude o error, pueden cambiar durante una auditoría a medida que el auditor obtiene evidencia de auditoría adicional.

IV.5.1.9. Formas de Evaluar los Riesgos

a) Haciendo uso del juicio profesional sobre numerosos factores.

En una auditoría a estados financieros o de ejecución presupuestaria, según sea la auditoría del caso, el auditor debe tener un criterio en conjunto para calificar el grado de exposición a riesgo de distorsión de los Activos, los Pasivos, el Patrimonio y los Ingresos, Costos y Gastos. En una auditoría a estados financieros la calificación del riesgo inherente y del riesgo de control es la base para definir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, mediante las pruebas sustantivas durante la realización del examen.

b) Analizando el sistema de control interno

Al evaluar el control interno se debe detectar las debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y control interno, así como del no-cumplimiento con controles internos identificados, las condiciones o eventos que aumentan el riesgo de error e incorrecciones, que entre otras incluyen:

- Cambios en servidor público clave incluyendo salida de ejecutivos clave.
- Cuestiones con respecto de la integridad o competencia de la administración.
- Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad de ajustes.
- Importantes al final del ejercicio.
- Cantidad de transacciones no rutinarias o no sistemáticas.
- Presiones inusuales dentro o sobre una entidad.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

c) Analizando resultados de pruebas

El término incorrecciones materiales se refiere a distorsiones intencionales de la contabilidad y de los estados financieros, tales como informaciones deliberadamente mal presentado o apropiación indebida de los activos. El auditor tiene la responsabilidad, dentro de las limitaciones inherentes del proceso de auditoría, por planear su examen para buscar errores e incorrecciones es que pudieran afectar en forma importante los estados financieros.

Debido a que un auditor normalmente no puede distinguir si una discrepancia en los datos es causada por una incorrección, hasta no haber detectado e investigado las causas, la dirección del trabajo de auditoría en cuanto a las actividades de registro contable, se orientan principalmente a identificar errores en los datos. Sin embargo, el auditor debe considerar la posibilidad de identificar las incorrecciones materiales a través de su examen.

Existe en forma independiente de la auditoría realizada, la función del auditor gubernamental consiste en *evaluarlos adecuadamente*, lo cual en la práctica puede hacerse en forma independiente o combinada. En el caso del **riesgo de control el auditor debe aplicar las pruebas de cumplimiento necesarias para probar los controles en los que depositará su confianza.**

El **Riesgo Inherente** es susceptible de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individual o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

Los factores que influyen en el riesgo inherente a nivel de los estados financieros son entre otros los siguientes:

- Número e importancia de los ajustes y diferencias determinadas en auditorías anteriores y que la Entidad no las haya registrado.
- Experiencia y competencia del servidor
- El grado en que los activos estén expuestos a fraude público contable o del área de presupuesto (auditoría de ejecución presupuestaria) que sea responsable del componente a revisar.
- Naturaleza y magnitud de las partidas a examinar.
- Integridad de la Administración.
- Experiencia y conocimientos de la administración y cambios durante el período.
- Presiones inusuales sobre la administración.
- La naturaleza de la entidad.
- Factores que afecten la industria en la que opera la entidad.

A nivel de cuentas, saldos o transacciones:

- Cuentas susceptibles a representaciones erróneas. Ejemplo; Cuentas ajustadas año a año o que implican alto grado de estimación.
- Complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir usar el trabajo de un experto.
- El grado de juicio implicado para determinar saldos de cuentas.
- Susceptibilidad de los activos a pérdidas o malversación.
- La terminación de transacciones inusuales y complejas, particularmente en o cerca del fin del período.
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario.

El riesgo de auditoría puede estar originado en la ineficacia del procedimiento, mala aplicación del mismo, o bien incorrecta definición del alcance u oportunidad.

En el Riesgo de Detección el auditor establece la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, es decir, que este Riesgo está bajo su control, mientras que los otros dos tipos de riesgo no (Riesgo de control y Riesgo Inherente).

El riesgo de detección se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control.

Las siguientes premisas brindan al auditor identificar los riesgos:

- ✓ A menor riesgo inherente y de control, mayor riesgo de detección que acepte el auditor (pruebas más sencillas, alcances menores, etc.).
- ✓ Para las cuentas o grupos significativos de transacciones, no se deben eliminar totalmente las pruebas sustantivas, aun cuando los riesgos inherentes y de control sean bajos. Por lo que, a mayor riesgo inherente y de control, menor será el riesgo de detección que acepte el auditor (mayor combinación de pruebas, alcances más extensos, menor rango de materialidad de desempeño etc.).

Se considera significativo cuando, como consecuencia de su omisión o de una inadecuada exposición podría provocar un cambio en la opinión del profesional sobre el objeto examen de la auditoría

Para determinar si el riesgo es significativo, el auditor debe considerar los siguientes aspectos:

- ✓ Que en todos los casos se origine de transacciones significativas, no rutinarias e inusuales.
- ✓ La intervención por parte de la alta dirección es mayor.
- ✓ Se origine de transacciones de difícil implementación del control.
- ✓ De Estimaciones contables sujetas a diferentes interpretaciones.

La estimación de riesgos es un ejercicio subjetivo y tiene una relación directa con los objetivos de auditoría. En el caso de una auditoría de estados financieros, se debe tener un criterio para en conjunto calificar el grado de exposición a riesgo de distorsión de los Activos, los Pasivos y el Patrimonio y los Ingresos, Costos y Gastos.

En la tabla se explican los objetivos generales relacionados con los componentes de los estados financieros:

OBJETIVOS GENERALES

COMPLETOS	AUTENTICOS	EQUITATIVOS Y CONSISTENTES
Activos: Que todos los activos estén incluidos en los Estados financieros.	• Que los activos revelados en los Estados financieros realmente existan y pertenezcan legítimamente a la Entidad.	• Que los activos han sido apropiadamente contabilizados, valuados, clasificados y revelados sobre bases consistentes con las utilizadas en años anteriores.

COMPLETOS	AUTÉNTICOS	EQUITATIVOS Y CONSISTENTES
<p>Pasivos: Que no existan pasivos sin contabilizar. Todas las cuentas de patrimonio han sido contabilizadas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Que los pasivos contabilizados realmente fueron incurridos y sean deudas legítimas a cargo de la Entidad. • Las cuentas de patrimonio contabilizadas representan los haberes del Estado en la Entidad. 	<ul style="list-style-type: none"> • Que los pasivos y el patrimonio están apropiadamente contabilizados, valuados, clasificados y revelados sobre bases consistentes con las utilizadas en años anteriores.
<p>Ingresos Costos y Gastos: Que todos los ingresos, costos y gastos incurridos por la Entidad, fueron contabilizados en el período contable al cual corresponden.</p> <p>Todos los eventos que pudieran afectar los resultados han sido contabilizados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Que todos los ingresos y gastos contabilizados corresponden a la Entidad. • Que todos los eventos que pudieran afectar los resultados efectivamente corresponden a la entidad. 	<ul style="list-style-type: none"> • Que los ingresos, costos y gastos están apropiadamente contabilizados, clasificados y revelados sobre bases consistentes con las utilizadas en años anteriores. • Que las contingencias han sido reveladas.

El riesgo de que los estados financieros incluyan errores o incorrecciones depende básicamente de:

- La efectividad del sistema de controles internos contables y
- La competencia o integridad de la administración con relación a los procesos y registros adecuados.

Como estrategia de auditoría se puede establecer que:

- Para las áreas de «riesgo bajo», realizar revisiones analíticas, con pruebas sustantivas limitadas y comprobaciones de control interno suficientes para confirmar la percepción de «riesgo bajo».
- Para las áreas de «riesgo medio» se efectuarían pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas en un grado mayor que para el «riesgo bajo».
- Para las áreas de «riesgo alto», se efectuarían pruebas sustantivas de alcance amplio (mayor al 70% del componente) y se prescindiría de hacer pruebas de cumplimiento (en el caso componentes o cuentas importantes para los estados financieros de Auditorías Financieras).

IV.5.1.10. Aspectos de TI en los riesgos identificados

Cuando se detallan los riesgos identificados se considera factores con respecto a aspectos automatizados de la TS y el proceso de revelación tales como:

- La integridad de la información transmitida o enviada a través de interfaces, es decir, la transferencia automatizada de la información desde una aplicación a otra.
- El reprocesamiento de la información rechazada o inusual y el procesamiento de archivos erróneos resultantes.
- La posibilidad de que se duplique el procesamiento de información de entrada o de información enviada a través de interfaces, especialmente si usa el procedimiento por lotes.
- El Efecto de la información inexacta o incorrecta es el archivo maestro.
- La posibilidad de errores sistemáticos que afectan los cálculos.
- La capacidad para alterar la secuencia normal de procesamiento de información.

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

Para documentar los riesgos de error material diligenciar el formato «**Análisis de Riesgos de Auditoría**», en el cual se trasladarán los riesgos significativos identificados probabilidad, impacto y valoración.

IV.6. Determinación de la Materialidad en la planeación y realización de la Auditoría

De conformidad con el Marco del Consejo Internacional de Normas de Contabilidad para la preparación y presentación de los estados financieros, la información es material, en caso de que su omisión o su representación errónea puedan influenciar las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La materialidad debe ser más bien relevante para los usuarios que para quien elabora los estados financieros. La materialidad debe ser considerada y revisada en las fases de planeación, realización, finalización y revisión de la auditoría.

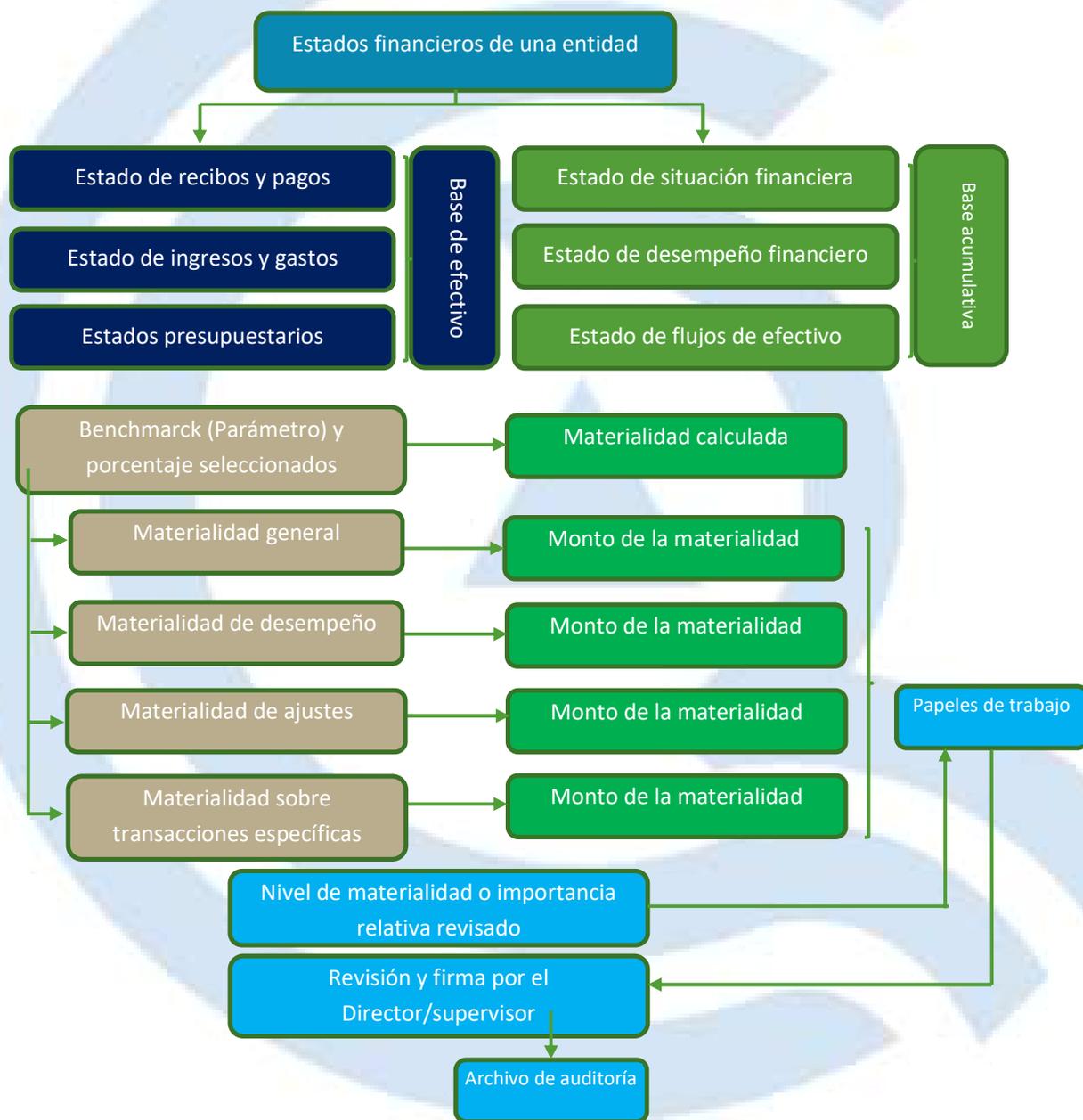
IV.6.1. Criterios para determinación de la materialidad

No existe una norma estandarizada para determinar cómo calcular la materialidad o importancia relativa. En consecuencia, el juicio profesional del auditor, el monto y la naturaleza de las incorrecciones son factores a considerar para su determinación. A continuación, se presentan algunos criterios para establecer la materialidad:

- El volumen de ingresos generalmente representa la principal referencia de cálculo.
- El Total de Activos en entidades que tienen altas acumulaciones de bienes.
- Utilidad neta antes de impuestos, cuando esta se basa sobre ganancias sostenibles.

- Cuando se genera pérdidas, el auditor debe considerar colocar mayor énfasis en el volumen de Ingresos.
- Los niveles de Activos y Pasivos deben tener relevancia cuando se presentan utilidades.

En la siguiente gráfica se describe el proceso para la determinación de la materialidad:



Gráfica nº 6

Panorama de la determinación de la materialidad en la planeación y en la realización de la auditoría⁹

⁹ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

IV.6.2. Concepto de materialidad aplicación a la planeación de una auditoría

Al momento de establecer el Plan General de Auditoría, el auditor debe determinar la materialidad o importancia relativa a aplicar para los estados financieros, en su conjunto, durante la auditoría.

Puede haber algunos tipos de operaciones, saldos de cuentas o divulgación de información donde sea razonable esperar que ciertas incorrecciones con respecto a montos de menos significación tendrán influencia sobre las decisiones económicas y no económicas de los usuarios de los EF. En el supuesto de que el auditor concluya que tales posibilidades existen, deberá, entonces, proceder a calcular la materialidad más baja para esos tipos específicos de operaciones.

El auditor debe analizar el asunto de la materialidad desde la perspectiva de los usuarios. Cuando la materialidad haya sido determinada, deberá documentarse y comunicársele a todo el equipo involucrado, debido a que la misma afectará el alcance del trabajo de auditoría a realizar.

IV.6.3. Materialidad general

Se refiere a la materialidad de los estados financieros en su conjunto, es el punto de partida de todas las materialidades, porque representa un valor monetario que servirá como criterio para identificar incorrecciones materiales en las cifras de los estados financieros de la entidad auditada.

Para determinar la materialidad general se deben desarrollar los siguientes procedimientos:

- **Determinar un punto de referencia:** Consiste en seleccionar un criterio sobre los rubros o cuentas de los estados financieros y/o presupuestarios, por el nivel de importancia y características cualitativas cuando se analizan los estados financieros, se consideran los rubros o cuentas de ingresos, gastos, activos y algún otro rubro que tenga influencia en la situación financiera y resultados de la entidad. La clave es utilizar un punto de referencia que refleje influencia en el comportamiento económico de la entidad y que sea consistente a través del tiempo.
- **Establecer el monto de referencia:** Consisten en obtener el valor monetario del punto de referencia seleccionado porque será la base de cálculo de la materialidad general, es decir; identificar el valor monetario de los rubros o cuentas de ingresos, gastos, activos y algún otro rubro seleccionado como monto de referencia.
- **Seleccionar un porcentaje para cálculo:** Consiste en establecer un porcentaje que sirve para realizar el cálculo de la materialidad general aplicando dicho porcentaje sobre el monto de referencia, el presente Manual incluye las Tabla n° 1 y 2 que presentan los porcentajes a ser aplicados, los cuales deberán ser considerados por los auditores.

Entre los factores que pueden afectar la identificación de una referencia adecuada están:

- Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- sí hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

Aunque no existen referencias técnicas específicas en las NAGUN e ISSAI para determinar los porcentajes aplicables para el cálculo de la Materialidad General o también conocida como Materialidad de los Estados Financieros en su conjunto, el juicio profesional y la experiencia permiten formar su Administración para el cálculo de la misma, el siguiente cuadro muestra los porcentajes establecidos por la CGR, cuya aplicación dependerán de la naturaleza de la entidad y el punto de referencia¹⁰ previamente seleccionado:

¹⁰ Punto de Referencia se refiere a un parámetro (Ingresos, gastos, activos, pasivos, patrimonio).

Tabla n°1 Cálculo de la Materialidad General sobre estados financieros

Naturaleza de la entidad	Punto de referencia	Porcentaje
Empresas Públicas y otras entidades que administren recursos públicos	Utilidad antes de impuesto	Del 5 hasta 10%
	EBITDA**	Del 2 hasta 5%
	Activos netos	Del 0.5 hasta 3%
	Total de ingresos	Del 0.25 hasta 3%
Entidades públicas y otras entidades no financieras que administren recursos públicos	Activos netos	Del 0.25 hasta 3%
	Patrimonio neto	Del 1 hasta 5%
	Total de gastos	Del 0.25 hasta 3%
	Total de ingresos	Del 0.25 hasta 3%

**Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.

Fuente: propia

Tabla n°2 Tabla para calcular la materialidad sobre estados presupuestarios

Tipo de entidad	Punto de referencia	Porcentaje
Empresas públicas, Entidades públicas y otras entidades no financieras que administren recursos públicos	Total, realización del presupuesto de ingresos	0.25 - 3%
	Total, realización del presupuesto de gastos	0.25 - 3%

Fuente: propia

Ejemplo para el cálculo de la materialidad general

Determinar «Materialidad General»

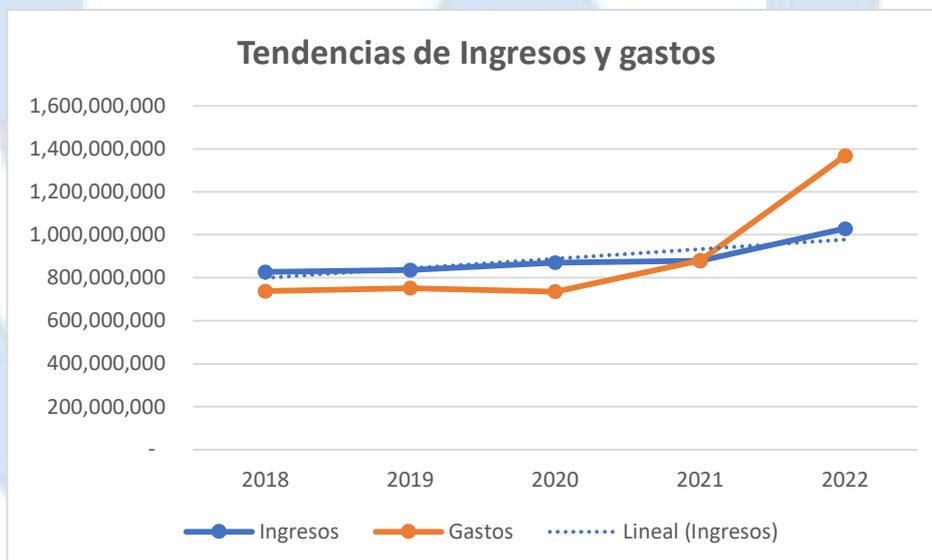
La CGR realizará una auditoría financiera sobre los estados de ejecución presupuestaria del Ministerio XX.

Para determinar la Materialidad General se consideraron los siguientes factores:

Punto de referencia: Debido a que se está auditando los estados de ejecución presupuestaria, no aplican como puntos de referencia: activos, ni utilidad antes de impuestos, por lo cual se tiene que escoger como posibles puntos de referencia los ingresos y los gastos del estado de ejecución presupuestaria.

Para tener una base sólida para justificar la selección del mejor punto de referencia en este caso vamos a suponer que el equipo hará una comparación histórica de los ingresos y gastos para conocer su comportamiento y saber cuál ha sido más estable para dejarlo como punto de referencia (este es solamente un ejemplo de cómo se puede realizar un análisis no en todos los casos se tendría que hacer un análisis de tendencias de ingreso y gastos), es importante que los auditores describan cuales fueron los factores por los cuales escogió determinado parámetro (cifras en dólares solo para efectos del ejemplo):

	2018	2019	2020	2021	2022
Ingresos	827,708,420	836,069,112	870,905,325	879,702,348	1,028,851,868
Gastos	737,413,019	752,462,264	735,464,493	880,072,824	1,368,125,446



Según la gráfica, los ingresos presentan un comportamiento más estable respecto a los gastos, por lo tanto, el equipo de auditoría decide utilizar «los ingresos» como punto de referencia aplicable para determinar la materialidad general.

Porcentaje aplicable: Se consultó los porcentajes en la Tabla n° 2 en ese ejemplo y se determinaron los criterios utilizando la tabla para calcular la materialidad, de acuerdo con lo siguiente:

- El Ministerio es una entidad no orientada a las ganancias.

- Se seleccionó «ingresos» como punto de referencia, la tabla recomienda utilizar como porcentaje aplicable desde 0.25 hasta 3%.
- Como punto medio considerando la comprensión de la entidad y el control interno el equipo de auditoría decide utilizar un 1.5% (este es un ejemplo orientativo pudo haber escogido un 2% o llevarlo al máximo que sería un 3%, la selección del porcentaje proviene del juicio profesional).

Materialidad General: Se determinó una materialidad general de **\$15,432,778** para la auditoría del período 2022, se determinó con los siguientes cálculos:

Evaluación	Resultado
Punto de referencia:	2022
Monto de referencia: \$	1028851,868
% seleccionado:	1.5%
Materialidad general \$	15432,778

IV.6.4. Materialidad de desempeño

Además del nivel de materialidad general (MG), el auditor debe determinar el **nivel de materialidad de desempeño (MD)**, a los efectos de evaluar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, duración y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

Este concepto se refiere al monto o montos fijados, por el auditor, a una materialidad menor para los EF considerados como un todo, con el fin de reducir a un nivel bajo adecuado, la probabilidad de que un agregado de presentaciones erróneas, no corregidas o detectadas exceda la materialidad de los estados financieros en su conjunto. En otros términos, la materialidad en el desempeño es fijada por debajo de la materialidad de los EF como un todo (materialidad general). Debido al riesgo de «sobre valoración de la materialidad».

La determinación de la materialidad de desempeño no es un simple cálculo e implica el ejercicio del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de evaluación de riesgos; y la naturaleza y el alcance de las representaciones erróneas identificadas en auditorías previas y, por lo tanto, las expectativas del auditor en relación con las representaciones erróneas en el período actual.

Por ejemplo, si los estados de ejecución presupuestaria o los estados financieros son modificados en la etapa final de auditoría y las materialidades disminuyen, el trabajo de auditoría se realizó con materialidad sobre valorado ocasionando lo siguiente:

- Criterio sesgado en la selección de los rubros y/o cuentas de los estados financieros a auditar.
- Menor alcance en selección de las muestras para probar los rubros de los estados financieros.
- Evaluación incorrecta de las posibles incorrecciones materiales.

Por lo tanto, la materialidad de desempeño es similar a un seguro para cubrir el riesgo de sobre valoración de la materialidad, porque durante el transcurso de la auditoría se utiliza una materialidad menor como criterio para seleccionar la revisión de rubros, muestras y análisis de las incorrecciones materiales. Es importante hacer énfasis que el análisis final de las incorrecciones materiales se realiza con base a la materialidad general, pero la auditoría se realizará con base a la materialidad de desempeño.

Para determinar la materialidad de desempeño se deben cumplir las siguientes premisas:

- Monto de materialidad general: Antes de determinar la materialidad de desempeño, se debería contar con el monto de la materialidad general.
- Riesgo de incorrecciones materiales o cambios: La materialidad de desempeño es una materialidad reducida, que se determina por el riesgo de cambios en las cifras del estado de ejecución presupuestaria o financieros, ya sea por fraude, error o negligencia de la propia administración, por lo tanto, el auditor debe considera lo siguiente:
 - Riesgo bajo: Silos estados de ejecución presupuestaria los estados de ejecución presupuestaria o financieros no tienen probabilidad de cambio, o son cambios menores durante la auditoría.
 - Riesgo medio: los estados de ejecución presupuestaria los estados de ejecución presupuestaria o financieros tienen probabilidades de cambios importantes durante la auditoría.
 - Riesgo alto: Silos estados de ejecución presupuestaria los estados de ejecución presupuestaria o financieros tienen altas probabilidades de cambios importantes durante la auditoría. Si es primera auditoría siempre se deberá considerar riesgo alto de incorrecciones materiales porque se desconoce el comportamiento de la entidad.

La selección de los niveles de materialidad de desempeño dependerá de las incorrecciones materiales: mientras mayor sean los riesgos de detección, menor será riesgo de materialidad de desempeño, lo que dará lugar a la realización de más pruebas de controles o procedimientos sustantivos (y viceversa). Por consiguiente, existe una relación «inversa» entre la materialidad de desempeño y los riesgos de detección de incorrecciones materiales. Para seleccionar los porcentajes a utilizar se usará la Tabla n° 3 abajo descrita

Tabla n° 3 para calcular la Materialidad de Desempeño

Riesgo de cambios en los EF (Incorrecciones materiales)	Base de calculo	Desde	Hasta
Riesgo bajo	Materialidad general	75%	80%
Riesgo medio		60%	70%
Riesgo alto		50%	55%

Fuente: Elaboración propia

Siguiendo con el ejemplo anterior en el cual se determinó una materialidad general se procederá a realizar los siguientes análisis para calcular la materialidad de desempeño:

Determinar «Materialidad de desempeño»	
Para determinar la materialidad de desempeño se consideraron los siguientes factores:	
Materialidad general: Se determinó un monto de materialidad general por \$15,432,778	
Riesgo de errores o cambios (incorrección material): Se considera utilizar un criterio conservador porque no se tiene historia de errores o cambios en los rubros de los estados de ejecución presupuestaria, por lo tanto, se asumirá que existe un riesgo «Alto» .	
Porcentaje: Se determinaron los criterios utilizando la Tabla No.3 para calcular la materialidad de desempeño, de acuerdo con lo siguiente:	
<ul style="list-style-type: none"> • Se considera riesgo alto de cambios y errores en las cifras de los estados de ejecución presupuestaria. • La tabla sugiere utilizar desde el 50% hasta el 80%, pero como punto medio el equipo de auditoría decide utilizar un 50% debido a que hay un riesgo Alto de errores en los estados de ejecución presupuestaria (incorrección material). 	
Materialidad de desempeño: Se determinó una materialidad de desempeño de \$7,716,389 para la auditoría del período 2022, se determinó con los siguientes cálculos:	
Evaluación	Resultado
Materialidad general:	\$ 15,432,778
Porcentaje seleccionado	50%
Materialidad de desempeño:	\$ 7,716,389

IV.6.5. Materialidad de ajustes

Durante el transcurso del desarrollo de la auditoría, el auditor probablemente identifique ajustes o reclasificaciones, que deba sugerir a la entidad auditada. Sin embargo; la auditoría se basa en importancia relativa y no todos los ajustes y reclasificaciones deberían ser registrados y sugeridos a la administración. Únicamente se deberían registrar los que se consideren relevantes para la auditoría, por lo tanto, la materialidad de ajustes es el criterio del auditor para registro y propuesta de ajustes y reclasificaciones.

Para disponer de una orientación sobre que monto sería considerado material para proponer un ajuste o reclasificación, el auditor calculara una materialidad de ajuste, es decir todo monto igual o mayor a esa materialidad será considerado un ajuste o reclasificación y será propuesto a la entidad para su inclusión en los estados financieros. Esto evitará que se propongan ajustes o reclasificaciones que no sean significativos.

Para determinar la materialidad de ajustes se deben cumplir las siguientes premisas:

- Monto de materialidad general: Antes de determinar la materialidad de ajustes, se debería contar con el monto de la materialidad general.

- Pronosticar la cantidad de ajustes y reclasificaciones: Es necesario que el auditor estime la cantidad de ajustes y reclasificaciones que podrían impactar durante el transcurso de la auditoría, se puede basar en su experiencia de años anteriores con el cliente o si es una auditoría nueva tendría que suponer que serán varios ajustes.
- Seleccionar un porcentaje de referencia: Consiste en seleccionar un porcentaje que se aplicará y descontará sobre la materialidad general para lo cual utilizará los porcentajes incluidos en la Tabla n°4.

Aunque no existen referencias técnicas específicas para determinar los porcentajes aplicables para determinar la materialidad de ajustes, el juicio profesional y la experiencia permiten formar a la Administración el cálculo de la materialidad de ajustes, por lo que el siguiente cuadro muestra sugerencias de porcentajes aplicables, dependiendo de la cantidad de ajustes y reclasificaciones que el auditor estime identificar durante el transcurso de la auditoría.

Tabla n° 4 para calcular la materialidad de ajustes

Riesgo	Base de calculo	Desde	Hasta
Historia de varios ajustes	Materialidad general	1%	5%
Historia de Pocos ajustes		6%	10%

Fuente: Elaboración Propia

Determinar «Materialidad de ajustes»	
Para determinar la materialidad de ajustes se consideraron los siguientes factores:	
Materialidad general: Se determinó un monto de materialidad general por \$15,432,778	
Pronóstico de cantidad de ajustes y reclasificaciones: Se considera utilizar un criterio conservador porque no se tiene historia de la cantidad de ajustes y reclasificaciones en los rubros de los estados de ejecución presupuestaria, por lo tanto, se asumirá que podrían ser «varios».	
Porcentaje: Se determinaron los criterios utilizando la tabla No.4 para calcular la materialidad de ajustes, de acuerdo con lo siguiente:	
<ul style="list-style-type: none"> • Se considera que habrá varios ajustes y reclasificaciones en los rubros de los estados de ejecución presupuestaria. • La tabla sugiere utilizar desde el 1 hasta el 5%, el equipo de auditoría decide utilizar un 5%, debido a que se trata de primera auditoría y pronostica varios ajustes y reclasificaciones. 	
Materialidad de ajustes: Se determinó una materialidad de ajustes de \$771,639 para la auditoría del período 2022, se determinó con los siguientes cálculos:	
Evaluación	Resultado
Materialidad general:	\$ 15,432,778
% corte seleccionado:	5%
Materialidad de ajustes	\$ 771,639

Esto quiere decir que todas las deficiencias o errores identificados que sean iguales a \$771.639 o más deben ser propuestos a la entidad como ajuste o reclasificación.

IV.6.6. Materialidad Específica

Es una materialidad derivada que tiene como objetivo establecer un monto para revisar saldos (balance) y transacciones (presupuestarios y gestión) específicos, principalmente en contexto con el riesgo de fraude debido a que en ocasiones existen temas de fraude que posiblemente no se estén auditando porque no son representativos o materiales en los rubros o cuentas del estado de ejecución presupuestaria o estados financieros y probablemente no serían evaluadas por ser menores a la materialidad de desempeño. Esta materialidad es conocida como Materialidad Específica o Materialidad para tipos específicos de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones de información.

Por ejemplo; si el auditor durante el transcurso de la auditoría identifica que existe una probabilidad de un fraude en un rubro o cuenta que no están siendo examinado por la auditoría por ser inmaterial, es posible que las muestras no puedan ser seleccionadas de forma adecuada por ser montos menores. Sin embargo, la materialidad específica de auditoría podría determinarse para poder probar los montos específicos que estén que el auditor crea que pueden ser susceptibles a fraude.

Para determinar la materialidad específica, el auditor podrá utilizar su juicio profesional de acuerdo con el contexto del posible riesgo de fraude identificado, considerando lo siguiente:

- **Naturaleza:** El auditor deberá documentar los indicios de fraude establecidos para considerar una materialidad específica para la auditoría.
- **Determinación exclusiva:** La materialidad específica debe ser aplicada única y exclusivamente a un rubro o cuentas del estado de ejecución presupuestaria o financiero o cuenta contable asociada al riesgo de fraude, no puede ser utilizada a nivel general.
- **Monto de la materialidad:** El auditor deberá utilizar su juicio profesional para seleccionar un monto de materialidad específica de acuerdo con las circunstancias identificadas sobre el rubro o cuenta contable asociada al riesgo de fraude.

Determinar «Materialidad específica»

Para determinar la materialidad específica se consideraron los siguientes factores:

Naturaleza: Se identificó que existe un posible riesgo de fraude sobre el rubro de honorarios profesionales porque hay un supuesto de que no se hayan recibido los servicios relacionados y únicamente se cuenten con documentos. La cuenta contable no fue seleccionada para la auditoría porque es menor a la materialidad de desempeño, pero el equipo de auditoría considera importante realizar procedimientos de auditoría sobre la cuenta, debido al posible riesgo de fraude.

Determinación exclusiva: Se considera determinar una materialidad específica para poder revisar la cuenta de honorarios profesionales, el monto total que suman las transacciones de la cuenta es por 6,836,404.

Monto de la materialidad: Se determinaron los criterios para determinar el monto de materialidad específica:

- Se considera revisar las transacciones de la cuenta mayores al 5% del monto de la cuenta.
- Se determinó una materialidad específica por 341,820 para la auditoría sobre la cuenta de honorarios profesionales, se determinó con los siguientes cálculos:

Evaluación	Resultado
Monto cuenta contable	6,836,404
% corte seleccionado:	5%
Materialidad específica	341,820

Para documentar los Cálculos de la Materialidad General, Materialidad de Desempeño, Materialidad de Ajustes y Materialidad Especifica esta último solamente si aplicará, el auditor deberá diligenciar el formato «**Materialidad**», el cual incluye las opciones para justificar el Parámetro seleccionado, el porcentaje aplicado y los tipos de materialidades.

IV.6.7. Revisión del nivel de materialidad o importancia relativa

Durante la realización de una auditoría pueden presentarse nuevas situaciones o cambios en las circunstancias no previstos al momento de determinar los niveles de materialidad, por tanto, el auditor debe revisar la materialidad de los estados financieros en su conjunto y, de ser aplicable, el nivel o niveles de materialidad para tipos particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de información. La revisión de esos niveles de materialidad y las razones que la fundamentan deben documentarse en los papeles de trabajo de auditoría y proceder a actualizar la materialidad determinada originalmente.

Otra circunstancia que el auditor debe considerar para revisar la materialidad y proceder a su actualización si es aplicable, es si la auditoría es preliminar es decir con cifras a un corte distinto al año completo, Ej: Estados Financieros al 30/09/20xx, en este caso debe actualizar la materialidad con cifras al 31/12/xxx para comparar si ha habido cambios que afecten el alcance de la auditoría.

Para documentar la actualización de la materialidad deberá diligenciar el formato «**Evaluación de la Actualización de la Materialidad**», el cual incluye las opciones para evidenciar la actualización de la materialidad.

IV.7. Identificación de los controles internos para prevenir y detectar riesgos de incorrección material a nivel de aseveraciones

Para efectos de mitigar los riesgos de incorrecciones materiales en la preparación y presentación de los Estados Financieros, la Administración Pública establece controles internos en las entidades, partiendo de su conocimiento y comprensión de la entidad a través de un diagrama de flujo vinculando los riesgos a cada etapa del proceso, el auditor necesita identificar aquellos controles que están previstos para mitigar los riesgos identificados, a nivel de la aseveración.

En las entidades del sector público, las actividades de control relevantes para el proceso de información financiera deben estar bajo normas financieras y reglamentos, circulares gubernamentales, políticas gubernamentales, normas y reglamentos de adquisición, etc.

Al seguir un enfoque para la auditoría basado en el riesgo, el auditor debe tener en cuenta esas normas, reglamentos y políticas que están relacionadas con riesgos identificados de incorrecciones materiales.

Ejemplo: Identificación de actividades de control que abordan el riesgo ¹¹

Riesgo	Actividad de control
Reclamo de pago por un viaje de un servidor público que está siendo pagado a una tarifa incorrecta.	Se debe Efectuar un chequeo independiente de los datos existentes (por ejemplo, tarifas aprobadas por el Gobierno para pagos de viaje) en relación con el reclamo de pago procesado por un servidor público.

Nota: Este riesgo ocurrirá a nivel de la aseveración en los estados financieros.

Es muy importante para el auditor comprenda el vínculo entre la evaluación de riesgo y las aseveraciones de auditoría. El auditor debe identificar los riesgos que causan incorrecciones materiales en los EF.

La Administración de la entidad hace diversas aseveraciones mientras está preparando los EF. En consecuencia, el auditor debe asegurarse que el riesgo identificado sea relevante para la(s) aseveración(es). Después de haber identificado el riesgo, el auditor debe evaluar «*qué puede salir mal*», a nivel de la aseveración, como resultado de ese riesgo.

¹¹ Fuente Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

Las aseveraciones usadas por el auditor para considerar diferentes tipos de potenciales errores materiales que pueden ocurrir, se pueden clasificar dentro de las tres categorías que aparecen en el siguiente cuadro y pueden asumir las modalidades allí descritas:

A. Aseveraciones acerca de tipos de transacciones y eventos para el período		
No.	Aseveración	Descripción
1	Ocurrencia	Las transacciones y eventos que se han registrado y divulgado han ocurrido, y esas transacciones y eventos pertenecen a la entidad.
2	Integridad o totalidad	Se han registrado todas las transacciones y eventos que se debían registrar, y se han incluido todas las revelaciones que se debían incluir en los estados financieros.
3	Exactitud	Los montos y otros datos referentes a transacciones y eventos han sido registrados adecuadamente, y las revelaciones relacionadas se han medido y descrito apropiadamente.
4	Medición o Corte/Cierre Presupuestario	Las transacciones y eventos han sido registrados en el período contable o fiscal correcto.
5	Clasificación	Las transacciones y eventos han sido registrados en las cuentas adecuadas.
6	Presentación	Las transacciones y eventos han sido correctamente agregados o desagregados, y claramente descritos, y las revelaciones relacionadas son relevantes y comprensibles en el contexto de los requisitos del marco de información financiera aplicable.
7	Conformidad	Las transacciones y eventos han sido realizados de conformidad con la ley, normas u otras autoridades.
B. Aseveraciones acerca de los saldos contables y las revelaciones relacionadas a final del período		
No.	Aseveración	Descripción
1	Existencia	Los activos, pasivos y participaciones en el capital en una determinada fecha.
2	Derechos y obligaciones	La entidad tiene o controla el derecho a los activos y pasivos, los cuales son obligación de la entidad.
3	Integridad o totalidad	Todos los activos, pasivos y participaciones de capital que se debían registrar, han sido registrados, y todas las revelaciones relacionadas que se debían incluir han sido incluidas.
4	Exactitud, valuación y asignación	Los activos, pasivos y participaciones de capital están incluidos en los estados financieros en los montos correspondientes, y todo ajuste de valuación o asignación resultante ha sido adecuadamente registrado, así como toda revelación relacionada ha sido apropiadamente medida y escrita

No.	Aseveración	Descripción
5	Clasificación	Los activos, pasivos y participaciones han sido registrados en las cuentas correspondientes.
6	Presentación	Los activos, pasivos y participaciones de capital han sido correctamente agregados o desagregados, y claramente descritos, y las revelaciones relacionadas son relevantes y comprensibles, en el contexto de los requisitos del marco de información financiera aplicable.

En el caso de que el equipo auditor determine otras aseveraciones, también conocidas como aserciones o afirmaciones, distintas a las requeridas como aseveraciones en las NAGUN, deberá documentar su criterio y tener la aprobación del Encargado de la auditoría. Si así ocurrieran estas aseveraciones adicionales deben ser consideradas al planificar la auditoría de los estados financieros del sector público.

Esto se encuentra estrechamente relacionado con los riesgos de incorrecciones materiales causados por el incumplimiento de las leyes, reglamentos y normas, los cuales establecen el diseño de los procedimientos de auditoría apropiados (aseveración adicional incluida en el cuadro precedente como «cumplimiento»).

El ejemplo a continuación puede ser considerado para evaluar eficazmente los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros. No sería adecuado agregar una aseveración de esta naturaleza para evaluar el cumplimiento con todas las leyes y reglamentos que deben ser evaluados por un auditor del sector público, incluidas aquellas que pudieran ser no relevantes para la auditoría de los estados financieros en cuestión.

Aseveraciones y ejemplos de estado financiero

<p>Transacciones y eventos <i>Para una operación como la compra de equipo de oficina, la Administración asevera en los estados financieros que:</i></p>	
Ocurrencia	La compra realmente tuvo lugar.
Integridad	Todas las transacciones de compra están incluidas en los estados financieros.
Exactitud	Las cantidades y los precios han sido declarados correctamente.
Medición o Corte/Cierre Presupuestario:	La operación fue tratada en el período contable apropiado.
Clasificación	Realmente es una compra de equipo, no un costo de nómina o un vehículo de motor, y se ha contabilizado en la forma correspondiente.
Conformidad	El pago de la asignación por concepto de viajes fue hecho de conformidad con los reglamentos de viaje.
<p>Saldos de cuentas al cierre del año <i>Para los saldos de cuentas al cierre del año, las aseveraciones son ligeramente distintas por cuanto las cosas acerca de las cuales se hacen las aseveraciones son diferentes.</i></p>	
<p>Existencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Son todos estos vehículos automotores, equipos de oficina, terrenos y edificaciones inventarios reales? ¿Existen realmente? • ¿Son estas cuentas comerciales por cobrar reales? ¿Les hemos vendido algo por lo que nos deben dinero? • ¿Se compró efectivamente algo de estas cuentas por pagar y, por lo tanto, se les debe realmente dinero? 	
<p>Derechos y obligaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Somos propietarios de los Edificios, Terrenos? ¿Del carro? ¿De la computadora? • Las cuentas por cobrar deben existir, pero, ¿las hemos contabilizado o les hemos transferido, de otro modo, nuestros derechos sobre ellas? 	

Valuación:

- ¿Se ha calculado correctamente la depreciación sobre los activos no corrientes o circulantes?
- ¿Se encuentra el inventario dañado, tiene una baja rotación o está obsoleto?

Se debe identificar los controles relevantes para la auditoría, cuando la estrategia es de «confianza alta en controles» identificando estos:

- Para los riesgos significativos.
- Para las Transacciones significativas (TS) altamente automatizadas.

Sobre asientos de diario, incluyendo aquellos que registran las transacciones del auxiliar al mayor general. Cuando las regulaciones locales lo requieren (por ejemplo: cuando se está reportando sobre la eficacia del control interno sobre el reporte de información financiera).

Para cada TS de estimación contable que no es afectada por un riesgo significativo, para la cual no se está tomando una estrategia de confianza en controles, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles relevantes sobre el proceso para determinar la estimación contable. Para documentar la identificación de los controles que son relevantes para la auditoría.

Para las transacciones entre partes relacionadas para las cuales no se está tomando una estrategia de confianza en controles, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles, si los hay, que la Administración ha establecido sobre el proceso para identificar, contabilizar y revelar las relaciones entre partes relacionadas.

Además, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles que la Administración tiene establecidos para autorizar y aprobar las transacciones entre las mismas o transacciones fuera del curso normal de transacciones de la entidad.

Cuando se identifica controles relevantes sobre los riesgos identificados:

- Se obtiene una comprensión de las categorías de los controles.
- Se Indaga con el servidor público para comprender cómo son ejecutados los controles.
- Se obtiene información de las consideraciones específicas para identificar los controles que mitiguen los riesgos significativos.

No se requiere que se obtenga una comprensión de todos los controles relacionados con cada TS, cuenta y revelación significativa o para cada aseveración relevante, sino solamente de aquellos controles que sean relevantes para la auditoría.

A manera de ejemplo los controles relevantes pueden ser:

- Controles que se relacionan con los riesgos significativos, asientos de diario, incluyendo los que registran transacciones del libro auxiliar al mayor general, las TS altamente automatizadas, las TS de estimación contable o controles sobre los cuales es requerido reportar de acuerdo con las regulaciones locales.
- Controles que, con base al juicio profesional, son suficientemente sensibles, individualmente o en combinación con otros controles, para prevenir, detectar o corregir aseveraciones equívocas que ocurren para una o más aseveraciones, cuando se toma una estrategia de confianza en controles.
- Los controles tratan apropiadamente el riesgo identificado evaluado a nivel de estados presupuestarios y financieros o de aseveración.
- Los controles operan eficazmente durante todo el período.
- El control opera en un momento específico, pero se relaciona con transacciones acumuladas hasta ese momento.
- La información sujeta al control está completa y es confiable.
- Los controles son aplicados oportunamente o la corrección de aseveraciones equívocas que fueron detectadas por el control ocurre oportunamente.
- La persona que opera el control es competente y objetiva.
- El control es de detección, corrección y es ejecutado por una persona de un nivel superior del nivel de quienes ejecutan los controles.
- Se puede obtener suficiente evidencia de auditoría respecto de la eficacia operativa del control.

IV.7.1. Objetivo y comprensión de los controles relevantes

El objetivo es prevenir, detectar o corregir oportunamente aseveraciones equívocas en los estados de ejecución presupuestaria o financieros, o soportar el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de tales controles.

Comprender cómo son ejecutados los controles, cuando se identifica controles relevantes, se debe obtener una comprensión de cómo están diseñados dichos controles. Cuando se debe identificar controles relevantes para la auditoría, se obtiene información acerca de cómo esos controles operan realmente, y no cómo fueron designados para operar (es decir, se comprende el diseño de los controles y cómo funcionan realmente en la entidad). Al comprender el diseño de los controles se considera si, como operan realmente, son eficaces para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales (es decir, mitigando el riesgo identificado).

Se debe verificar, cuando se ejecuta las pruebas de recorridos, que los controles relevantes han sido implementados, según fueron diseñados. Por tanto, el auditor obtiene comprensión de cómo funcionan los controles, efectuando las siguientes acciones:

- Utilizando un enfoque «descendente» al identificar y comprender los controles que son relevantes para la auditoría.
- Se debe identificar y comprender los controles detección y correctivos.

- Se debe indagar con la Administración y con el servidor público a nivel de supervisión sobre lo que ellos consideran que son los controles importantes y que están diseñados para detectar y corregir aseveraciones equívocas. Obtener una comprensión de la Administración acerca de lo que ellos consideran controles importantes de detección y de corrección ayuda a determinar si se identifica esos controles detección y correctivos como controles relevantes para la auditoría.
- No se debe obtener una comprensión de cada control cuando varios controles logran cada uno el mismo propósito
- El auditor se debe informar sobre el riesgo de manipulación por parte de la administración.

IV.7.2. Tipos de Controles

a. Controles preventivos

Los controles preventivos generalmente son aplicados a cada transacción dentro de una TS o proceso de revelación significativa para prevenir que ocurran aseveraciones equívocas. Prevenir aseveraciones equívocas durante el procesamiento es un objetivo esencial de cada sistema contable.

La ausencia de controles de prevención eficaces aumenta el riesgo que ocurran aseveraciones equívocas materiales en la información, aumentando así la necesidad de controles particularmente sensibles para detectar y corregir oportunamente tales aseveraciones equívocas.

b. Controles de detección y corrección

Los controles detección y corrección son aplicados generalmente fuera de la TS a grupos de transacciones que han sido procesadas o parcialmente procesadas.

Los controles de detección y corrección generalmente varían de una Entidad a otra, a diferencia de los controles preventivos. Muchos controles de detección y corrección dependen de la naturaleza de la Entidad y su entorno, así como de la competencia, preferencias e innovación de las personas que los ejecutan.

Los controles detección y correctivos deben ser procedimientos establecidos formalmente, tales como la elaboración de una conciliación y el seguimiento posterior de los rubros en conciliación e inusuales.

En muchos casos si bien no están formalmente prescritos, estos tipos de controles son una parte integral del control interno de una Entidad. Lo que es importante es que los controles:

- Capturen completa y correctamente toda la información relevante.
- Identifiquen las aseveraciones equívocas potencialmente significativas.

- Sean ejecutados consistente y regularmente.
- Incluyan procedimientos de seguimiento y corrección, ejecutados oportunamente, de aseveraciones equívocas u otros problemas que son detectados.

Los controles detección y corrección deben incluir:

- **Revisiones de alto nivel:**

Revisiones del desempeño real contra presupuestos, pronósticos, períodos anteriores y competidores. Las acciones de la Administración para analizar y dar seguimiento a las variaciones inesperadas representan actividades de control.

- **Indicadores de desempeño:**

Relacionar grupos diferentes de información, operativa o financiera, entre sí, junto con un análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas, puede servir como actividades de control. Si los directores usan esta información solamente para toma de decisiones operativas o también para dar seguimiento a resultados inesperados reportados por sistemas de información financiera, determinan si el análisis de los indicadores de desempeño solo sirve para propósitos operativos o también para propósitos de reporte de información financiera.

- **Conciliaciones:**

Las conciliaciones son preparadas y las partidas en conciliación o las partidas inusuales son posteriormente investigadas y resueltas, y se realizan correcciones donde sea necesario. La sola realización de una conciliación sin dar seguimiento a las partidas en conciliación o a las partidas inusuales no es un control.

- **Revisión de reportes de excepción:**

Los reportes son generados automáticamente mostrando las transacciones/grupos de transacciones que están fuera de los parámetros establecidos por la entidad. Tales excepciones son revisadas y se les da seguimiento según se requiera. Los parámetros también son revisados periódicamente para confirmar si son apropiados por lo que un control de detección y corrección puede ser una fuente principal de evidencia de auditoría de que no es probable que se presenten riesgos de aseveración equívoca material con respecto a una aseveración relevante de estados presupuestarios y financieros cuando se cree que:

- La información sujeta al control es completa y confiable.
- El control es suficientemente sensible para identificar aseveraciones equívocas materiales.

- Servidor público de la entidad corrige oportunamente las aseveraciones equívocas detectadas.

c. Controles generales de TI (CGTI)

Los CGTI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento eficaz de los controles de aplicación para prevenir aseveraciones equívocas y los controles para detectar y corregir aseveraciones equívocas oportunamente, y contribuyen para confiar en la evidencia electrónica de auditoría.

d. Controles de aplicación

Los controles de aplicación son controles automatizados procesados por las aplicaciones de TI de la entidad sin la intervención de una persona y se relacionan con procedimientos usados en el flujo crítico de las transacciones u otra información financiera. Los controles de aplicación contribuyen al auditor a asegurar que las transacciones ocurrieron, están autorizadas y son registradas y procesadas completa y correctamente.

Los controles de aplicación deben incluir los siguientes:

- **Revisiones de edición controles**, para limitar el riesgo de entrada procesamiento o resultado inapropiado de información debido al formato de campo (por ejemplo: los importes en dólares son en formato numérico).
- **Validaciones**: Controles para limitar el riesgo de entrada procesamiento o resultado inapropiado de información debido a la confirmación de una condición. Los ejemplos incluyen tolerancia, verificaciones de duplicación y cotejo (p. ej. cotejo triple automatizado cuando un cheque a un proveedor no será generado sin que la orden de compra, el recibo y la factura sean cotejados).
- **Cálculos**: Controles para asegurar que un cálculo está hecho correctamente (p.ej. el sistema calcula automáticamente los totales de factura).
- **Interfaces**: Controles para limitar el riesgo de entradas procesamientos o salidas inapropiados de información que son intercambios de una aplicación a otra. Los controles determinan la integridad de las transacciones y el procesamiento oportuno (p. ej. el sistema confirma mediante un conteo de registros que todos los registros fueron cargados de auxiliar de ventas al mayor general o confirmando que los totales de un registro concilien con el detalle que fue registrado).
- **Autorizaciones**: Controles para limitar el riesgo de entradas, procesamientos o salidas inapropiadas de información financiera clave debido a acceso no autorizado a funciones o información financiera clave e incluyen segregación de funciones incompatibles chequeos de autorización.
- **Verificación**: El control ha sido diseñado apropiadamente para lograr el objetivo de control y que la aplicación de TI procesa el control de una manera constante y es aplicada a todo el universo de transacciones.

e. Controles manuales dependientes de TI

En muchas situaciones, se identifica un control para prevenir aseveraciones equívocas o un control para detectar y corregir aseveraciones equívocas que tiene aspectos tanto manual como automatizado (por ejemplo: una revisión de un reporte de ingresos pendientes, generado por los sistemas para determinar que todos los ingresos son facturados). Hace referencia a estos como controles manuales dependientes de TI.

Para tales controles, se considera los aspectos tanto manual como automatizado de los controles (es decir, no solamente la sensibilidad del control, sino también si existen controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por sistemas tecnológicos).

Cuando se evalúa la integridad y exactitud de la información generada en sistemas:

- Se identifica la fuente de la información. En caso de consultas, se valida que el informe produce la misma información cada vez que se corre una consulta.
- Se identifica el proceso y los controles de la Administración para asegurar que la información es completa y exacta.

Con frecuencia, la Administración confía en los controles de aplicación de CGTI para determinar la integridad y exactitud de la información generada por los sistemas. Por lo tanto, el auditor ejecutará procedimientos sobre los controles de aplicación y los CGTI para obtener una seguridad sobre la exactitud continua de la información generada por TI, a través de pistas de auditoría y pruebas de recorridos.

f. Controles manuales

Son aquellos controles que son operados completamente por una persona sin contar con el entorno de TI de la Entidad. Sin embargo, los controles manuales deben usar información de terceros generada por TI.

Se considera lo siguiente:

- La competencia y objetividad de la persona que ejecuta el control manual.
- Sí la persona ha ejecutado consistentemente el control manual durante todo el período.
- Este último punto es importante puesto que puede haber momentos en los cuales un control no es ejecutado cuando la persona no está en el trabajo. Se consideran estos riesgos adicionales al tratar de otorgar confianza a un control manual y se busca evidencia para mitigar los riesgos, tal como si alguien más está capacitado para ejecutar el control.

g. Consideraciones específicas para identificar los controles que mitigan los riesgos significativos

Al identificar los controles relevantes que mitiguen los riesgos significativos dentro de la TS o el proceso de revelación significativa, se está consciente de que los riesgos significativos tienen menos probabilidad de estar sujetos a controles formales rutinarios (es decir, riesgos significativos relacionados con las TS no rutinarias o de estimación, o con eventos no frecuentes para los cuales no existe un proceso designado). No obstante, la Administración puede tener respuestas que tienden a tratar los riesgos significativos una vez que estos hayan surgido. Se considera si estas respuestas indican controles sobre los riesgos significativos y se evalúa si la Administración ha diseñado e implementado estos controles apropiadamente.

En algunos casos, la Administración puede no haber respondido apropiadamente a los riesgos significativos de aseveración equívoca material, mediante la implementación de controles sobre estos riesgos significativos. La falla de la Administración al no implementar tales controles es un indicativo de una deficiencia significativa en el control interno, la cual debe comunicarse a quienes están a cargo de la Administración.

IV.8. Consideraciones a las Transacciones y revelaciones significativas

Para que ayude a la comprensión del flujo crítico de unas transacciones significativas, se debe clasificar en las siguientes categorías:

- a) **Transacciones significativas rutinarias:** Son transacciones normativas o estandarizadas que se repiten con frecuencia. Están sujetas a un procesamiento sistemático y tienen poca probabilidad de dar lugar a riesgos significativos.
- b) **Transacciones significativas no rutinarias:** Se relacionan con transacciones que son inusuales, debido al tamaño o a la naturaleza, y por lo tanto ocurren con poca frecuencia. La información involucrada generalmente no es parte de la TS rutinaria.

Cuando se identifica una TS no rutinaria, se obtiene una comprensión de su flujo crítico, incluyendo los siguientes factores:

- La experiencia, conocimiento y autoridad del Director responsable.
- Las motivaciones de la Administración.
- Si la entidad usa expertos o consultores externos, cuando es aplicable.
- Si la Administración monitorea la razonabilidad de los resultados.
- Si las Políticas y procedimiento relacionada con la TS no rutinaria son mejorados cuando se detectan aseveraciones equívocas al obtener una comprensión del flujo crítico, se reconoce que los riesgos de aseveración equívoca material deben ser más altos para las TS no rutinarias.

- c) **Transacciones significativas de estimación contable:** Se relacionan con transacciones que incluyen el desarrollo de estimaciones contables para las cuales existe una incertidumbre de medición significativa. Estas transacciones reflejan juicios, decisiones y elecciones efectuadas por la Administración. Se debe obtener una comprensión de cómo determina la Administración las estimaciones contables, y cómo es generada la información en la cual se basan las estimaciones contables, incluyendo:
- El método, y cuando es aplicable el modelo.
 - Los controles relevantes.
 - Si la Administración ha usado un experto.
 - Los supuestos/premisas que fundamentan las estimaciones contables.
 - Si hubo un cambio desde el período anterior en los métodos para determinar las estimaciones contables, y de ser el caso obtener las explicaciones correspondientes.
 - Si la Administración ha evaluado el Efecto de la incertidumbre de estimación y si es así, cómo lo ha hecho generalmente, las TS de estimación contienen riesgos más altos de aseveración equívoca material que las TS rutinarias y no rutinarias, debido a las incertidumbres inherentes involucradas en la medición del importe a ser incluido en los estados financieros. Cuando se identifica los riesgos de aseveración equívoca material en relación con las TS de estimación, se evalúa el grado de incertidumbre de estimación asociado con la estimación contable.

IV.8.1. Conceptos e Identificación de transacciones significativas (TS) y procesos de revelación significativa

Son tipos de transacciones que afectan de forma material una cuenta significativa y sus aseveraciones relevantes, ya sea directamente o a través de asientos contables o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que deben no ser reportados en la contabilidad. Incluye transacciones significativas rutinarias y de estimación desde el inicio, registro, procesamiento, corrección, según sea necesario, y reporte en los estados financieros.

El proceso de revelación significativa es aquel por el cual las transacciones, eventos o condiciones que requieren ser revelados por el marco de información financiera aplicable son acumulados registrados, procesados, sumados y reportados apropiadamente en los estados financieros.

IV.8.2. Comprensión de las transacciones significativas y los procesos de revelación sustancial

El Auditor debe comprender las transacciones significativas y los procesos a revelar para identificar y comprender los riesgos de aseveración equívoca material a nivel de aseveración (es decir, «lo que puede fallar» –Riesgo de identificado) y, cuando sea aplicable, identificar y comprender los controles sobre los riesgos identificados, a través de procedimientos de indagación, observación e inspección.

La obtención de la comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa es un proceso continuo. Cuando se ejecutan procedimientos de auditoría y se identifica cambios en las TS o los procesos de revelación significativa, se actualiza la comprensión del auditor. Cuando se identifica una TS nueva o un nuevo proceso de revelación significativa durante el trabajo de auditoría, se deben ejecutar los procedimientos indicados en este objetivo. Uno de los procedimientos de auditoría efectuados en su mayoría para la comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa son las narrativas por proceso.

La comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa, incluyendo los riesgos de aseveración y los controles, cuando sea aplicable, obliga al auditor a:

- Realizar evaluaciones de riesgo combinado (ERC) para cada aseveración relevante para cada cuenta y revelación significativa.
- Adaptar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para tratar los riesgos identificados de aseveración equívoca material.

IV.8.3. Considerar el efecto del ambiente de control sobre la comprensión del auditor de las Transacciones Significativas y los procesos de revelación.

Se debe evaluar el efecto del ambiente de control sobre las TS y los procesos de revelación significativa, debiendo determinar si la entidad ha establecido un ambiente de control que sea suficiente para la operación eficaz de las TS y los procesos de revelación significativa, incluyendo controles relevantes.

Al obtener una comprensión de dichas transacciones y los procesos de revelación significativa, se debe considerar el Efecto del ambiente de control. A medida que se obtiene la comprensión de los controles a nivel de entidad se puede identificar factores negativos (es decir, ausencia de controles o controles que no están diseñados eficazmente o que no han sido implementados apropiadamente) dentro del ambiente de control y otros elementos de los controles a nivel de entidad que afectan la comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa.

Por ejemplo:

- La actitud negativa por parte de la Administración puede indicar falta de importancia otorgada al control interno.
- El nivel de importancia que la entidad otorga a los procedimientos de autorización es deficiente.
- La segregación de funciones incompatibles no es proporcional al tamaño y complejidad de la entidad.

IV.8.4. Obtener una comprensión del flujo crítico de las TS y los procesos de revelación significativa

Al obtener una comprensión de las TS y los procesos de revelación significativa, se debe obtener una comprensión del flujo crítico, incluyendo:

- Cómo son iniciadas, registradas, procesadas y reportadas las transacciones y corregida la información incorrecta.
- Las políticas y procedimientos dentro de las TS y los procesos de revelación significativa.
- El Efecto de las TI en las TS y los procesos de revelación significativa.

IV.8.5. Comprender las TS y los procesos de revelación significativa

Se debe obtener una comprensión del flujo crítico de las TS y de los procesos de relación significativa obteniendo comprensión de cada una de las siguientes etapas.

- Inicio: el punto donde la transacción primero entra al proceso de la entidad y es preparada y enviada a registro.
- Registro: el punto donde la transacción primero es registrada en los libros y registros de la entidad, (por ejemplo: en las entidades públicas se inicia con el registro de la información presupuestaria).
- Procesamiento: cualquier cambio, manipulación o transferencia de la información en los libros y registros de la entidad.
- Reporte: el punto donde la transacción es reportada (es decir, contabilizada) en el mayor general.

Además, cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, se obtiene una comprensión de cómo la información que es procesada incorrectamente es detectada y corregida oportunamente. También se obtiene una comprensión de cómo las transacciones son acumuladas y registradas de los auxiliares al mayor general, incluyendo los controles sobre los asientos de diario asociados.

Si bien los procesos de revelación significativa deben ser menos formales en comparación con las TS, se debe identificar el flujo crítico dentro de los procesos de revelación significativa para identificar los riesgos identificado y, cuando sea aplicable, los controles relevantes. Generalmente se obtiene una comprensión del flujo crítico de los procesos de revelación significativa indagando con la Administración acerca de los procedimientos ejecutados para reunir y verificar la información a ser revelada en los estados financieros.

Además, cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, el auditor debe conocer las circunstancias específicas en la entidad. Dada la naturaleza de la entidad, se debe considerar factores que incluyan:

- El punto de inicio: Se usa el juicio para determinar el punto apropiado en el cual la TS o el proceso de revelación significativa son iniciados.
- Oportunidad del inicio y registro de la TS o el proceso de revelación significativa: Para algunas TS, el inicio y el registro deben tener lugar simultáneamente. Generalmente, según la naturaleza de los procesos de revelación significativa, su inicio y registro tienen lugar simultáneamente.
- Naturaleza de las TS: Para las TS no rutinarias y de estimación, se debe obtener una comprensión del flujo crítico identificado el inicio, registro, procesamiento y reporte, incluyendo la corrección de información incorrecta. Sin embargo, dado el grado de juicio par alas TS no rutinarias y de estimación, el resultado será más complejo y, por lo tanto, la identificación de las tapas en el flujo crítico puede ser más complejas.
- Alcance de la documentación: La forma y alcance de la documentación es influenciada por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, y la disponibilidad de la información proveniente de la entidad. Se usa el juicio profesional para determinar el alcance de la documentación.

IV.8.6. Comprensión de las políticas y procedimientos dentro de las TS y los procesos de revelación significativa

Cuando se obtiene una comprensión del flujo crítico, se debe obtener una comprensión de las políticas y procedimientos establecidos que la Administración usa para determinar qué directrices son aplicadas en los distintos niveles de la organización y funciones. Las políticas y procedimientos incluyen:

- Autorización de transacciones.
- Segregación de funciones incompatibles.
- Salvaguarda de activos.
- Procesamiento de información.
- Revisiones de desempeño.

IV.8.7. Determinar los riesgos identificados y vinculatorios con las aseveraciones relevantes

Una vez el auditor haya determinado los riesgos identificados procederá a relacionarlos con las cuentas y revelaciones significativas (la significatividad de las cuentas dependerá de la materialidad de desempeño), cada uno de los riesgos se relacionan con las aseveraciones que le son aplicables, por ejemplo:

Se puede formular las siguientes preguntas para identificar riesgos para una entidad en un caso en particular, en relación con la compra de inventarios:

Integridad	<p>¿Están registradas todas las adquisiciones autorizadas por tipos de compras?</p> <p>¿Están registradas todas las compras recibidas?</p> <p>¿Están registradas todas las cuentas por pagar a proveedores?</p>
Existencia u ocurrencia	<p>¿Los inventarios adquiridos tienen la conformidad del área del usuario?</p> <p>¿Están registradas compras que no son transacciones válidas?</p> <p>¿Hay registradas cantidades de inventario que no existen?</p>
Valuación o medición	<p>¿Las compras de inventario se realizaron por el importe correcto?</p> <p>¿Están las compras de inventario registradas por el importe correcto?</p> <p>¿Las transacciones denominadas en moneda extranjera están valuadas correctamente?</p>
Derechos y obligaciones	<p>¿Las transacciones registradas están cumpliendo las normas legales vigentes?</p> <p>¿Hay condiciones espaciales otorgadas como parte de una compra que puedan impedir que la transacción sea reconocida? (p. ej. consignación)</p>
Presentación y revelación	<p>¿Se requiere de información para acumular correctamente las revelaciones de información por segmentos en los estados financieros?</p>

IV.8.8. Reporte de las Transacciones Significativas en el mayor general

La comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa incluye obtener una comprensión de cómo se contabilizan las transacciones en el mayor general (es decir, los asientos de diario que pasan las transacciones del diario al mayor general) y los controles sobre la autorización y contabilización de tales asientos. Se debe obtener una comprensión de los asientos de diario de la entidad, incluyendo los asientos rutinarios y los generados por el sistema, así como los controles relevantes sobre estos asientos de diario.

El auditor debe obtener una comprensión de cómo se contabilizan las transacciones en el mayor general puesto que la contabilización de los asientos de diario aumenta el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude (es decir, actividades fraudulentas con frecuencia involucran asientos de diario).

Para entidades con entornos de TI complejos se puede involucrar a los profesionales de TI en el equipo de trabajo para obtener una comprensión de cómo son contabilizados los asientos de diario desde el registro correspondiente hasta el mayor general.

IV.8.9. Comprender el efecto de TI sobre las TS y los procesos de revelación significativa

Cuando se obtiene una comprensión de las TS y de los procesos de revelación significativa, se obtiene una comprensión de los aspectos automatizados de las TS y de los procesos de revelación significativa, incluyendo:

- Aspectos manuales que dependen de la funcionalidad de la computadora o de la información generada por la computadora.
- Aplicaciones o infraestructuras de TI.

IV.8.10. Determinar los riesgos identificados en las TS y en los procesos de revelación significativa

Al comprender las TS y los procesos de revelación significativa, se debe determinar los riesgos identificados. El auditor se debe enfocar en aquellos que podrían tener un Efecto material sobre las aseveraciones relevantes, cumpliendo los siguientes criterios:

- Existe una probabilidad de ocurrencia de unas aseveraciones equívocas.
- La aseveración equívoca potencial es de tal magnitud, que podría resultar en una aseveración equívoca material.

Los riesgos identificados ayudan a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveración, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

La probabilidad de aseveraciones equívocas materiales en los estados financieros aumenta debido a factores como los importes registrados para los activos no son comparados con los activos existentes, a intervalos razonables.

No se toma acción apropiada por cualquier diferencia riesgos de aseveración equívoca material, proveniente de error o fraude en la TS o en el proceso de revelación significativa, en su totalidad, generalmente comenzando al final de la TS o el proceso de revelación significativa (es decir, en la etapa de reporte) y se debe revisar hacia atrás desde su inicio. Se debe formular una serie de preguntas relacionadas a los riesgos identificados y se relaciona aseveraciones relevantes. Estas preguntas ayudan a identificar dónde deben ocurrir aseveraciones equívocas potenciales.

Los auditores realizarán un análisis de los estados financieros al finalizar la comprensión de la entidad del sistema de control interno y calculada la materialidad de manera de tener una suficiente comprensión sobre las transacciones de la entidad, en ese análisis determinaran si existen variaciones inusuales o no esperadas iguales o mayores a la materialidad de desempeño (MD), o si identifican una variación inusual o no esperada sobre la cual se considera que pudiera existir un riesgo también será considerada para su análisis e investigación aunque el monto sea menor a la MD.

De tal forma que se debe de evaluar si este rubro o cuenta del estado financiero pudiera tener un posible riesgo de fraude y se tuviera que calcular una materialidad específica para su revisión.

Para documentar este procedimiento el auditor debe diligenciar el Formato «Analítica y evaluación de estados financieros». Como siguiente procedimiento documentará el total de los riesgos provenientes de los procedimientos de planeación realizados en una el Formato «analítica de riesgos de auditoría».

IV.9. Respuestas a los riesgos (Estrategia, Plan de auditoría y diseño de procedimientos de auditoría)

IV.9.1. Actividades de la planeación para establecer la estrategia general

El auditor debe diseñar un plan de Auditoría Financiera detallado para llevar a cabo la auditoría de estados financieros o de realización presupuestaria, a partir del enfoque de una auditoría con base a riesgos, bajo la presente estrategia:

- Identificar las características del trabajo según su alcance.
- Establecer el alcance y los objetivos de los informes de auditoría con el fin de planear los tiempos del trabajo y la naturaleza de la comunicación necesaria.
- Los factores que a juicio profesional del auditor sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría deben ser considerados.
- Considerar los resultados de las actividades preliminares, así como las experiencias adquiridas en trabajos realizados por el auditor contratado para realizar la auditoría.
- Determinar los recursos necesarios, naturaleza, alcance y tiempo que se requiere para realizar el trabajo de auditoría.
- Evaluar los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa o incorrecciones materiales en los estados financieros debido a fraude o error y determinar la materialidad.
- Considerar los resultados y conocimiento obtenido de la realización de auditorías de desempeño, de cumplimiento u otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo implicaciones de recomendaciones anteriores.
- Considerar y evaluar las expectativas de la Asamblea Nacional y de otros usuarios del informe.

IV.9.2. Determinar la estrategia preliminar de auditoría

Establecer una estrategia preliminar de auditoría para otorgar «confianza a los controles relacionados con las TS» y los procesos de revelación significativa una vez que se obtenga la comprensión de los mismos, tales como:

Identificar, evaluar y probar los controles relevantes considerando:

- La comprensión acumulada de la entidad y su entorno, incluyendo los resultados de los procedimientos de auditoría de períodos anteriores y la comprensión obtenida de los procedimientos del período actual, que han sido completado. Esto puede ayudar a determinar si una estrategia de confianza en controles es apropiada.
- Observaciones provenientes de la comprensión del ambiente de control. Cuando se identifica un ambiente de control que soporta la prevención o detección y corrección de aseveraciones equívocas materiales, se otorga más confianza al control interno y confiabilidad a la evidencia de auditoría generada internamente (es decir, el ambiente de control soporta la decisión de confiar en los controles). Sin embargo, el ambiente de control no garantiza la Eficacia de los controles específicos; por el contrario, los factores negativos (es decir, la ausencia de controles o controles no diseñados eficazmente o deben debilitar la Eficacia de los controles).
- Si se ha identificado las TS altamente automatizadas y por lo tanto se toma una estrategia de confianza en controles.

Una estrategia de confianza en controles es una estrategia de auditoría eficaz y puede:

- Tratar las aseveraciones afectadas por riesgos de aseveración equívoca material.
- Cambiar la naturaleza de los procedimientos sustantivos.
- Cambiar la oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.
- Cumplir los requerimientos legales y regulatorios que requieren probar los controles.
- Cumplir con los requerimientos de la entidad de probar los controles como parte de la auditoría.
- Servir como una fuente de puntos para la carta de control interno a la Administración para ayudarla a mejorar los controles y el procesamiento de transacciones.

La estrategia puede incluir una combinación de estrategias de confianza en controles y de estrategia solamente sustantiva (por ejemplo: para una o más TS se toma una estrategia de confianza en controles y para las TS restantes un enfoque únicamente sustantivo) a fin de lograr una auditoría eficaz.

A continuación, se ilustra las consideraciones en el proceso de Planeación hasta la formulación de la Estrategia



Gráfica n° 7 «Consideraciones en el proceso de planeación»¹²

IV.9.3. Estrategia únicamente sustantiva

Cuando el auditor con base al trabajo realizado decide no otorgar confianza a los controles relevantes para la auditoría, para una TS o un proceso de revelación significativa, se usa la estrategia solamente sustantiva. Bajo esta estrategia, no se identifica, no se comprende ni se evalúa los controles.

El propósito de la estrategia sustantiva es obtener una comprensión suficiente de la TS y del proceso de revelación significativa desde el inicio hasta el reporte para determinar los riesgos identificados con la finalidad de diseñar procedimientos sustantivos eficaces.

IV.9.4. Naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas

- Naturaleza:** Se refiere al tipo de procedimientos y pruebas de auditoría a realizar durante la etapa de planeación requerida, para obtención de evidencia de auditoría, y lograr determinar la materialidad de planeación y reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable tal y como lo requieren las NAGUN.
- Alcance:** Implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados durante la etapa de planeación esta decisión debe ser efectuada teniendo en cuenta la materialidad y el riesgo.
- Oportunidad:** Considera al momento en que se realizarán los procedimientos de auditoría. Realización de las visitas, considerando el tamaño, complejidad y experiencia

¹² Fuente: Propia

previa de los miembros del equipo o comisión de auditoría asignada al trabajo/ encargo de auditoría.

La naturaleza y oportunidad de las pruebas puedan estar sujetas a variaciones en función del tamaño de la entidad.

El auditor debe usar juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas en los registros de diario y otros ajustes.

En algunos casos las entradas fraudulentas de diario y otros ajustes se hacen a menudo al final de un período de referencia (usualmente en épocas de presentación semestral o anual de los estados de ejecución presupuestaria y financieros); por lo tanto, el auditor debe investigar registros de asientos inusuales cercanos a esas fechas o investigar una muestra de registros efectuados durante el ejercicio, que para la entidad deben implicar grandes esfuerzos por ocultar cómo se lleva a cabo el fraude; en consecuencia, se requiere que el auditor considere si existe también la necesidad de probar entradas de registros de diario y otros ajustes durante todo el ejercicio.

Después de analizar y filtrar el universo de asientos de diario y otros ajustes que serán incluidos en el alcance de la prueba, el auditor ejercerá su juicio profesional para seleccionar asientos de diario específicos para la prueba.

IV.9.5. Factores que el auditor debe considerar cuando identifica y selecciona registros y otros ajustes.

- La evaluación de los riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude. El auditor debe considerar la selección de registros que específicamente afectan cuentas relacionadas con riesgos identificados de aseveración equívoca material proveniente de fraude.
- Características únicas típicamente asociadas con registros o ajustes inapropiados (potencialmente fraudulentos).

Se considera probar registros de diario con características específicas que indiquen probabilidad potencial de fraude. Filtrar información de asientos de diario u obtener reportes que identifiquen estas características únicas o de riesgo más alto puede ser útil para permitirnos seleccionar partidas para prueba, tales como:

- A cuentas no relacionadas, inusuales o rara vez usadas.
- Por personas que típicamente no hacen asientos de diario (por ejemplo; un asiento hecho por el titular de la entidad o Director de Finanzas el cual típicamente sería hecho por servidor público contable de un nivel inferior).
- Registradas en momentos inusuales del día o en fines de semana (por ejemplo; los días viernes al cerrar el día, registros en días sábados, domingos, feriados).

- Registradas al final del período o como asientos posteriores al cierre que tienen poca o ninguna explicación o descripción.
- Hechos antes o durante la preparación de los estados financieros que no tienen números de cuenta.
- Que contienen cifras redondas o un número final consistente.
- Registros contrarios a la naturaleza de la cuenta, tales como un débito a una cuenta del activo y un crédito a una cuenta de gastos.
- Que tienen descripciones con frases inusuales que indica o dan a entender que un asiento fue hecho por indicación de otro servidor público que no posee la función.
- Asientos inusuales que afectan los ingresos.

La naturaleza y complejidad de las cuentas en las cuales son contabilizados los asientos de diario, originan información a filtrar para resaltar asientos a cuentas específicas, que permite seleccionar partidas para la prueba. Asientos de diario o ajustes inapropiados deben ser aplicados a cuentas que:

- Contienen transacciones que son complejas o inusuales por naturaleza.
- Contienen estimaciones significativas y ajustes del final del período.
- Han sido propensas a errores en el pasado.
- No han sido conciliadas oportunamente o contienen diferencias no conciliadas.
- Contienen transacciones recíprocas.
- Están de otra manera asociadas con un riesgo identificado de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

Tipos de asientos de diario, incluyendo asientos de diario u otros ajustes procesados fuera del curso normal de transacciones. El auditor enfoca la selección de asientos de diario específicas para prueba sobre aquellos que deben no estar sujetos al mismo nivel de controles típicamente aplicados a asientos de diario estándar, recurrentes o donde se percibe que los riesgos potenciales de manipulación de controles por parte de la Administración son mayores.

Las transacciones económicas siempre generan transacciones contables a través de un documento administrativo, aprobado por la autoridad competente, como son: la orden de compra, orden de servicio, planillas de remuneraciones, viáticos, resoluciones, contratos, entre otros, los cuales son elaborados por las unidades orgánicas de la entidad. Tales documentos son recibidos y codificados en la oficina de contabilidad de acuerdo con el sistema contable, el cual captura datos, identifica, registra hechos económicos, procesa, emite información y realiza el análisis y control. A partir de los documentos fuentes señalados, se elaboran los asientos contables en el libro diario, libro mayor (análisis de cuentas de activo, pasivo y resultados), se genera el balance de comprobación, el balance constructivo, asientos de cierre, preparación de los estados de ejecución presupuestaria y financieros que son considerados como soportes.

IV.10. Asuntos claves en la fase de planeación

El auditor debe identificar los asuntos claves del sujeto de control, es decir aquellos que tienen impacto en los Estados Financieros y en el Presupuesto, para ello debe comprender los procesos de cierre del período y ajustes necesario o interfaces entre el sistema contable principal y aplicativos de apoyo, tales como; cierre de cifras de resultados, reclasificación, provisiones, registro de depreciaciones, valuación de inventarios, estimación de cartera, entre otros.

- a) **Integración del equipo de auditoría:** Es importante que desde el inicio de la auditoría los integrantes del equipo conformado estén involucrados y participen activamente de la planeación.
- b) **Reunión inicial sobre el proceso de auditoría:** Las mejores prácticas de auditoría altamente recomiendan que previamente a una visita de campo, los miembros del equipo deben reunirse y discutirán como mínimo los siguientes temas de importancia:
 - El alcance de la auditoría.
 - Evaluación con enfoque a riesgos de incorrecciones materiales a través de la obtención de un buen conocimiento de la entidad y su entorno. Tomando en cuenta que, en la evaluación de riesgo, el auditor debe identificar los controles vigentes para eliminar o mitigar esos riesgos, y probar su eficacia operativa.
 - Comprensión inicial sobre el control interno establecido en la entidad y si se tiene conocimiento sobre diferencias que, pudieran tener un impacto significativo a ser tomado en cuenta en el momento de la definición de la estrategia de auditoría y del enfoque a seguir.
 - Cuáles serán los procedimientos a seguir por el equipo para la evaluación de los riesgos, en cumplimiento de las NAGUN y la evaluación de fraude, así como posibles riesgos del incumplimiento con leyes y regulaciones aplicables.
 - Los requerimientos sobre independencia, conflicto de interés y ética deben quedar documentados para el equipo de auditoría.

El auditor debe estar en la capacidad en esta etapa de la auditoría de presentar preliminarmente los siguientes temas críticos que le apoyaran para la definición de la estrategia:

- Estados financieros preliminares.
- Materialidad.
- Una identificación de Riesgos preliminares detallados con respecto a las aseveraciones.
- Discusión en equipo de la Matriz de Planeación, identificando la información sobre los estados financieros o ejecución presupuestaria según sea el caso. En esta misma matriz el equipo puede dejar documentados y asociados los riesgos de fraude, riesgos de incumplimiento con leyes y regulaciones que pudieran afectar la opinión de auditoría; asimismo, asociar los procedimientos y pruebas a el proceso que administra los riesgos

identificados o actividades donde se inician, procesa y al registro de las transacciones que serán clave para la determinación de un enfoque apropiado de auditoría.

- Diseñar los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y apropiada.
- Formular la estrategia y el plan de auditoría junto con un cronograma de tiempo.

Así mismo los auditores deberán diligenciar los siguientes formatos cuando se inicie la auditoría formato «Acta de reunión de Inicio de auditoría» y Formato «Acta de Reunión de inicio del equipo auditor»

IV.10.1. Resumen de planeación inicial

Una vez realizado el estudio preliminar, paralelamente se elabora credencial y el resumen de planeación inicial, este último contiene:

- Tipo de auditoría.
- Objetivos.
- Servidor público asignado.
- Tiempo y costo de la auditoría.
- Cronograma de realización.
- Fechas estimadas de cumplimiento.
- Firmas del auditor encargado, supervisor, responsable de departamento, (Jefe UAI, Socio de Firmas).

En la planeación de cada Auditoría Financiera el auditor debe considerar:

- Que es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros y sus notas es de la administración de la entidad. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.
- Estudiar y evaluar las características del control interno de la entidad, determinando el grado de confianza en el mismo y en base a ello establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar.
- El marco Jurídico y regulaciones aplicables.

En las Auditorías a la Ejecución Presupuestaria, el enfoque de la planeación debe considerar los aspectos siguientes:

- a) Bases de Formulación del Presupuesto de cada entidad.
- b) Revisión de los controles internos administrativos relacionados con la planeación, procedimientos, registro, y realización de la gestión en la evaluación y liquidación al cierre del período, que identifique la sub o sobre realización presupuestaria, las causas de lo planificado y lo no ejecutado.

- c) Identificación de la base legal, criterios y demás regulaciones aplicables en el examen, a efecto del estudio y evaluación de los controles internos de la Entidad en las diferentes áreas afines al presupuesto, programas y proyectos.
- d) Comprensión del área de planeación y presupuesto, procedimientos y transacciones que intervienen en el proceso presupuestario, para la identificación de riesgos y como mitigarlos en el transcurso de su realización identificando las brechas presupuestarias que impidieron la adecuada realización.
- e) Revisión General del Plan Operativo Anual, sus correspondientes evaluaciones, recursos para su realización y su cumplimiento.
- f) Obtención de los estados de ejecución presupuestaria preparados por la entidad, debidamente ejecutados y conciliados con los registros contables.
- g) Identificar origen de variaciones entre lo presupuestado y lo ejecutado y sus justificaciones.

IV.10.2. Desarrollo del objetivo

En el contexto de los objetivos a desarrollar para la realización de la Auditoría Financiera se consideran los objetivos generales y objetivos específicos, el alcance del examen, los procedimientos más importantes y la oportunidad para aplicarlos, informes a emitir y otros aspectos relevantes que conllevan a la aplicación de las siguientes actividades:

- Obtención de información general.
- Estudio de la entidad.
- Evaluación de control interno.
- Evaluación de Riesgos
- Revisión de información procesada en medios informáticos
- Determinación de la importancia, significatividad y riesgo.
- Seguimiento a recomendaciones y hallazgos de auditorías anteriores.
- Determinación del alcance y estrategia de la auditoría.
- Recursos aplicables.

IV.10.3. Comunicación con el auditado

Se debe mantener una adecuada comunicación durante todo el proceso de auditoría con los encargados de la gobernanza, considerando los siguientes:

- a. Comunicarles claramente a los encargados de la gobernanza las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, y una visión general del alcance y cronogramas planificados para la auditoría; Obtener de los encargados de la gobernanza información que sea relevante para la auditoría;
- b. proporcionarles, oportunamente, a los encargados de la gobernanza, las observaciones que surjan de la auditoría que sean significativas y pertinentes para sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera; y

- c. promover una comunicación bidireccional eficaz entre el auditor y los encargados de la gobernanza.

El equipo de auditoría necesita considerar tres aspectos vinculados con la comunicación:

- Determinar las personas apropiadas con quienes deben comunicarse dentro de la estructura de gobernanza de la entidad (lo que puede tener lugar en la reunión de apertura de la auditoría, antes de que comience la auditoría).
- Determinar los asuntos a comunicar (es decir, la responsabilidad del auditor, el alcance y cronograma planificados de la auditoría, los hallazgos significativos de la auditoría y la independencia del auditor).
- Establecer el proceso de comunicación (el proceso, la forma, la oportunidad y la adecuación de la comunicación).

Planeación de las actividades estratégicas: El auditor debe determinar claramente su estrategia general de auditoría la cual quedará documentada con el desarrollo de las actividades de la planeación. Para ello se debe documentar diligenciado el formato «**Memorándum de Planeación (MP)**»

En el siguiente Gráfico se muestra el proceso que el auditor debe realizar para poder diseñar los procedimientos de auditoría:





Gráfica n° 8 Diseño de los procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados¹³

IV.10.4. Diseño de los procedimientos de auditoría

El propósito de diseñar procedimientos de auditoría es recolectar evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Los procedimientos de evaluación de riesgo se consideran procesos de auditoría. Una vez que el auditor ha identificado y evaluado los riesgos de incorrección material, se espera que responda apropiadamente a esos riesgos, mediante el diseño de procedimientos adicionales de auditoría.

PASOS PARA EL DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

PASO 1: IDENTIFICAR EL RIESGO QUE CAUSARÁ UN ERROR MATERIAL A NIVEL DE LA ASEVERACIÓN.

El riesgo identificado que causará incorrecciones materiales en los estados financieros debe relacionarse con la aseveración afectada a causa del riesgo, lo que aportará también claridad en términos del diseño de los procedimientos de auditoría.

PASO 2: IDENTIFICAR LA ASEVERACIÓN A SOMETER A PRUEBA

Con el fin de probar las aseveraciones de los estados financieros basadas en riesgos evaluados de error material, se diseñan y aplican procedimientos de auditoría. En consecuencia, el segundo paso en el diseño del procedimiento de auditoría es identificar la aseveración que necesita ser sometida a prueba.

PASO 3: PROCEDIMIENTOS PARA EL DISEÑO DE LA AUDITORÍA

El siguiente paso a partir del riesgo identificado en el paso 1 aseveración, y detectar el error material consiste en diseñar el procedimiento de los estados financieros, los procedimientos de auditoría deben asumir la forma de pruebas de controles o pruebas sustantivas.

Gráfica n° 9 Pasos para diseñar los procedimientos de auditoría¹⁴

¹³ Fuente Propia

¹⁴ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

IV.10.5. Consideraciones durante el diseño de los procedimientos de auditoría

Al momento de diseñar los procedimientos de auditoría, los auditores pueden tomar notas de las recomendaciones sugeridas a continuación:

a) Asegurar la claridad del procedimiento de auditoría

Los procedimientos de auditoría deben ser diseñados de manera clara, concisa y detallada de tal modo que los auditores gubernamentales, a diferentes niveles de competencia sean capaces de comprender qué resultados se esperan de la aplicación del procedimiento diseñado, no usar términos ambiguos. Por ejemplo, «Comprobar los reclamos de viaje de los servidores públicos».

Un reclamo de viaje puede contener una variedad de información tal como: fechas del viaje, motivo, tarifa de viáticos diarios, cantidad de kilómetros recorridos para uso del vehículo personal o pago de las tarifas de taxi, duración del viaje, etc. Por consiguiente, el procedimiento debe especificar lo que necesita ser verificado en los reclamos de viaje.

b) Mencionar la razón para realizar el procedimiento de auditoría

En el ejemplo del reclamo de viaje, un procedimiento de auditoría como «Comprobar los reclamos de viaje de los servidores públicos» no menciona por qué el reclamo de viaje debe verificarse. En su lugar, este procedimiento se puede denominar como «Comparar el monto del viático diario reflejado en el formulario de reclamo de un servidor público con las tarifas aprobadas, para asegurar que este subsidio diario sea pagado de conformidad a lo aprobado».

c) ¿Cuál es la aseveración que está siendo sometida a prueba?

Los procedimientos de auditoría examinan las aseveraciones hechas en los estados financieros, como se menciona, es someter a prueba la aseveración. Retomando el ejemplo del viaje: «Comparar el monto del viático diario reflejado en el formulario de reclamo de un servidor público con las tarifas aprobadas por el gobierno, para asegurar que este subsidio diario sea pagado de conformidad con las tasas gubernamentales aprobadas». Esto confirmará la aseveración de exactitud de los gastos por concepto de viaje en los estados financieros.

d) Terminología utilizada en el diseño de los procedimientos de auditoría

Los términos relativos a la auditoría tales como «conciliar», «totalizar», «comparar» deben utilizarse al momento de diseñar procedimientos de auditoría de modo que sean muy específicos.

El término «totalización» significa totalizar una lista, por ejemplo, emitir los gastos de viaje reflejados en los estados financieros.

Las palabras «conciliar» o «rastrear» significan emparejar o conciliar información de dos documentos o registros; por ejemplo, conciliar el reclamo por concepto de viático diario realizado por un servidor público, con la tasa aprobada para tal efecto, o rastrear las pistas de auditoría del gasto total de viajes en los estados financieros en los gastos de viajes asentados en el Libro Mayor para confirmar la exactitud del mismo.

La fase de planeación de la auditoría a los estados financieros termina con el diseño de los procedimientos adicionales de auditoría basados sobre los riesgos de incorrecciones materiales identificados y evaluados, a nivel de los estados financieros y a nivel de la aseveración.

No obstante, los procedimientos de auditoría diseñados en la fase de planeación podrían cambiar o tener que adaptarse en la fase de realización de la auditoría, al tomar en consideración las nuevas circunstancias y situaciones que deben surgir en el área y que no fueron consideradas al momento de planificar. La fase de planeación de la auditoría es un proceso muy iterativo, y debe actualizarse a medida que la auditoría avanza.

IV.10.6. Programas de auditoría

Los programas de Auditoría Financiera describen específicamente la forma de realización de la auditoría, contienen de forma ordenada y coherente las diferentes actividades para desarrollar los procedimientos de auditoría que permitan cumplir con los objetivos de auditoría previamente establecidos, identifican la información que debe recopilarse y los procedimientos para alcanzar tales objetivos, consisten básicamente en el proceso mediante el cual se preparan las listas de procedimientos de auditoría para examinar los Sistemas y cada cuenta de los estados financieros.

Los programas de auditoría detallados son los instrumentos metodológicos mediante los cuales la «Planeación General de la Auditoría» es documentada en el «Memorándum de Planeación de Auditoría» y su preparación es responsabilidad del Encargado o Supervisor de Auditoría. Los principales fines de los programas son:

- Servir de guía a los auditores para ejecutar los procedimientos.
- Proporcionar un registro permanente de la auditoría para facilitar la supervisión de la calidad.

El programa de auditoría debe ser elaborado de acuerdo a las necesidades de la entidad bajo revisión, cumpliendo los requisitos y procedimientos determinados en el que se establecen los lineamientos generales para la preparación, contenido y presentación de los programas de auditoría. Adicionalmente a lo contenido en la sección antes señalada, en esta sección sea

bordan aspectos propios de la elaboración de programas de auditoría aplicables a la Auditoría Financiera.

Corresponde al equipo responsable de la auditoría, determinar:

- Los procedimientos y pruebas de control a ser aplicados por cada área, actividad, objetivo específico o ciclo de transacciones.
- Los procedimientos y pruebas sustantivas de auditoría a ser aplicadas por cada área, actividad, objetivo específico o ciclo de transacciones.
- La selección de las partidas, transacciones, actividades a incluir en las muestras.
- La determinación del tamaño de las muestras.

Del mismo modo, es necesario que el trabajo de auditoría sea bien planificado, que todos los aspectos de importancia sean examinados y que los auditores utilicen de la mejor manera posible su tiempo disponible; teniendo el cuidado de que no se incluya en el programa procedimientos innecesarios y de poca importancia.

IV.10.7. Definición de objetivos

Los objetivos de un programa de auditoría detallado consisten en las aseveraciones o enunciados sobre los propósitos que se persiguen al realizar el trabajo de auditoría y no deben confundirse con los procedimientos de auditoría. Que en el caso de la Auditoría Financiera está relacionado con la determinación de la razonabilidad de saldos de la cuenta de que se trate, de su evaluación del control interno y cumplimiento legal.

IV.10.8. Alcance de las pruebas selectivas

Si la administración mantiene ordenadamente sus registros y documentos, y si su control interno es adecuado, el auditor podría confiar en el sistema basado en la verificación a través de pruebas selectivas y otras prácticas que evitan el examen detallado de cada transacción y cada documento.

Si el sistema de control interno es inadecuado o ineficiente, el auditor debe ampliar el alcance de la auditoría hasta la revisión y comprobación en detalle de cada transacción y documento contable de importancia.

Esto es extremadamente costoso y su beneficio prácticamente nunca justifica su costo, por lo cual en la práctica el auditor generalmente extiende el alcance de sus pruebas selectivas únicamente a lo adecuado para obtener evidencia suficiente para documentar sus conclusiones y justificar sus recomendaciones para mejoras. El alcance definitivo de las pruebas selectivas de auditoría no puede determinarse excepto durante las labores de la auditoría y por parte del auditor encargado del examen, basándose en su experiencia.

En el examen con fines de dictaminar sobre estados financieros, cuando las pruebas no dan buenos resultados, el auditor debe decidir si se debe extender la prueba, emitir un dictamen con opinión calificada o salvedad, una opinión negativa o abstenerse de opinar.

Algunas veces los funcionarios o servidores públicos tratan de impedir o limitar la auditoría por varios medios. En el caso de que un funcionario trate de limitar el alcance o impedir cualquier parte del examen, el auditor encargado debe informar al supervisor para que tome la acción necesaria. Generalmente, en estos casos se debe ampliar el alcance y las pruebas de auditoría con base en las circunstancias de sospecha.

IV.10.9. Selección de procedimientos

Una vez que el auditor conoce a fondo las transacciones de la Entidad, está en condiciones de usar estas técnicas en el diseño de procedimientos específicos que le servirán para recopilar evidencia suficiente y apropiada.

De forma similar, al diseñar los procedimientos, el auditor debe centrarse en los objetivos de la auditoría que se han de cumplir para cualquier cuenta o grupo de cuentas; al hacer esto, debe tener en mente que un determinado procedimiento podrá llevar a la consecución de más de un objetivo y que con frecuencia, puede que sea necesario más de un procedimiento para alcanzar un objetivo determinado. En consecuencia, es fundamental una evaluación de los objetivos de auditoría más importantes para el desarrollo del programa.

En la Auditoría Financiera los criterios principales o normas de rendimiento considerados por el auditor gubernamental son las disposiciones legales, las Normas de Contabilidad Gubernamental, así como otros criterios que deben ser establecidos en forma oficial tales como políticas de contabilidad, normas técnicas, manuales, etc., los cuales son requeridos por parte de las entidades gubernamentales en general o por grupos relacionados de entidades.

Las pruebas deben ser en forma de análisis de cuentas seleccionadas; seguir el rastro de una serie de transacciones desde su origen hasta su registro final en el mayor general, con el examen simultáneo de todo documento de respaldo; comparar saldos según los registros con inventarios físicos, arqueos, confirmación directa, etc.

Por ejemplo, si el auditor quiere cerciorarse de la existencia y propiedad de los bienes de la Entidad, diseñará procedimientos tales como:

- Arqueos de valores
- Observación y recuentos de inventarios
- Inspección de documentos de propiedad
- Confirmación de custodia de inversiones, etc.

- × **La definición de los procedimientos debe incluir consideraciones sobre el alcance, la selección y el método.**

El alcance: hace relación a la unidad o unidades de muestreo, al período que se tomará como universo de transacciones sujeto a la auditoría, a los controles clave o características que se examinarán en las muestras de auditoría y a la forma de determinar el tamaño de las muestras, ejemplo:

- Unidad de muestreo: Comprobante de egreso.
- Período de revisión: Pagos efectuados entre el 1 de enero de 20XX y el 31 de diciembre de 20XX.

Controles clave a comprobar: Autorizaciones, cotizaciones y evidencia de recibo de los bienes y servicios comprados (concordantes con los objetivos del programa). Las unidades a examinar se escogerán mediante el sistema de muestreo estadístico de atributos (o usando muestreo a criterio) tomando para tales efectos los siguientes parámetros:

- Porcentaje conservador de ocurrencia en el universo 1%.
- Porcentaje máximo de desvío tolerable 3%.
- Nivel de confianza 95%.
- Enfoque de límite superior.

La selección está relacionada con el método de muestreo que se utiliza y hace referencia a la forma en que deben escogerse las unidades de muestreo integrantes del tamaño de muestra; así habrá indicaciones sobre la selección de unidades al azar o a criterio.

El método propiamente dicho se refiere a la manera como se van a ir examinando cada una de las unidades de muestreo; básicamente consiste en combinar según los riesgos y objetivos las diferentes técnicas de auditoría. De esta forma los procedimientos se van convirtiendo en enunciados sencillos referentes por ejemplo a:

- Comparar un documento con otro
- Verificar la coincidencia de valores de un documento con su registro contable
- Inspeccionar los fondos que están en poder de un servidor público
- Observar la condición de un inventario, etc.

- × **El concepto de ciclo**

Consiste en el proceso de las transacciones financieras, procedimientos, enlaces que se procesan a través de los sistemas contables hasta culminar en los estados financieros. Para realizar una evaluación eficaz de los controles de procesamiento de transacciones, es recomendable que la revisión de flujo de transacciones se organice en ciclos y funciones que siguen al flujo de transacciones a través de su sistema contable.

Normalmente se efectúa el trabajo agrupándolo en ciclos y hechos económicos, dado que estos impactan a la entidad, los que deben dividirse lógicamente en cinco grupos. El término ciclos se utiliza al referirnos a estos grupos:

× **Procedimientos por «Objetivos y ciclos de transacciones»**

El análisis por ciclos le permitirá al auditor formarse un criterio integral sobre la existencia de controles clave y de riesgo de control, facilitándole su percepción sobre la eficacia de cada subsistema y su relación con los demás. De esta manera todos los análisis que se hagan utilizando el concepto de ciclos, como por ejemplo el flujograma y contestación de cuestionarios para cada ciclo, pruebas de recorrido, etc., serán un respaldo para que el auditor pueda contestar los cuestionarios establecidos para evaluar en particular el diseño de cada subsistema de administración.

Los ciclos de transacciones básicos son entre otros, los de 1) ingresos; 2) pagos o desembolsos; 3) recaudaciones, 4) servicios, 5) inventarios; 6) tesorería; 7) nómina y beneficios al servidor público, 8) proyectos de inversión. Por lo anterior, debe entenderse por relevamiento de información, la recopilación de datos e ilustración de la forma de organización y operación que se han dispuesto en una Entidad u Organismo para el desarrollo de tales ciclos, sin por esto restringir que a criterio del auditor puedan documentarse otros ciclos existentes, los cuales deben ser significativos para la auditoría.

Hechos económicos convertidos en transacciones	Ciclos
1. Se reciben fondos de Administración Central y de organismos financiadores del Ente.	Tesorería
2. Se invierten temporalmente los fondos de tesorería hasta que se necesiten para otras transacciones.	Tesorería
3. Se obtienen recursos (inventarios y servicios) de proveedores, contratistas y servidor públicos a cambio de obligaciones de pago.	Gastos. Compras y gastos en servidor público
4. Se pagan las obligaciones a proveedores y servidor públicos.	Gastos. Compras y gastos en servidor público
5. Los bienes se retienen, utilizan o transforman	Conversión
6. Se distribuyen los bienes a terceros a cambio de promesas de pago futuro.	Ingresos
7. ¿Se presentan los servicios a cambio de pago o promesas de pago?	Ingresos
8. Pago de terceros de los bienes o servicios distribuidos o prestados a ellos mismos.	Ingresos

Estas clasificaciones de tesorería, gastos (compras), gastos (gastos en servidor público), conversión e ingresos describen los cinco ciclos principales de las actividades de muchas entidades.

Un noveno ciclo, denominado informe financiero, también se puede identificar. A diferencia de los otros, este ciclo no procesa transacciones, pero se ocupa de informar sobre los resultados de procesamientos a la Administración, máximas autoridades, agencias gubernamentales, etc.

Cada ciclo se compone de una o más funciones. Una función representa una tarea esencial de procesamiento o un segmento de un sistema que procesa transacciones lógicamente relacionadas. No existe una definición uniforme de funciones. Sin embargo, las funciones básicas contables deben incluir tareas tales como: nómina, contabilidad general, presupuesto. Otras funciones incluidas en el procesamiento de transacciones incluyen funciones de servidor público, adquisiciones, etc.

IV.10.10. Comprensión de los requerimientos para los encargados de auditoría

Una vez aprobados los programas en cuanto a su diseño, el supervisor debe hacer que los auditores a quienes se haya asignado su realización tengan pleno conocimiento de los procedimientos, explicándoles el presupuesto de tiempo para su realización y dando las aclaraciones metodológicas necesarias para la obtención y análisis de la evidencia de auditoría y el manejo de las relaciones con los funcionarios que tengan que ver con la revisión.

El supervisor debe también asegurarse que los auditores no tienen dificultades para la obtención de la información lo cual podría limitar la eficacia de la auditoría. Durante la etapa de la planeación de auditoría, a medida que se ejecutan los procedimientos planificados, los equipos de auditoría van adquiriendo un entendimiento más detallado sobre las transacciones de las entidades, y a su vez les permite aclarar el alcance de la auditoría, por lo tanto, en esta etapa es de suma importancia la comunicación entre los supervisores y el equipo de auditores asignado.

IV.10.11. Modificación de la estrategia general y el plan de auditoría

El auditor debe actualizar y modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría cuando sea necesario por circunstancias que han cambiado durante el transcurso del trabajo de auditoría, para ello debe dejar claramente indicado el motivo del cambio, justificaciones del cambio y la fecha en que se realizó dicha modificación, lo cual es normal en todo proceso auditor debido a situaciones o acontecimientos inesperados que afectan en las condiciones del trabajo o de la evidencia obtenida como resultado de la aplicación de sus procedimientos.

La naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría estarán basados en la consideración de la revisión de los riesgos evaluados.

Esto puede ocurrir cuando llegue a conocimiento del auditor, información que difiera significativamente de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría.

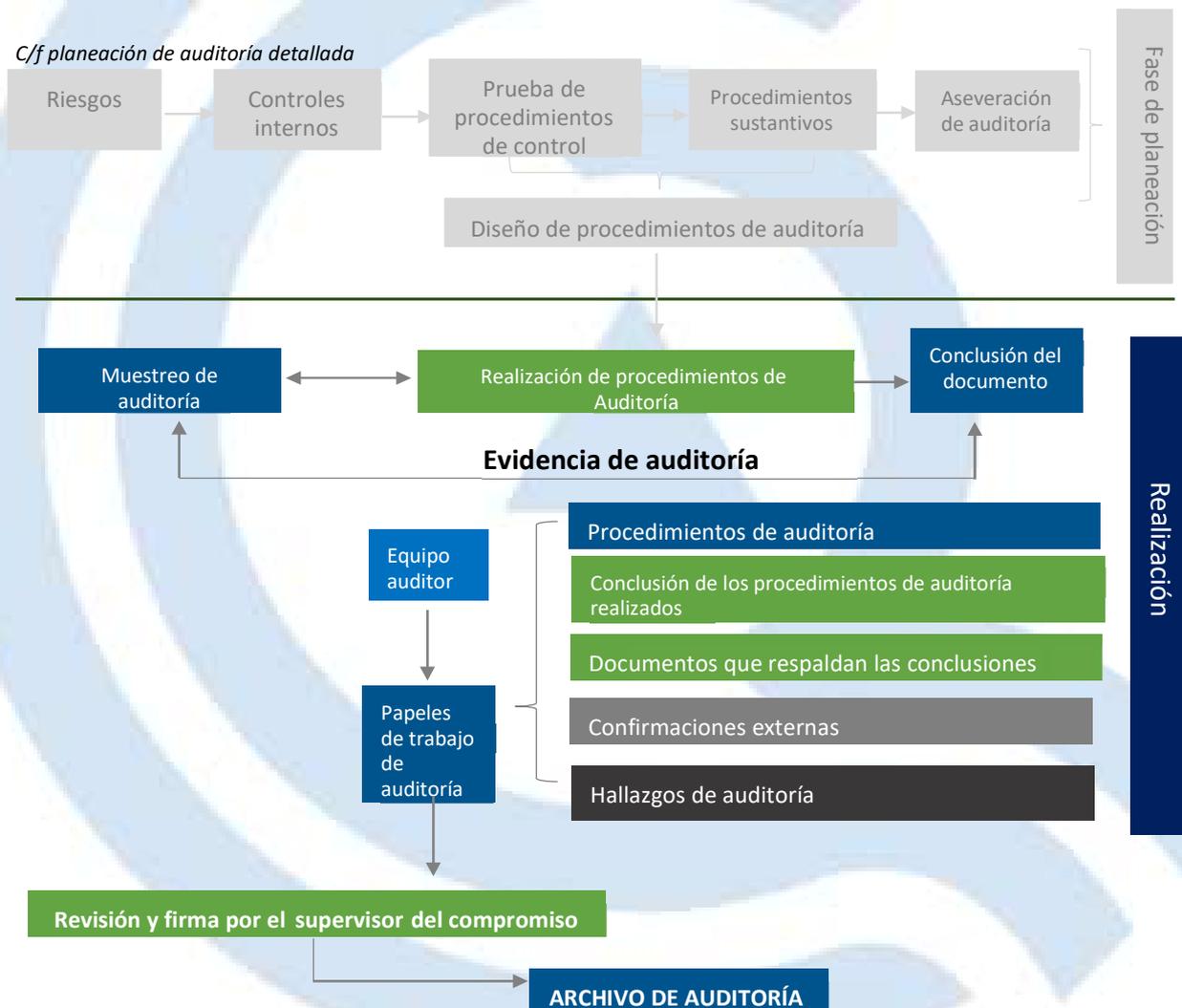
Un ejemplo podría ser que la evidencia por medio de procedimientos sustantivos contradiga la evidencia obtenida mediante las pruebas de controles; siendo necesario desarrollar procedimientos adicionales más específicos y detallados con lo cual se tendría que modificar el plan de auditoría, debido a que tendrían que planificarse otro tipo de procedimientos.

Para documentar la estrategia de pruebas el auditor deberá diligenciar el formato **«Estrategia detallada de pruebas»**, en la cual dejará por cada cuenta, rubro del EF y transacción significativa el resumen de los riesgos identificados en cada procedimiento de auditoría realizado en la planeación, documentará si los procesos son manuales o automáticos, y dejara evidencia de la estrategia de auditoría (confianza alta en controles, parcial en controles, enfoque sustantivo) descripción de las pruebas planificadas sustantivas y de controles a nivel de estado financiero y aseveración de auditoría. Este formato complementa el Memorándum de Planeación de Auditoría. Los programas de auditoría deberán diligenciarse en el formato **«Programas de auditoría»**.

Así mismo los auditores acompañarán al Memorándum de Planeación formato **«Memorando de Planeación»** incluyendo: el cronograma de trabajo para ello diligenciará el formato **«Cronograma de Actividades»**, formato **«Resumen de Plan Inicial»**, formato **«Presupuesto de Costos de Auditoría»**, formato **«Cronograma de Auditoría»**, formato **«Fechas estimadas de la auditoría»**, y cada miembro del equipo llevará su control de tiempo en el formato **«Hojas de Control de Tiempo»**.

CAPITULO V
FASE II: REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

Esta fase consiste en la aplicación de los programas de auditoría, realización de los procedimientos de auditoría y la recolección de evidencias y documentación que soporte el Informe de Auditoría. El siguiente grafico representa las actividades que debe realizar el equipo de auditoría en la fase de Realización:



Gráfica n° 10 Panorama de la fase de realización de la auditoría¹⁵

¹⁵ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

Una vez finalizada la Fase de la planeación de auditoría y haber definido la estrategia de auditoría a aplicar, el auditor debe poner en práctica el programa de auditoría elaborado, respecto a la entidad a auditar.

En esta etapa se busca obtener evidencia de auditoría mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría en las fuentes de información identificadas en el conocimiento de la entidad y sus transacciones, con la finalidad de revisarlas, contrastarlas y analizarlas, para que estas evidencias fundamenten las conclusiones que soporten la opinión de auditoría al Estado de Ejecución Presupuestarios estados de ejecución presupuestaria y financieros.

El trabajo de campo o aplicación de los programas de la Auditoría Financiera dentro de las oficinas de la entidad examinada incluye la revisión y evaluación de: La efectividad de los controles internos, y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas que tienen incidencias en la presentación de dicha información.

Por el tipo de evidencia a recopilar, el auditor seleccionará y aplicará las técnicas de auditoría siguientes:

- Técnicas de obtención de evidencia física: Inspección y observación.
- Técnicas de obtención de evidencia documental: Relevamiento, comparación, rastreo, revisión selectiva, repetición.
- Técnica de obtención de evidencia testimonial: Indagación, entrevista, encuesta, cuestionario, declaración y confirmación.
- Técnicas de obtención de evidencia analítica: Análisis, conciliación, tabulación, cálculo y comparación.

V.1. Actividades a desarrollar en la Realización de la Auditoría Financiera

En la etapa de realización el auditor debe cumplir con las siguientes actividades:

- Considerar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría, la misma que dependerá de la evaluación preliminar del sistema de control interno desarrollado en la etapa de planeación.
- Diseñar procedimientos de auditorías efectivas y eficientes.
- Realizar las pruebas.
- Aplicar los procedimientos de auditoría en las diferentes fuentes de información identificadas en el recorrido de las transacciones presupuestarias y financieras.
- Identificar las deficiencias de control interno, incorrecciones materiales y detección de fraude.
- Evaluar los resultados obtenidos con relación a los niveles de materialidad definidos.

V.2. Tipos de pruebas a aplicar

Pruebas de control: Procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las aseveraciones.

Pruebas sustantivas: Procedimientos de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las aseveraciones.

Los procedimientos sustantivos comprenden:

- 1) Pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar).
- 2) Procedimientos analíticos.

V.2.1. Realización de los Procedimientos de Auditoría y Evidencia de la conclusión

El auditor lleva a cabo procedimientos para recolectar evidencia de auditoría, la cual constituirá la base de la conclusión del auditor. El auditor debe reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada. En tanto que la suficiencia hace referencia a la cantidad de evidencia de auditoría, la apropiación, se refiere a la calidad en términos de relevancia y confiabilidad.

Una vez concluido los procedimientos de auditoría, el auditor debe efectuar las conclusiones a las que ha llegado e indicar si el propósito de los procedimientos se logró. El acto de documentar las conclusiones asegura, que el auditor ha llevado a cabo los procedimientos diseñados en la fase de planeación, y que se encuentran debidamente documentados con procedimientos de auditoría que han sido realizados.

Ejemplo ¹⁶: Importancia de documentar las conclusiones de los procedimientos de auditoría realizados

La EFS ABC (situación real) contrató un equipo de la EFS XYZ de otro país para efectuar una evaluación de MMD-EFS. Mientras se revisaba el archivo de auditoría de una auditoría financiera llevada a cabo en el año 2013, el equipo de evaluación encontró que el equipo auditor había diseñado los procedimientos de auditoría basado sobre la evaluación de riesgo de incorrección material en el documento de planificación de la auditoría. No obstante, el equipo de evaluación no encontró evidencia alguna de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores, debido a que no se habían registrado conclusiones con respecto a cada uno de los procedimientos diseñados en la fase de planificación. El equipo de evaluación entrevistó al equipo auditor para saber si habían efectuado los procedimientos de auditoría en cuestión y éste respondió que dichos procedimientos habían sido llevados a cabo de acuerdo con lo diseñado. Al preguntársele si las conclusiones a las que había llegado habían sido registradas, el equipo respondió que las conclusiones con relación a cada procedimiento no habían sido registradas. El equipo señaló que las

¹⁶ Manual de Implementación Auditoría Financiera IDI

observaciones de auditoría habían sido consideradas como su conclusión. Como resultado, la calificación fue muy baja en el Área C del informe de evaluación de MMD-EFS.

Tomando en cuenta el ejemplo anterior, es muy importante que los auditores registren la conclusión de los procedimientos de auditoría efectuados, independientemente de que estos procedimientos generaron o no observaciones de auditoría.

La conclusión puede ser de dos tipos: La conclusión Positiva en la que el control de la actividad funciona eficazmente, en tanto que la conclusión negativa es la que, el control de la actividad no funciona eficazmente, esta segunda conclusión conducirá a formular observaciones de auditoría que deben comunicarse a los encargados de la gestión o gobernanza.

Conclusión	Conclusión positiva: <i>El examen independiente fue llevado a cabo por el personal designado en la entidad. El control interno está funcionando eficazmente.</i>
	Conclusión negativa: <i>No se efectuó un examen independiente de las tarifas pagadas por concepto de viaje.</i>

V.2.2. Importancia de documentar las conclusiones después de la realización de la prueba de control

El auditor al realizar Auditoría Financiera debe comprender los controles internos de la entidad auditada que son relevantes para la preparación de los estados financieros. Como mínimo, el auditor debe evaluar el diseño y la implementación de los controles internos identificados en los procesos que deben tener un efecto material en los estados financieros. Esto significa identificar estos controles internos y evaluar si se diseñaron adecuadamente para mitigar de manera eficaz el riesgo para el que fueron diseñados. Esto también significa evaluar si dichos controles internos se implementaron realmente (y que los controles se están realmente aplicando).

Es importante la evaluación de los controles internos por si existieren controles mal diseñados o la falta de implementación de controles internos que den lugar a riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros el auditor debe probar la eficacia operativa de los controles internos cuando decide que ésta es la respuesta de auditoría adecuada a un riesgo identificado o cuando el auditor simplemente no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de otros procedimientos de auditoría realizados. Probar la efectividad operativa significa realizar pruebas alternas para asegurarse de que la entidad auditada está realizando el control de manera eficaz.

Finalizada la prueba de control, el auditor debe registrar las conclusiones en sus papeles de trabajo de auditoría las cuales serán firmadas por el supervisor, una vez que ha verificado la realización de las pruebas de control.

Ejemplo¹⁷:

Riesgo	Reclamo de un empleado por concepto de viaje pagado a una tasa incorrecta.
Actividad de Control	Realización de un examen independiente de los datos existentes (por ejemplo, el Gobierno aprobó las tasas de reclamo por concepto de viaje) con respecto a los reclamos de viaje procesados por un empleado.
Prueba de cumplimiento o de control	Inspección del reclamo de viaje de un empleado para la obtención de evidencia de que el examen independiente tuvo lugar.
Conclusión	Conclusión positiva: El examen independiente fue llevado a cabo por el personal designado en la entidad. El control interno está funcionando eficazmente.
	Conclusión negativa: No se efectuó un examen independiente de las tasas pagadas por concepto de viaje.
Aseveración de los EF	Exactitud (Verificar si las tasas por reclamo de viajes fueron aplicadas correctamente.

V.2.3. Documentación de la conclusión alcanzada después de la aplicación de procedimientos de auditoría sustantivos

El auditor necesita aplicar procedimientos de auditoría sustantivos para recolectar evidencia de auditoría sustantiva y apropiada. Ciertas condiciones o circunstancias pueden indicar la posibilidad de un error material, los siguientes ejemplos de errores materiales pueden ser considerados por el auditor, para fines de sus conclusiones:

- Procedimientos analíticos que revelan diferencias significativas con relación a las expectativas.
- Diferencias significativas entre la conciliación de una cuenta de control y los registros subsidiarios o entre una cuenta física y una cuenta relacionada.
- Solicitudes de confirmación que revelan diferencias significativas o arrojan menos respuestas de las esperadas.
- Transacciones seleccionadas para su verificación que no están respaldadas por la documentación apropiada o que no están debidamente autorizadas.
- Archivos o registros de soporte que deberían estar disponibles, pero que no se entregan inmediatamente al ser solicitados.
- Pruebas de auditoría que detectan errores que aparentemente son conocidos por el personal de la entidad, pero que no fueron voluntariamente revelados al auditor.

Cuando las condiciones o circunstancias precedentes están dadas, los procedimientos sustantivos originalmente planificados, pueden no ser suficientes para detectar los errores materiales que deben haber ocurrido. El auditor debe, entonces, considerar si la evaluación

¹⁷ Manual de Implementación Auditoría Financiera IDI

inicial de riesgo de incorrecciones materiales y las pruebas sustantivas planificadas son aún apropiadas. De ser necesario, se deben llevar a cabo pruebas sustantivas adicionales, para determinar si han ocurrido errores materiales y para cuantificar el monto de los mismos. La selección de procedimientos adecuados, incluida la posibilidad de ejecutar una combinación de procedimientos analíticos y pruebas de detalles, es una cuestión de juicio profesional a dilucidar.

Ejemplo¹⁸:

Riesgo	Reclamo de un empleado por concepto de viaje pagado a una tasa incorrecta.
Actividad de Control	Realización de un examen independiente de los datos existentes (por ejemplo, el Gobierno aprobó las tasas de reclamo por concepto de viaje) con respecto a los reclamos de viaje procesados por un empleado.
Prueba de cumplimiento o de control	Inspección del reclamo de viaje de un empleado para la obtención de evidencia de que el examen independiente tuvo lugar.
Procedimiento de auditoría sustantivo	Obtención de una copia impresa de los datos existentes (por ejemplo, tasas por concepto de reclamos de viaje aprobadas por el Gobierno) y comparación con las tasas aplicadas en el reclamo de viaje de un empleado.
Conclusión	Conclusión positiva: El examen independiente fue llevado a cabo por el personal designado en la entidad. El control interno está funcionando eficazmente.
	Conclusión negativa: No se efectuó un examen independiente de las tasas pagadas por concepto de viaje.
Aseveración de los EF	Exactitud (Verificar si las tasas por reclamo de viajes fueron aplicadas correctamente.

V.3. Evidencias

El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y apropiada para sacar conclusiones sobre las cuales basar su dictamen. La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor debe considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. Una auditoría de estados financieros no involucra la autenticación de la documentación y no se espera que el auditor esté entrenado o sea un experto en dicha autenticación; sin embargo, el auditor deberá considerar la confiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos y deberá tomar en cuenta, donde resulte relevante, los controles que existan para su preparación y mantenimiento.

¹⁸ Manual de Implementación Auditoría Financiera IDI

La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de error de significancia en la información de la materia en cuestión (mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (mientras mayor sea la calidad, menos se necesitará). En consecuencia, la suficiencia y lo apropiado de la evidencia están interrelacionadas; sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente (interna o externa) y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones, incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes fuera de la entidad auditada, como las confirmaciones externas, puede haber circunstancias que afecten la confiabilidad de la información. Así pues, aunque reconociendo la existencia de tales excepciones, las generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles, éstas se detallan a continuación:

- La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad auditada.
- La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles correspondientes son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor, por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia, por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control.
- La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio, por ejemplo, el registro escrito de una junta es más confiable que el informe oral de lo que se discutió.
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia proporcionada por fotocopias, (excepto cuando sean razonadas por un notario público).

La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que apoya y corrobora las aseveraciones de la administración, se debe tomar en cuenta cualquier información que contradiga dichas aseveraciones. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la administración puede afirmar que las transacciones y eventos se llevaron a cabo de conformidad con las leyes y normas aplicables y tales aseveraciones bien pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera.

También en el caso de una Auditoría Financiera y de Cumplimiento, puede ser necesario que los auditores gubernamentales se auxilien de las Normas Generales de la Auditoría de Cumplimiento y las directrices correspondientes.

La evidencia de auditoría se puede obtener a través de indagaciones y otros procedimientos de evaluación de riesgos, como la comprobación de las indagaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, al entrevistar a la administración y

los servidores públicos, el auditor puede obtener un claro conocimiento de cómo comparte la administración sus puntos de vista con el personal sobre las actividades que desarrolla por su naturaleza y el comportamiento ético. Posteriormente, el auditor puede determinar si se han puesto en práctica los controles adecuados averiguando, por ejemplo, si la administración cuenta con un código de conducta/ética escrito y si actúa de conformidad con dicho código.

El auditor debe desarrollar procedimientos de auditoría que le permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:

- El uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría.
- La evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo.
- La evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes relacionadas.
- La evidencia de auditoría proveniente del uso por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio.
- La evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna;
- La evidencia de auditoría de expertos externos.
- El uso de declaraciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

Se aplicarán procedimientos sustantivos a fin de obtener evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros y, por consiguiente, sobre la validez de las aseveraciones.

A esos efectos podrán aplicarse entre otros, los siguientes procedimientos de auditoría:

1. Cotejo de los estados financieros con los registros de contabilidad.
2. Revisión de la correlación entre registros y entre éstos, y la correspondiente documentación comprobatoria.
3. Inspecciones oculares.
4. Obtención de confirmaciones externas
5. Comprobaciones matemáticas.
6. Revisiones conceptuales.
7. Comprobación de la información relacionada.
8. Comprobaciones globales de razonabilidad.
9. Examen de documentos importantes.
10. Preguntas a funcionarios y servidor públicos del ente.
11. Obtención de una confirmación escrita de los responsables del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Además, se deben aplicar procedimientos para detectar incorrecciones seleccionando los procedimientos de auditoría que permitan obtener evidencia suficiente y apropiada para identificar posibles situaciones de incorrecciones, incumplimientos legales o actos ilícitos, que puedan tener un efecto directo sobre las cifras de los estados financieros y en las transacciones e información del ente auditado.

V.3.1. Recopilación de evidencias

La evidencia de auditoría que soporta la opinión debe ser suficiente y apropiada e incluye tanto la información de los registros contables que originan los estados financieros o bien de otra información.

El examen y pruebas de transacciones individuales de recaudación y desembolsos es una parte necesaria de la Auditoría Financiera y debe efectuarse para que el auditor cumpla adecuadamente con los objetivos de la auditoría. Esta labor también es necesaria para determinar las responsabilidades de funcionarios, cuando sea aplicable. La realización de esta labor es un medio principal a través del cual se prueba la efectividad del sistema de control interno financiero de la entidad sobre sus transacciones.

La evidencia de Auditoría es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de los procedimientos en el transcurso de la Auditoría, no obstante el auditor debe hacer uso de otras fuentes, tales como; auditorías anteriores cuando se presenten cambios relevantes; Procedimientos de Control de Calidad, Fuentes internas o externas del sujeto de control.

La finalidad de la evidencia de auditoría es:

- Otorgar una seguridad razonable al proceso de auditoría.
- Reducir el Riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.
- Obtener información, documentación que respalde las conclusiones del auditor sobre los rubros de los estados de ejecución presupuestaria y financieros.
- Proporcionar los elementos necesarios para que la auditoría sea confiable, objetiva y genere valor agregado a la entidad, a través de recomendaciones de mejora continua.
- Fundamenta la opinión del auditor.

V.3.2. Tipos de evidencias

La evidencia de auditoría puede clasificarse en los siguientes tipos:

- Evidencia física:** Es utilizada por el auditor en la verificación de saldos de activos tangibles y se obtiene a través de la inspección u observación directa de actividades, registros, recursos relacionados con el objetivo del examen; sin embargo, tal evidencia no establece la propiedad o valuación del activo.
- Evidencia documental:** Es la información obtenida de la entidad auditada e incluye comprobantes de pago, facturas, contratos, cheques, liquidaciones de obra, convenios, acuerdos de los encargados de la Administración, entre otros. La confiabilidad del documento depende de la forma como fue creado y su propia naturaleza. El auditor debe respaldar sus hallazgos frente a los objetivos de la auditoría. Siendo la forma más común de evidencia clasificar los documentos en:

- **Externos: aquellos que se originan fuera de la entidad**

Los auditores pueden recurrir a confirmaciones para obtener evidencia de la presencia o ausencia de determinadas condiciones, por ejemplo, «acuerdos colaterales» no incluidos en los acuerdos oficiales.

Además de las aseveraciones relativas a la auditoría de estados financieros, las confirmaciones pueden resultar útiles a los auditores gubernamentales para obtener evidencia en relación con objetivos de auditoría adicionales establecidos por su mandato de auditoría o derivados de leyes y reglamentos.

En una prueba sustantiva de detalles que implica la obtención de información directa de un tercero. En consecuencia, este tipo de procedimiento de auditoría arroja evidencia de auditoría muy confiable. La confirmación externa consiste en una respuesta directa, por escrito, de un tercero al auditor, en papel, medios electrónicos u otros.

Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría deben validar que la información obtenida de la fuente independiente de la entidad puede incrementar el nivel de seguridad del auditor en relación con la evidencia que consiguió a partir de los registros contables y las aseveraciones de la administración. En el sector público, las confirmaciones externas se deben usar para obtener evidencia acerca de los saldos de las cuentas bancarias, las cuentas por pagar y por cobrar (áreas comunes).

Se espera que el auditor ejerza controles que le proporcionen una seguridad razonable de que las solicitudes de confirmación están dirigidas a los terceros por él seleccionados. Esto requiere lo siguiente:

- Control sobre la preparación y envío de solicitudes (bien sea mediante remisión personal, correos).
- Investigación de las razones para dirigir solicitudes a individuos específicos dentro de una entidad.
- Envío de las solicitudes, por correo, en sobres que tengan la dirección de remitente del auditor de modo que, los ítems que no fueron entregados por la oficina postal les sean devueltos al auditor para ser redireccionados, de ser esto posible.
- Investigación de las solicitudes no remitidas; y
- Alerta a respuestas que sean sospechosamente uniformes en algunos aspectos, por ejemplo, escritura, dirección, etc.

La confirmación externa puede ser una confirmación positiva o negativa. La diferencia entre las dos estriba en la formulación del contenido de la carta de confirmación y en una indicación acerca de qué y cómo el tercero debe responder a esa solicitud del auditor.

Una solicitud de confirmación externa positiva le pide al destinatario responderle al auditor, en todos los casos, sin importar si la parte en cuestión está o no de acuerdo con el saldo reflejado en la solicitud de confirmación. El auditor puede también usar solicitudes de confirmación positiva que no establecen el monto (u otra información) en cuanto a la solicitud de confirmación y le pide a la otra parte indicar el monto o proveer otra información. La respuesta a una solicitud de confirmación positiva, generalmente, aporta evidencia de auditoría confiable. Una solicitud de confirmación externa negativa le exige al destinatario responder solo en caso de desacuerdo con el saldo reflejado en la carta.

El auditor debe determinar en qué medida excepciones significativas o frecuentemente recurrentes, o ambas, deben ser indicativas de un patrón de errores en las cuentas no confirmadas. El auditor debe ejercer también su escepticismo profesional al manejar respuestas inesperadas o inusuales a las solicitudes de confirmación (por ejemplo, un cambio significativo en el número u oportunidad de las respuestas de confirmación relativas a auditorías previas), o una ausencia de respuesta, cuando sería de esperar una respuesta. Tales circunstancias deben ser índice de riesgos previamente no identificados de incorrecciones materiales debido a fraude.

Cuando el auditor no recibe respuesta alguna a sus solicitudes de confirmación, deben Efectuarse procedimientos de auditoría alternos para los que no han respondido, con el fin de obtener la evidencia necesaria para reducir los riesgos de auditoría a un nivel bajo aceptable. La naturaleza de los procedimientos alternos a ser ejecutados varía de acuerdo con la cuenta y la aseveración. El auditor debe aplicar procedimientos alternos a cada uno de los ítems que componen el saldo completo de las confirmaciones que no fueron recibidas.

Para llevar un control de las confirmaciones externas enviadas y recibidas el auditor deberá diligenciar el formato «**Control de envío de confirmaciones**».

Ejemplo de las Confirmaciones Externas, el más común es la confirmación de los saldos bancarios. El auditor confirma el saldo de efectivo al cierre del año, mediante correspondencia directa con todos los bancos con los cuales la entidad ha tenido cuentas durante ese período. Los procedimientos de confirmación proporcionan evidencia de que el efectivo que aparece en el Estado de situación financiera o Recibos y pagos existe al cierre del año y que el mismo es propiedad de la entidad.

Las solicitudes de confirmación le piden al banco proveer una confirmación independiente de los saldos de las cuentas de la entidad y toda otra información que tenga el banco a nombre de su cliente, incluidos los títulos valores, instrumentos de administración del tesoro y otros documentos. La información que aparece en la confirmación se refiere a las actividades bancarias regulares.

Pueden utilizarse confirmaciones externas para obtener evidencia de:

- La presencia o ausencia en convenios o acuerdos con terceros de términos y condiciones, legislados o de otro tipo, como garantías de resultados o de financiación.
- El compromiso de gastos que todavía no hayan sido autorizados por el poder legislativo.
- La continuidad del derecho de los individuos a recibir pensiones, ayudas suplementarias, anualidades u otros pagos en curso.
- La presencia de «pactos colaterales» con proveedores para la restitución de mercancías por créditos a fin de utilizar financiación que de otro modo habría expirado en un ejercicio fiscal subsiguiente.

La corroboración obtenida de una fuente independiente de la entidad puede aumentar las garantías que el auditor obtenga de la evidencia contenida en los registros contables o de las manifestaciones de la administración. Si la entidad se negara a conceder permiso al auditor para enviar una solicitud de confirmación, el auditor puede calificar su opinión dependiendo la materialidad de la limitación en su trabajo, siempre y cuando el auditor no se pudo satisfacer de la razonabilidad de la cuenta a través de procedimientos alternos.

- **Internos:** aquellos que se originan dentro de la entidad (documentos que se generan dentro de la entidad)

Evidencia testimonial: Es la información obtenida de terceras partes a través de cartas o declaraciones recibidas en indagaciones o entrevistas. Esta evidencia debe ser corroborada con otras pruebas adicionales tales como transcripciones de narrativas de las conversaciones documentadas en los papeles de trabajo.

Evidencia Informática: Se obtiene de los Sistemas o aplicaciones, instalaciones, tecnologías y soportes de controles de aplicación, se requiere determinar la confiabilidad de la misma.

Evidencia analítica: Esta se obtiene al realizar análisis del comportamiento de la información presentada y la verificación de datos que deben originarse en los resultados de las transacciones del período auditado, transacciones anteriores u otras transacciones que porporcionen evidencia de respaldo respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros, un estado de ejecución o cierre presupuestario o bien una partida específica.

V.3.3. Relación de la evidencia con las aseveraciones

Tipos de Evidencia	ASEVERACIONES DE AUDITORÍA							
	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Valuación Imputación	Ocurrencia	Exactitud	Corte/ Cierre	Clasificación y comprensibilidad
Evidencia física	X							
Evidencia documental	X	X	X	X	X	X	X	X

Tipos de Evidencia	ASEVERACIONES DE AUDITORÍA							
	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Valuación Imputación	Ocurrencia	Exactitud	Corte/Cierre	Clasificación y comprensibilidad
Evidencia testimonial	X	X	X	X	X			X
Evidencia analítica	X		X	X				

- **Existencia:** Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen por aplicación de los recursos presupuestarios.
- **Derechos y obligaciones:** La entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
- **Integridad:** Todas las revelaciones han sido incluidas dentro de sus estados financieros.
- **Valuación e imputación:** Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valuación o imputación resultante ha sido apropiadamente registrado.
- **Ocurrencia:** Todas las transacciones ocurridas y registradas en los estados financieros de la entidad son reales de acuerdo a sus recursos presupuestarios y atribuciones legales.
- **Exactitud:** El importe y otros datos relativos a las transacciones han sido registrados adecuadamente.
- **Corte/Cierre Presupuestario Mensual/Cierre Presupuestario Anual:** Todas las transacciones y eventos han sido registrados en el período contable correcto.
- **Clasificación y Comprensibilidad:** Las transacciones y los eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.

V.3.4. Seguridad razonable y evidencia

La seguridad razonable la obtiene el auditor mediante la evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría (expresar una opinión razonable cuando los estados de ejecución presupuestaria y financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo, lo que permitiría al auditor llegar a conclusiones sobre las cuales fundamente su opinión.

V.3.5. Atributos de la evidencia de auditoría

Suficiencia: Es la cantidad de evidencias de auditoría obtenidas por el auditor en el alcance de los procedimientos aplicados, la cual depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (mientras mayores son los riesgos valorados, es probable

sea necesario mayor cantidad de evidencias), a su vez considera la calidad de dicha evidencia de auditoría (mientras mayor sea la calidad, menos evidencias puede necesitarse). Sin embargo obtener mayor cantidad de evidencia de auditoría, puede no compensar su baja calidad.

Apropiada: Se refiere a la medida de la calidad de la evidencia de auditoría, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

V.4. Diseño y desarrollo de procedimientos de revisión analítica

Los procedimientos de revisión analítica son evaluaciones a la información presupuestaria y financiera realizados mediante el análisis de las relaciones lógicas entre datos financieros y no financieros e implican comparaciones de montos registrados con expectativas que desarrolla el auditor. Los procedimientos analíticos también incluyen la investigación de fluctuaciones o relaciones identificadas que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados por un monto significativo.

Cuando los resultados de los procedimientos analíticos generales sobre la información financiera y no financiera, y otros procedimientos analíticos ejecutados no cumplen con las expectativas, se evalúa si las relaciones inusuales o inesperadas, incluyendo las que se relacionan con cuentas de ingresos, deben indicar riesgos de aseveración equívoca material proveniente de fraude.

V.4.1. Aspectos que comprenden la revisión analítica

Los procedimientos de revisión analítica se basan en el supuesto de que existen relaciones entre los datos y que continúan existiendo en ausencia de información que evidencien lo contrario. Si las relaciones esperadas se mantienen estas proporcionan la evidencia de que los estados financieros representan los hechos y transacciones pertinentes.

V.4.2. Revisión analítica en la etapa de planeación

- ✓ Análisis de variaciones horizontales.
- ✓ Análisis de la composición vertical.
- ✓ Ratios financieras.
- ✓ Comparación de la información con la información presupuestaria.
- ✓ Determinación de relaciones entre cuentas de los estados financieros.
- ✓ Análisis comparativos entre cuentas.
- ✓ Análisis de la evolución de los salarios por tipos de contratos.
- ✓ Pruebas a los saldos de balance.

Utilización de los procedimientos analíticos. Los procedimientos analíticos se utilizan para examinar y comparar la información financiera y no financiera relevante del período, incluyendo la ejecución presupuestaria. También se realizan comparaciones similares sobre

la relación existente entre la información seleccionada con ejercicios anteriores y con entidades que realizan la misma actividad.

V.4.3. Propósito de los procedimientos analíticos

Durante la etapa de planeación, los procedimientos analíticos se ejecutan para apoyar a que el auditor logre:

- ✓ Comprender las transacciones de la entidad, sus fuentes de financiamiento y gastos permitidos por ley, el registro de las transacciones, eventos inusuales relaciones y tendencias que hayan ocurrido en el período bajo revisión o transacciones que puedan señalar riesgos inherentes o riesgos de control.
- ✓ Identificar la presencia de posibles errores e incorrecciones en los estados financieros.
- ✓ Identificar y comprender las políticas contables más significativas.
- ✓ Determinar el diseño, materialidad de las pruebas y alcance de los procedimientos realizados.
- ✓ Diseñar y aplicar en una fecha cercana a la finalización de la auditoría procedimientos analíticos que ayudan al auditor a formarse una conclusión general sobre si los estados financieros son congruentes con la comprensión que tiene de la entidad.

V.4.4. Comparar la información financiera reciente con información de período anterior

Una clave para ejecutar un procedimiento analítico efectivo es utilizar información que sea comparable en términos de períodos de tiempo. El auditor debe realizar el análisis de razones sobre la información del presente año y compararlas con las del período anterior. El auditor debe hacer esto para estudiar las relaciones entre las cuentas de un período a otro y de esta manera apoyarse para incrementar el conocimiento sobre las actividades de la entidad.

El auditor debe discutir las fluctuaciones significativas o inusuales identificadas con el servidor público apropiado en la entidad, las cuales deben quedar evidenciadas en los papeles de trabajo del auditor. Los procedimientos de revisión analítica no necesitan ser corroborados con explicaciones adicionales, porque el resultado de su realización será evaluado posteriormente. Sin embargo, las explicaciones podrían ser razonables y consistentes con el auditor. La falta de explicaciones del servidor público de la entidad sobre la causa de las fluctuaciones puede indicar la existencia de riesgos inherentes o riesgos de control.

V.4.5. Identificar variaciones significativas

Cuando las variaciones entre los montos registrados y los esperados por el auditor, basados en la información comparativa financiera de un período a otro y el conocimiento de la entidad, el auditor debe establecer criterios para seleccionar las variaciones en términos de tamaño absoluto o la diferencia del porcentaje.

V.4.6. Discutir variaciones significativas o inusuales con la administración y los involucrados

Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos de revisión analítica diseñados y ejecutados anteriormente, deben ser interpretadas y analizadas por el auditor para extraer información razonable que están destinadas a corroborar las expectativas e informar y discutir con la administración las variaciones encontradas o relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se diferencien de los valores esperados para un rubro importante, por tanto, el auditor debe investigar y discutir con la Administración estas variaciones y obtener las evidencias de auditoría apropiadas en materia de respuesta de la Administración o la realización de otros procedimientos de auditoría que sean necesarios en las circunstancias sobre las cual basará sus conclusiones para ello debe:

- Buscar las explicaciones de los cambios significativos o relevantes.
- Identificar cambios significativos no justificados o sin explicación por parte de la Administración.
- Detectar variaciones atípicas.
- Detectar ausencia de variaciones esperadas.
- Analizar evolución de las tendencias detectadas.
- Efectuar observaciones sobre las condiciones en que se desenvuelve la entidad.
- Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría de acuerdo a las explicaciones o justificaciones a la evaluación de la materialidad de los rubros analizados y a los riesgos que se pudieran determinar al no encontrar justificaciones razonables a las variaciones encontradas.

V.4.7. Procedimientos analíticos

Se entiende por procedimientos analíticos las evaluaciones de información financiera mediante el análisis de relaciones posibles entre la información financiera y la información no financiera. Abarcan los efectos de identificar las fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con respecto a otra información relevante o que difiere de valores esperados para un monto significativo.

Los auditores deben efectuar procedimientos analíticos en las fases de planeación y finalización de la auditoría, los procedimientos analíticos llevados a cabo al final de la auditoría son para corroborar las conclusiones a las que se ha llegado durante la auditoría de componentes individuales o de elementos individuales de los estados financieros. Los procedimientos analíticos efectuados el final de la auditoría pueden ser semejantes a los aplicados durante la fase de planeación.

Se pueden utilizar los procedimientos analíticos para los siguientes propósitos:

- Asistir en la planificación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

- Como prueba sustantiva para detectar posibles incorrecciones materiales en los estados financieros.
- Como una revisión general de los estados financieros.

Ejemplo: el auditor puede comparar los resultados el año en curso con los procedentes del año precedente, a los fines de asegurarse de que todas las variaciones significativas han sido entendidas con base en la información obtenida durante el proceso de auditoría.

Asimismo, y en razón de que los EF contienen notas a las cuentas requeridas por diversos MIF y otras legislaciones usadas por la entidad, el auditor necesita revisar las notas para verificar que estén completas y sean conformes con el MIF aplicable. Las notas, técnicamente hablando, son equivalentes a los estados financieros y, en consecuencia, el auditor debe asegurarse de que se obtenga evidencia suficiente y adecuada para tener mayor comodidad sobre esas notas.

V.4.7.1. Pasos para desarrollar Procedimientos analíticos sustantivos

Una vez identificado en la Planeación de qué tipo de procedimientos analíticos conviene realizar en el trabajo de auditoría, el auditor debe considerar el monto de la diferencia con respecto a la expectativa que se puede aceptar sin necesidad de una investigación ulterior, por consiguiente, debe ejecutar los procedimientos analíticos sustantivos seleccionados, atendiendo los siguientes pasos:

- Definir una expectativa: Se debe documentar sustancialmente cómo es que la expectativa fue desarrollada, incluyendo las fuentes de datos e información clave y su confiabilidad. Se debe realizar una descripción de la expectativa.
- Definir una diferencia significativa o umbral: Documentar un número o porcentaje, de qué manera el umbral fue determinado.
- Calcular la diferencia: Realizar el cálculo y de donde se origina.
- Investigar las diferencias encontradas: Documentar las explicaciones de cualquier diferencia encontrada mayor al umbral determinado. También las diferencias encontradas que sean menor al umbral y que el auditor decida investigar, debido a que es inusual o inesperada. Conclusión, incluyendo otros procedimientos de auditoría adicionales considerados como necesarios.

En las tres etapas de la auditoría los procedimientos sustantivos deben quedar documentados, en la etapa de planeación en el formato **«Analítica y evaluación de los Estados financieros» como quedó indicado en la Fase de Planeación**, en la fase de realización los auditores documentaran las pruebas sustantivas analíticas diligenciando el Formato **«Prueba Analítica Sustantiva»**, por tratarse de un procedimiento obligatorio los auditores documentaran en el formato **«Analítica de Evaluación de Estados Financieros Final»**, la evaluación con las cifras finales.

V.4.7.2. Pruebas Sustantivas de Detalle

Estos procedimientos tienen por finalidad constatar la veracidad de las aseveraciones en el estado de ejecución presupuestaria, financieros de la entidad, tales como; reconocimiento, legalidad, corte/cierre Presupuestario, existencia, integridad, valuación, presentación y revelación, etc. así como detectar incorrecciones materiales en las aseveraciones. Estos procedimientos sustantivos se dividen en: pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

- a) **Pruebas de detalle:** Procedimientos diseñados por el auditor para obtener mayor evidencia de la adquirida en los procedimientos analíticos y de controles, estas son aplicadas a tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

Las pruebas de detalle, se aplican a partidas o transacciones claves que son individualmente importantes por considerarse y tienen más probabilidades de contener incorrecciones materiales, tales como partidas o transacciones con historial de errores pasados, grandes partidas o transacciones significativas.

Con estos procedimientos se obtiene mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas de controles y los procedimientos analíticos sustantivos.

Estos procedimientos son aplicados con un objetivo específico de auditoría a cada unidad de muestra, si dichos procedimientos no son aplicables a la partida seleccionada, se ejecuta el procedimiento sobre una partida de reemplazo.

De no poder aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternos convenientes a cierta partida seleccionada, se considera que esa partida es una incorrección material.

Tamaño de la muestra: Existen ciertos factores que influyen en el tamaño de la muestra a seleccionar para la aplicación de pruebas de detalle, como se muestra a continuación:

Factor	Efecto en el tamaño de la Muestra	Descripción
1. Un incremento del riesgo incorrelacional.	Incremento	Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
2. Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminución	Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a un nivel aceptable el riesgo de detección

Factor	Efecto en el tamaño de la Muestra	Descripción
		relativo a una determinada población, menor grado de seguridad requerirá el auditor del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
3. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supera la incorrección tolerable	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos del importe real de la incorrección existente en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
4. Un incremento de la incorrección tolerable	Disminución	Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población	Incremento	Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población.
6. Estratificación del segmento cuando resulte adecuado	Disminución	Cuando exista una amplia variedad en el valor monetario de los elementos del segmento, puede ser útil estratificar la población.
7. El número de unidades de muestreo del segmento	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real del segmento tiene poco o ningún Efecto sobre el tamaño de la muestra. Así, para poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría, a menudo, no es tan eficiente como otros medios alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A continuación, se mencionan **algunas de las pruebas de detalle** más comunes ejecutadas por los auditores, lo que significa que no sean las únicas:

- **Confirmación con terceros** Consiste en solicitar que un tercero con el cual la Entidad ha realizado algún tipo de transacción le confirme al auditor dicha transacción y las características solicitadas. Ejemplo, saldos con contratistas, proveedores, crédito público.
- **Pruebas de Corte/Cierre Presupuestario:** Se realizan con el objeto de verificar la integridad de la información auditada. Ejemplo: En un Corte/Cierre Presupuestario de ingresos, mediante la revisión de los últimos recibos del período auditado y los primeros del período siguiente, busca verificar que las ventas quedaron registradas en el período adecuado.
- **Inspección física de activos:** Se realizan con el fin de comprobar la existencia física de determinado rubro. Ejemplos: Incluye el recuento de los bienes tangible, tales como existencias, activos fijos. Revisar la existencia de los inventarios participando en una toma física.
- **Revisión de cálculos realizados por la Entidad:** Se refiere a procedimientos que realiza el auditor y que buscan verificar la exactitud de un cálculo que realiza la Entidad. Ejemplo: Calcular las prestaciones sociales de los servidores públicos y comparar contra lo calculado por la Entidad.
- **Revisión de conciliaciones realizadas por la Entidad:** Se refiere a la revisión que realiza el auditor a las conciliaciones realizadas por la Entidad en donde se verifica: las transacciones aritméticas, que cruzan con lo registrado en libros y con la otra parte (extracto, módulos, información de proveedores, etc.), la existencia y validez de las partidas conciliatorias, las implicaciones en los estados financieros de las partidas conciliatorias, etc.
- **Revisión de documentación soporte:** Se refiere a la observación de documentación soporte con el fin de verificar la existencia de rubros de los estados financieros. Por ejemplo: Mediante la revisión de la documentación de soporte para verificar la existencia de los gastos de arrendamientos, capacitaciones, viajes, revisión de recibos de ingresos contra lo operado en el banco para verificar su existencia.
- **Pasivos no registrados:** Mediante la revisión de los pagos realizados o facturas causadas en período siguiente, se busca identificar gastos o costos que no fueron reconocidos por la Entidad en el período auditado.
- **Pagos posteriores:** Se refiere a verificar mediante un pago posterior (puede ser de un activo o un pasivo) la existencia de un saldo. Por ejemplo: retenciones realizadas a los servidores públicos, pagos operados a proveedores.

- **Transacciones inusuales significativas:** cuando se identifican transacciones fuera de lo normal, por un valor significativo ó «n» número de transacciones poco usuales, transacciones fuera de tiempo del horario laboral, transacciones realizadas por servidor público que no suele ser registrador.
- **Conciliación de los estados financieros con el libro mayor.**
- **Revisión de actas del Consejo Directivo y comités importantes.**
- Pruebas de gastos, posterior a realizar los procedimientos sustantivos analíticos precisos, si se necesita certeza adicional, realice otras pruebas de detalle con base en hechos o circunstancias.

V.4.7.3. Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos

Las pruebas de detalle son adecuadas cuando la naturaleza del riesgo y de las aseveraciones son relevantes. Por ejemplo, para obtener evidencia sobre la aseveración de existencia-ocurrencia sobre alguna cuenta de los estados financieros, es necesario realizar una selección representativa y solicitar la documentación para alcanzar el nivel de aseguramiento necesario en esa cuenta y confirmar que éstas transacciones son reales y de la actividad propia de la entidad.

Asimismo si se desea comprobar la aseveración de Corte/Cierre Presupuestario, se podrá seleccionar ciertas partidas y asegurarse que éstas han sido registradas contablemente en el período correcto.

Los procedimientos analíticos sustantivos son más adecuados cuando existe un alto volumen de transacciones en cuentas que su comportamiento puede ser previsible a través del tiempo utilizando factores internos, ocurridos dentro de la entidad, o externos fuera de la entidad con incidencia directa en el comportamiento de la cuenta, estos factores son investigados y plasmados en una expectativa definiendo un margen de materialidad de desempeño.

Una combinación de aplicación de pruebas de detalle y procedimientos sustantivos analíticos es la mejor respuesta a la valoración de riesgos identificados, sin embargo esto dependerá de la naturaleza de la cuenta y el riesgo asociado.

V.4.7.4. Oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos deben ser aplicados en una fecha intermedia y final de la auditoría, si son aplicados en una fecha intermedia el auditor debe cubrir el período restante realizando procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para el período intermedio, o si el auditor determina que los procedimientos son suficientes, aplicará únicamente procedimientos sustantivos adicionales para proporcionar una base razonable y extender las conclusiones de auditoría de la fecha intermedia al final del período.

Es necesario realizar procedimientos sustantivos para cumplir con lo siguiente:

- Diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable y revelación material, independiente de los riesgos evaluados de error material.
- Desarrollar procedimientos sustantivos que responden a los riesgos significativos. Cuando el auditor haya determinado que un riesgo de incorrección material a nivel de aseveración es significativo, debe desarrollar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a dicho riesgo, cuando el enfoque a un riesgo significativo consiste solo de procedimientos sustantivos, estos deben incluir pruebas de detalle.
- Desarrollar procedimientos sustantivos enfocados al proceso de cierre de los estados financieros para obtener evidencia sobre si los estados financieros finales son un reflejo de la totalidad de registros contables, examinando los asientos de diario y otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

V.4.7.5. Realización de los procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos se ejecutarán de forma que, la combinación de los procedimientos (incluyendo pruebas sobre controles) proporcione evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y permita conclusiones razonables sobre las cuales se logra a través de tratar las incorrecciones identificadas y concluir sobre los resultados de los procedimientos sustantivos. Al ejecutar los procedimientos sustantivos, se puede identificar incorrecciones y acumulación de aseveraciones equívocas es una de las responsabilidades de auditoría más importantes y es crítica para que el auditor se permita formular la opinión de auditoría. Estas incorrecciones deben ser acumuladas en el Resumen de incorrecciones identificadas, considerando los umbrales para que sean consideradas en este reporte.

La incorrección es una diferencia entre el importe, clasificación, presentación o revelación de una partida de estados financieros reportada y el importe, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que la partida esté de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden surgir de error o fraude.

Se clasifican las incorrecciones en reclasificación, conceptuales, proyectadas o basadas en el juicio para ayudar a:

- Evaluar el efecto de las aseveraciones de incorrecciones acumuladas durante la auditoría.
- Comunicar las aseveraciones de incorrecciones a la Administración de la entidad.

Antes de ejecutar los procedimientos sustantivos, se determina si algunos factores han llamado la atención desde que se diseñan los procedimientos sustantivos que lleven a adicionar, retirar o actualizar los procedimientos sustantivos planificados.

Los factores que deben llevar a adicionar, retirar o actualizar los procedimientos sustantivos planificados incluyen:

- Cambios en la materialidad de planeación y materialidad de desempeño.
- Cambios en la evaluación de riesgo combinado para cualquier aseveración relevante.
- Riesgos adicionales identificados.
- Aseveraciones equívocas identificadas a una fecha intermedia.

El supervisor a cargo del trabajo de auditoría revisa y aprueba cualquier cambio significativo a los procedimientos sustantivos planificados.

Para documentar las pruebas sustantivas de detalle el auditor deberá diligenciar los siguientes formatos: «**Prueba de detalle selección directa**», cuando no aplique el muestreo estadístico y su selección sea por alto valor o riesgo. Cuando realice una prueba estadística utilizando muestreo estadístico deberá diligenciar el formato «**Prueba de detalle selección estadística**», la cual ya viene formulada para que automáticamente le determine la muestra a examinar.

V.5. Pruebas de Controles

Tienen como finalidad evaluar el diseño y eficacia operativa de los controles de la entidad, estas pruebas deben proporcionar evidencia que permita depositar confianza en el diseño de control y minimizar los procedimientos sustantivos. A menos confianza en la eficiencia y eficacia de los controles, mayor extensión de pruebas sustantivas.

Consisten en comprender y verificar el diseño e implementación del control relevante que cubren riesgos en las diferentes clases de transacciones. Esta comprensión se logra a través del seguimiento del flujo de transacciones que tiene incidencia en la generación de información presupuestaria y financiero lo cual será documentado por el auditor.

El objetivo de este tipo de pruebas es obtener evidencia sobre la eficacia operativa de los controles a fin de sustentar la opinión del auditor, por lo tanto, el auditor debe identificar indicadores importantes de la existencia de deficiencias significativas en los controles, inexistencia de controles, desviaciones y errores en las transacciones así como en las aseveraciones equívocas los mismos que serán detectados por los procedimientos de auditoría.

V.5.1. Características de la prueba de control:

- El diseño de la prueba, consiste en estructurar la prueba y definir la precisión requerida.
- La realización de la prueba, implica obtener los datos, someter a cumplimiento el control y resumir los resultados.
- Interpretación de la prueba.

V.5.2. Realización de pruebas sobre los controles

La realización de la prueba de controles se efectúa en esta etapa,, debe realizarse siempre y cuando la estrategia definida en la etapa de planeación sea de cumplimiento al control interno relacionado a la información presupuestaria y financiera implementado por la entidad.

Las pruebas de controles deben proporcionar evidencia suficiente que permita concluir que los controles en que tiene que confiar el auditor se encuentran operando en forma efectiva y continua durante el ejercicio. Para asegurarse que los controles sean eficaz y eficientes, la administración efectúa actividades de monitoreo, debido a ello, las pruebas de controles deben considerar procedimientos específicos sobre esas actividades de monitoreo.

V.5.3. Cambios en los controles relevantes

Al ejecutar pruebas sobre los controles, el auditor debe evaluar si hubo cambios relevantes, pudiendo determinar algunas modificaciones en los controles, desde que ejecutaron las pruebas de recorrido o se diseñaron las pruebas sobre controles, que puedan afectar la capacidad del auditor para confiar en los resultados de las pruebas planificadas sobre controles. Estos cambios deben incluir:

- Cambios en los controles de transacciones significativas.
- Cambios de las políticas y procedimientos que afectan las Transacciones Significativas (TS).
- Cambios en el sistema de Tecnología de Información (TI), incluyendo modificaciones o actualizaciones significativas al sistema de TI existente.
- Cambios en el servidor público que afecta la aplicación del control.

Si se identifican cambios en las TS y los procesos de revelación significativa de la entidad o en los controles revelantes:

- Se debe obtener una comprensión de los cambios.
- Actualizar la documentación para reflejar los cambios.
- Ejecutar un recorrido que refleje los cambios identificados.
- Determinar la respuesta de auditoría apropiada que puede incluir.
- Modificar el diseño de los procedimientos de prueba sobre controles para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada acerca de la eficacia operativa de los controles.
- Seleccionar controles diferentes para probarlos, que sean suficientemente sensibles, individualmente o en combinación, para tratar los riesgos identificados.
- Modificar la estrategia de prueba para la TS y el proceso de revelación significativa (de una estrategia de confianza en controles a una estrategia solamente sustantiva).

V.5.4. Evidencia de auditoría en las pruebas de controles

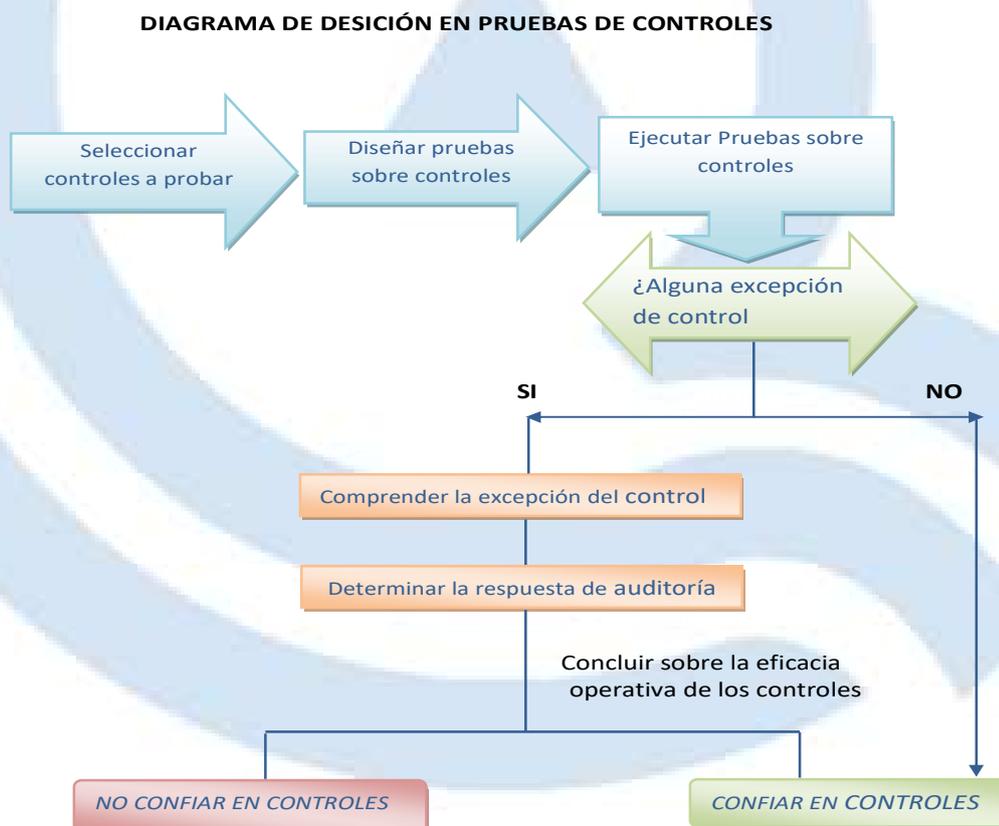
Cuando el auditor ejecuta pruebas sobre los controles, debe evaluar la relevancia y confiabilidad de la información que ha obtenido como evidencia de auditoría. Cuando se usa una información producida por la entidad, se evaluará si la información proporcionada es suficiente confiable para sus propósitos, incluyendo:

- Obtener evidencia de auditoría acerca de la exactitud e integridad de la información.
- Evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada.

V.5.5. Evaluar los resultados de las pruebas sobre controles

El auditor evaluará los resultados de las pruebas sobre controles y determinará si las pruebas proporcionan seguridad razonable acerca de la eficacia operativa de los controles relevantes para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales, incluyendo responder a cualquier riesgo significativo.

El siguiente diagrama resume las consideraciones que debe tener en cuenta el auditor cuando evalúa los resultados de las pruebas sobre controles.



Gráfica n° 11 Diagrama de Decisión de Prueba de Controles¹⁹

¹⁹ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

V.5.6.Documentar la prueba de controles

Las pruebas de controles efectuadas deben ser debidamente documentadas, considerando el método de selección de la muestra, los controles a probar, los resultados obtenidos y las conclusiones a la que llega el auditor con relación al control interno, relacionado a la información presupuestaria y financiera.

Para la determinación de la muestra de controles a probar el auditor utilizará la siguiente tabla de muestreo de controles:

Tabla n° 5

Confianza alta en controles				
Frecuencia de control	Población asumida	Cantidad de la muestra	Fallos aceptables	Muestra adicional si hay fallos
Anual	1	1	1	0
Trimestral	4	2	1-2	2
Mensual	12	2	1-2	7
Semanal	52	5	1-5	15
Diario	250	20	1-5	20
Múltiples veces al día	Más de 250	25	1-6	25

Fuente: Propia

Tabla n° 6

Confianza parcial en controles				
Frecuencia de control	Población asumida	Cantidad de la muestra	Fallos aceptables	Muestra adicional si hay fallos
Anual	1	1	1	0
Trimestral	4	2	1-2	2
Mensual	12	2	1-2	6
semanal	52	4	1-4	10
Diario	250	10	1-5	15
Múltiples veces al día	más de 250	15	1-6	15

Fuente: Propia

V.5.7. Tratar las excepciones o fallos encontrados

Existen situaciones en que los controles implementados por la entidad al ser probados no operan según su diseño dentro del ciclo operativo para transacciones significativas o una partida de los estados financieros. Estas situaciones se consideran como excepciones a la que llega el auditor con relación al control interno, relacionado a la información presupuetaria y financiera.

V.5.8. Procedimientos a desarrollar

Si el auditor identifica fallos o excepción de control, se investigará la naturaleza y causa de la excepción y se evaluará su efecto sobre los procedimientos de auditoría planificados y otras áreas de la auditoría.

Para investigar excepciones potenciales de control, se puede determinar que la comprensión de las TS o los procesos de revelación significativa y los controles relacionados, fue incorrecta.

Si la comprensión fue incorrecta:

- Obtener una comprensión de los cambios.
- Actualizar la documentación para reflejar los cambios.
- Ejecutar un recorrido.
- Determinar la respuesta de auditoría apropiada.

Si una excepción de control es confirmada:

- Determinar si la excepción de control es sistemática.
- Determinar la respuesta de auditoría.
- Concluir sobre la eficacia operativa de los controles.

V.5.9. Determinar si una excepción de control es consistente

Las excepciones de control deben ocurrir porque la persona que ejecute el control:

- Comete errores al reunir o procesar la información.
- No ejecutar acciones de seguimiento apropiadas.
- No tiene las capacidades, competencia u objetividad necesarias para ejecutar el control eficazmente.

Cuando se encuentra una excepción del control, se indaga con la persona que ejecuta el control para comprender cómo ocurrió la excepción de control y considera obtener otra información relevante como tal:

- Si el supervisor de la persona ha identificado excepciones similares anteriormente.

- La comprensión de la Administración sobre las causas reales o sospechas de la excepción.
- Otras excepciones que surgen de la excepción identificada que la Administración puede haber notado.
- Los planes de la Administración para responder a sus deficiencias.

El auditor debe considerar lo siguiente al determinar si una excepción de control es sistemática:

- La excepción de control tiene características comunes (la excepción de control ocurre alrededor de cierto tipo de transacción, ubicación o tipo de servicio o cuando el mismo servidor público está ejecutando el control, o sobre cierto período de tiempo).
- La excepción de control es causada por un error subyacente (la excepción de control es causada por una fórmula o cálculo incorrecto, o se basa en información incompleta o inexacta).
- El auditor debe tener cuidado de no descartar una excepción de control observada como una ocurrencia aleatoria (no sistemática). Cuando se ha seleccionado una partida de muestra representativa, se evaluará cuidadosamente la naturaleza de la excepción antes de llegar a la conclusión de que tal excepción es aleatoria.

Cuando una excepción de control es observada en una muestra representativa, por ejemplo una prueba de 25 partidas, generalmente el auditor no puede descartar la excepción de control observada como una ocurrencia aleatoria. Tal conclusión sería inconsistente con el concepto de muestreo representativo. En cambio una excepción de control en una partida de muestra representativa indica que existe la probabilidad de una tasa consistente de error en el funcionamiento del control a través del universo muestreado. Por lo tanto, es improbable que la excepción sea una ocurrencia aleatoria.

Se evaluarán las respuestas a las siguientes preguntas para determinar si la excepción de control es aleatoria:

- ¿El diseño del control hecho por la Administración preveía excepciones ocasionales y la prueba las esperaba?
- ¿Implementó la Administración una combinación de controles (es decir, controles compensatorios) que operen juntos para soportar una o más aseveraciones?
- ¿Cambian las excepciones de control la conclusión anterior del control como estaba diseñado, es suficientemente sensible para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales potenciales?
- ¿Si se extiende la prueba, es probable que se pueda concluir que, si bien deben existir excepciones de control, se puede llegar a una conclusión que la excepción no es representativa y no afecta al resto del universo?

V.5.10. Ampliar el tamaño de la muestra de los controles

Al identificar los fallos o excepción al control el auditor utilizara las tablas de muestreo dependiendo la estrategia de «Confianza Alta en Controles» o «Confianza Parcial en Controles» y deberá probar la muestra de acuerdo a los items indicados en las tablas de muestreo de controles.

Se debe probar un número más alto de ocurrencias para el control específico, para obtener evidencia persuasiva de auditoría de que una excepción de control es aleatoria. Cuando se identifica una excepción de control en la operación, el tamaño ampliado de la muestra se determina con base en el número total de excepciones esperadas.

Antes de ampliar el tamaño de la muestra el auditor debe evaluar la naturaleza de las excepciones, para determinar si ampliar el tamaño inicial de la muestra le proporciona la evidencia de auditoría necesaria de que la excepción de control es aleatoria. El auditor puede determinar que aún si no se identifican excepciones adicionales en el resto de la muestra, los resultados de la muestra soportarían una conclusión de que el control es ineficaz. Si se determina que ampliar la muestra no es apropiado porque el control es ineficaz, el auditor puede suspender la prueba antes de su finalización y corregir la estrategia de auditoría, por ejemplo se puede seleccionar otro control relevante o se puede corregir la evaluación del riesgo de control de confiar o no en los controles.

Si al ampliar el tamaño de la muestra no se identifican excepciones de control adicional, el auditor puede concluir que, aunque exista una excepción de control, el porcentaje de error dentro del universo está dentro del rango tolerable, que la excepción no es representativa del universo y que la evaluación del riesgo de control de «confiar en controles» aún es apropiado.

Si al ampliar la prueba, se identifican excepciones de control adicionales, el auditor no debe confiar en el control probado. Si no se seleccionan y prueban controles compensatorios (si los controles compensatorios tampoco están operando eficazmente), el auditor modificará la evaluación del riesgo de control a «no confiar en controles».

El auditor debe ejecutar pruebas sobre controles para evaluar la eficacia operativa de los controles para cada aseveración relevante de los rubros que conforman los estados de ejecución presupuestaria y financieros, en los cuales el auditor tiene planificado confiar. Si se identifica excepciones de control, se evaluará el efecto causado.

V.5.11. Seleccionar y probar controles compensatorios

El auditor seleccionará y probará controles compensatorios para tratar los riesgos identificados, si el control original que se seleccionó no está operando eficazmente. El auditor debe diseñar y ejecutar las pruebas sobre controles para estos controles compensatorios.

Si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de la eficacia operativa de los controles compensatorios, continuará «confiando en controles» para las aseveraciones cubiertas por los controles compensatorios. Si no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de la eficacia operativa de los controles compensatorios, se modificará la evaluación del riesgo de control a «no confiar en controles».

V.5.12. Determinar si existen deficiencias en el control interno

El auditor determina si existen deficiencias en el control interno, sobre la base del trabajo de auditoría realizado y que se ha identificado una o más deficiencias en el control interno, en el entendido que las mismas se originan cuando el diseño u operación de un control no permite a la Administración o a los servidores públicos de la entidad, en el curso normal del desempeño de sus funciones asignadas, prevenir, detectar y corregir aseveraciones equívocas oportunamente.

➤ **Se identifica una deficiencia en el diseño del control cuando:**

- Falta un control necesario para tratar un riesgo identificado relevante.
- Un control existente no está diseñado apropiadamente de manera que, aunque el control funcione como está diseñado, el objetivo del control no se cumpliría (es decir, no prevendría oportunamente una aseveración equívoca material que ocurra).

➤ **Se identifica una deficiencia en la operación del control cuando:**

- Un control diseñado apropiadamente no funciona como está previsto o no se ejecuta.
- La persona que ejecuta el control no posee la autoridad, las capacidades, competencia u objetividad necesarias para ejecutar el control eficazmente.

➤ **Se puede identificar deficiencias en:**

- El diseño, cuando se ejecuta los recorridos de controles dentro de las transacciones significativas y los procesos de revelación significativa.
- La operación, a medida que se ejecuta las pruebas diseñadas sobre controles.

➤ **Se puede concluir que una excepción no es una deficiencia cuando:**

- Después de la evaluación adicional, el auditor determina que la excepción identificada no era en efecto una desviación del funcionamiento destinado del control (es decir, no se había interpretado la excepción correctamente).
- El auditor llega a obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada ejecutando procedimientos adicionales más allá de la indagación para concluir que la tasa de excepción en el funcionamiento del control es aceptable con base en la comprensión del diseño del control.

V.5.13. Deficiencias significativas

Cuando el auditor identifica una o más deficiencias de control, determina sobre la base de los procedimientos de auditoría ejecutados, si individualmente o en conjunto, estos constituyen una deficiencia significativa. Desde el punto de vista del control interno, una deficiencia significativa es una deficiencia o combinación de deficiencias en el control interno, que según el juicio profesional, tiene suficiente importancia para merecer la atención de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

Una deficiencia en el control interno por sí misma no necesariamente puede representar una deficiencia significativa; sin embargo, una combinación de deficiencias que afectan la misma cuenta o revelación significativa, o la aseveración relevante, puede aumentar el riesgo de aseveración equívoca material y dar lugar a una deficiencia significativa.

La evaluación de deficiencias en el control interno también considera factores cualitativos, los cuales deben indicar una aseveración equívoca material potencial en los estados de ejecución presupuestaria y financieros. Por lo tanto, los factores cualitativos deben resultar en deficiencias en el control interno que son deficiencias significativas.

La determinación en cuanto a si una deficiencia en el control interno es una deficiencia significativa es un asunto de juicio profesional. Al hacer esta determinación, se considera la probabilidad y la magnitud potencial de una aseveración equívoca material para los estados financieros. Esto depende no solo de si realmente ha ocurrido una aseveración equívoca material, sino de la probabilidad de que pudiera ocurrir.

Los siguientes son algunos de los factores a considerar al determinar si una deficiencia en el control interno es una deficiencia significativa:

- La susceptibilidad a pérdida o fraude del activo o pasivo relacionado.
- La probabilidad de que las deficiencias conlleven a futuras aseveraciones equívocas materiales en los estados financieros.
- Los importes de los estados de ejecución presupuestaria y financieros expuestos a las deficiencias son materiales para dichos estados.
- La importancia de los controles para el proceso de reporte de información financiera, por ejemplo, controles de detección y corrección (manipulación de la Administración), controles sobre la prevención y detección de fraude o transacciones significativas entre partes relacionadas.
- El volumen de actividades que ha ocurrido o pudiera ocurrir en los TS o el saldo contable expuesto a la deficiencia.
- La combinación de las deficiencias, bien sea con otras deficiencias de control a nivel de transacción o deficiencias en el ambiente de control.
- La subjetividad y complejidad al determinar importes estimados tales como estimaciones contables de valor razonable.
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como resultado de la deficiencia en los controles.

V.5.14. Comunicación oportuna de las deficiencias de control encontradas

El auditor debe comunicar oportunamente por escrito a la máxima autoridad o titular de la entidad, las deficiencias significativas del control interno, estas serán comunicadas en el **reporte de deficiencias significativas**, con el objetivo que la Administración efectúe las gestiones para implementar las recomendaciones sugeridas por el auditor.

Para documentar la prueba de controles el auditor diligenciará el formato «**Prueba de Controles**» que ya incluye las tablas de muestreo para facilitar su aplicación.

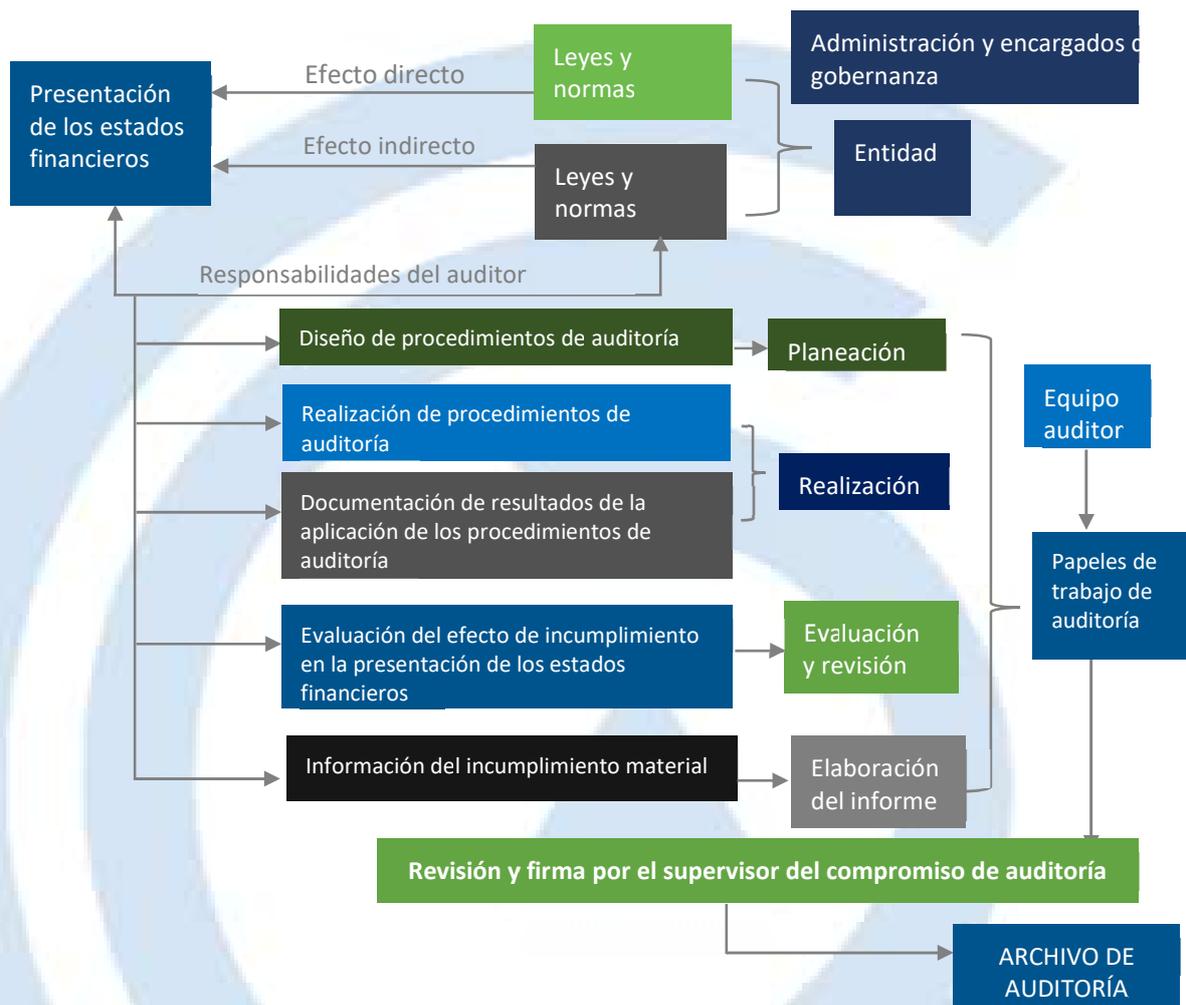
V.5.15. Consideración de las Leyes y normas durante la planeación y realización de una auditoría de los Estados Financieros

Los auditores al considerar las leyes y normas en una auditoría de estados financieros, deberán analizar las autoridades relacionadas a las cifras de mayor relevancia presentadas en los estados financieros, a fin de ampliar su análisis pueden apoyarse en lo establecido en el Manual de Auditoría de Cumplimiento.

Al considerar las leyes y normas en una auditoría de estados financieros, los objetivos del auditor se mencionan:

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a las disposiciones de estas leyes y normas, las cuales, como generalmente se reconoce, tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos materiales o significativos y sobre las revelaciones de información de los estados financieros.
- Ejecutar procedimientos de auditoría específicos para ayudar a identificar las instancias de no cumplimiento con otras leyes y normas que deben tener un efecto importante sobre los estados financieros.
- Responder apropiadamente en caso de incumplimiento o sospecha de incumplimiento con las leyes y normas identificadas durante la auditoría.

La siguiente gráfica, proporciona un panorama de cómo debe el auditor considerar las leyes y normas al momento de la planeación y realización de la auditoría.



Gráfica n° 12 Diagrama de Consideración de Leyes y Normas ²⁰

Es responsabilidad de la administración encargada de la gobernanza de la entidad, asegurar que las transacciones sean llevadas a cabo de conformidad con las disposiciones de las leyes y normas aplicables, incluido el cumplimiento con aquellas disposiciones que determinan los importes y revelaciones de información reportados en los estados financieros. Por tanto, el auditor debe adquirir un buen conocimiento y comprensión de la entidad en una auditoría de los estados financieros, en la fase de planeación, identificar las leyes y normas aplicables que afectan las transacciones de la entidad y en el contexto de las entidades del sector público, esas leyes y normas deben revestir la forma de normas ambientales, ley de finanzas públicas, normas financieras, normas de adquisición, leyes laborales, reglamentos de leyes, resoluciones y decretos parlamentarios, etc.

En cuanto a las transacciones Gubernamentales, los importes reflejados en los estados financieros están fundados sobre las leyes promulgadas por la Asamblea Nacional, tales como, leyes presupuestarias, normas, reglamentos y otras órdenes y circulares de carácter

²⁰ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

permanente, emitidas por el Gobierno. A esto hay que agregar, el marco de información financiera vigente que aporta la base para la preparación de los estados financieros. Estas leyes y normas deben tener un efecto directo en la determinación de los montos sustanciales y revelaciones de información en los estados financieros. El incumplimiento de estas leyes y normas puede tener un efecto material sobre los estados financieros, tal y como aparece en las siguientes Gráficas:

Ejemplo n° 1 Incumplimiento de normas y su efecto directo sobre los estados financieros

Tipo de operación	Reglamento de la Entidad de Finanzas – Viajes al exterior	Importe pagado	Monto autorizado por las finanzas gubernamentales (elegible para 50% de SDS)	Importe pagado en exceso
Viaje	La sección 9 establece; «Se le pagará a un servidor público 50% del subsidio diario de subsistencia (SDS-viático por día), conforme a la tasa aplicable del país al cual viaja, en caso de que el alojamiento sea suministrado por el anfitrión»	US\$500	US\$250	US\$250

Caso: Un servidor público de una entidad X efectúa un viaje al exterior para asistir a un seminario sobre desafíos y oportunidades en la implementación de las IPSAS (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público) en el Gobierno. Una invitación del organizador y anfitrión del seminario indica que el alojamiento por el período completo del seminario será provisto por el anfitrión. El Seminario tuvo una duración de cinco días y se celebró en Managua, Nicaragua. La tasa aplicable para un funcionario de acuerdo con las tarifas de la entidad de Finanzas es de 250 dólares por día.

Hecho: La cláusula X de la Norma de la Entidad de Finanzas determina el monto del Subsidio diario de subsistencia (viático) a pagar a un servidor público por asistir al seminario de 5 días en Managua, que resultó ser US\$ 250. No obstante, a un servidor público se le pagó C\$500, lo que constituía una desviación de la Norma de Finanzas. En consecuencia, éste es un caso de incumplimiento de la Cláusula 9 de la Norma del Ministerio de Finanzas. En este caso, se asume que hubo un pago en exceso de C\$250 lo que tiene un efecto material sobre los estados financieros. Empero, en un escenario real, que un pago por exceso tenga un efecto material o no dependerá de la materialidad determinada para cada viaje (tipo de gasto).

Una entidad, en sus transacciones diarias también debe cumplir con otras leyes y normas, tales como leyes ambientales, leyes laborales, leyes de contratación del estado, etc., las

cuales no tienen un efecto directo sobre la determinación de los montos y revelaciones de información en los EF. Sin embargo, el incumplimiento de estas leyes y normas tiene un efecto material sobre los EF. Por ejemplo, la violación de una disposición de una ley ambiental puede dar lugar a multas y penalizaciones que tendrán un efecto material sobre los estados financieros. Véase, al respecto a continuación:

Ejemplo n° 2 Incumplimiento de normas y su Efecto indirecto sobre los estados financieros

En el presente ejemplo a diferencia del anterior en el cuál hubo una «desviación a la norma de finanzas», lo que provocó un pago en exceso tiene un efecto directo ya que la presentación de los estados financieros no fue razonable porque incluía en su presentación un registro que no estaba de acuerdo a su MIF al desviarse de la norma. Por el contrario, en este ejemplo un incumplimiento a una norma ambiental provoco pago de multas, pero no tiene un efecto directo en los Estados Financieros, debido a que el hecho de pagar la multa no cambia la razonabilidad de los estados financieros, solamente tendría un efecto directo si el registro de esta multa fuera equivocado y se presentará en una cuenta que no corresponde y por su materialidad pudiera afectar la razonabilidad de las cifras.

Tipo de operación	Sección de la Ley de manejo de desechos sólidos – Autoridad ambiental	Importe de las multas y penalizaciones
Misceláneos (multas y penalizaciones)	«El vertido de desechos sólidos en un área distinta a las designadas dará lugar a multas y penalizaciones prescritas por la autoridad medio ambiental».	U\$ 5000

Caso: En un seguimiento de rutina de instalaciones y lugares públicos realizada por funcionarios de medio ambiente de la autoridad ambiental, durante el año, se observó que la entidad X había vertido desechos electrónicos al otro lado de la vía, a 100 metros de distancia de la sede de su oficina, en lugar de botarlos en el área designada, ubicada a 20 kilómetros fuera de la ciudad. La entidad fue penalizada por violación a la Ley de manejo de desechos sólidos y recibió una notificación de demanda por U\$ 5000, a pagar a la autoridad ambiental, el 31 de julio de 20xx. La notificación establecía, además, que de no pagar la penalización dentro del lapsus previsto habría una sanción de 15% más. La tasa de penalización era conforme a la Lista de tasas de multas y penalizaciones prescrita por la autoridad ambiental en el año 20XX. De acuerdo con la notificación de demanda, la entidad X pagó la penalización mediante la emisión del cheque No.000100, de fecha 25 de julio de 20XX, por concepto de US\$5000, a favor de la autoridad ambiental. El monto de la penalización de 5000 UC fue asentado bajo el rubro Cuentas Misceláneas - multas y penalizaciones.

Hecho: El pago de US\$ 5000 hecho a la autoridad ambiental y asentado bajo el rubro Cuentas Misceláneas, no es un pago incurrido por el curso normal de la entidad X. El pago se efectuó a causa de la violación de una ley, el cual no solo tuvo un efecto material sobre los estados financieros, en términos de una cantidad determinada (a comparar con la materialidad establecida en la fase de planeación de la auditoría) sino que, además, la violación de una ley es por naturaleza material. La ley ambiental, en cuestión, puede no tener un efecto directo en la presentación de los estados financieros, pero la violación de la ley - su incumplimiento - tendrá un efecto, tal y como se plantea en este caso.

El auditor necesita diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría para recolectar evidencia de auditoría con relación al cumplimiento de las leyes y normas. Los procedimientos deben tener lugar bajo la forma de una indagación de la Administración y, cuando ello sea indicado, de los encargados de la gobernanza, así como la inspección de los documentos dentro y fuera de la entidad. Un ejemplo de ello es el que aparece en las ilustraciones presentadas en el que los documentos deben obtenerse de la autoridad del medio ambiente para determinar si hubo casos de incumplimiento por parte de la entidad, con respecto a leyes ambientales relevantes. El procedimiento de auditoría se puede diseñar como el presentado a continuación:

Procedimientos de auditoría para detectar incumplimientos con leyes y normas

Tipo de operación	Aseveración de los estados financieros	Procedimientos de auditoría	Conclusión
Viajes al exterior	Exactitud	Extraer del libro de viajes, cinco muestras de viajes al exterior realizados por servidores públicos y verificar si los subsidios diarios se pagaron de conformidad con las tasas prescritas por las Normas sobre viajes al exterior, emitidas por la Entidad de Finanzas.	De las cinco muestras examinadas, se hizo un pago por exceso a un servidor público por US\$250. El gasto de viajes ha sido sobreestimado con ese alcance en los estados financieros.

Propósito: El objetivo de llevar a cabo este procedimiento es verificar que el pago por concepto de viajes al exterior fue hecho de conformidad con las normas emitidas por la Entidad de Finanzas. La realización de este procedimiento asegura la exactitud de los gastos asentados, con respecto al rubro de viajes al exterior, en los estados financieros. Además de asegurar el correcto tratamiento de los gastos de viajes en los Libros contables de la entidad, la Administración es también responsable de garantizar que los gastos incurridos a este efecto cumplan con las normas emitidas por la Entidad de Finanzas.

Evidencia: El procedimiento de auditoría. La conclusión del procedimiento de auditoría realizado, el extracto de la Cláusula X y la Lista de las normas de la Entidad de Finanzas, así como el extracto impreso de las cinco muestras de viajes al exterior de los cinco servidores públicos (generado a partir del sistema contable de la entidad), constituyen la evidencia de auditoría.

V.6. Estimaciones Contables

Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la entidad como base para la realización de una estimación contable es muy variada lo cual afecta al grado de incertidumbre en la estimación asociado a las estimaciones contables.

El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la entidad intencionado o no.

Debido a la naturaleza de las transacciones públicas, ciertas estimaciones contables de las entidades del sector público entrañan un elevado nivel de incertidumbre en la estimación, como garantías relativas a préstamos o entidades en dificultad.

Las entidades del sector público dependen de los tipos de elementos financieros a los que se haga referencia y del marco de información financiera aplicable. Algunas estimaciones importantes en el sector público pueden referirse al activo, a las obligaciones y a la información revelada, como, por ejemplo:

- Programas de seguros sociales.
- Planes de pensiones para servidor públicos.
- Programas de sanidad.
- Obligaciones medioambientales.
- Ingresos fiscales e impuestos vencidos.
- Determinadas propiedades y equipos, como equipo militar especializado y el patrimonio cultural.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que acredite que las estimaciones contables son razonables y que la información relacionada es adecuada en el contexto del marco de información financiera. Los auditores gubernamentales tendrán en cuenta que los marcos de información financiera pueden exigir la inclusión de información no financiera, como resultados de programas u otra información operativa, que puede basarse en estimaciones.

En las Entidades del sector público, algunas obligaciones comportan un nivel tan elevado de incertidumbre en la estimación que el marco de información financiera aplicable puede no permitir su reconocimiento, aunque siga siendo necesario revelar la incertidumbre en la estimación. Cuando estas obligaciones potenciales amenazan la sostenibilidad de los programas públicos, los auditores gubernamentales pueden utilizar párrafos de énfasis o

de otros asuntos para destacar estas cuestiones.

Cuando los estados financieros del sector público incluyan una serie de estimaciones muy amplias, que pueden contener un elevado grado de incertidumbre, los auditores gubernamentales evaluarán si resulta adecuado revelar dicho grado de incertidumbre y su efecto en el Informe del auditor.

Los auditores gubernamentales examinarán los juicios y decisiones de la entidad al efectuar estimaciones contables a fin de determinar si existen indicios de una posible parcialidad de dicha entidad.

Al mismo tiempo, pueden considerar si existen razones de posible parcialidad que sean específicas del sector público, como:

- Estimaciones que contienen alta incertidumbre de estimación y se determina que son riesgos significativos, se identifica y se comprende los controles relevantes que mitiguen el riesgo significativo.
- Para todas las demás estimaciones, se obtiene una comprensión de alto nivel de los controles relevantes sobre el proceso para determinar la estimación. Por ejemplo; se debe obtener una comprensión de los siguientes controles:
 - ✓ Un proceso formal o informal a través del cual la Administración determina la integridad, relevancia y exactitud de la información usada para determinar estimaciones contables.
 - ✓ La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluyendo los supuestos/premisas u otra información usada en su desarrollo, por los niveles apropiados de la Administración y, cuando se requiera, por el titular de la entidad.
 - ✓ La segregación de funciones entre quienes comprometen a la entidad en transacciones subyacentes y quienes son responsables de hacer las estimaciones contables, incluyendo si la asignación de responsabilidades considera apropiadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios.
 - ✓ Sí la entidad usa modelos específicos para realizar estimaciones contables, la Administración puede establecer políticas y procedimientos acerca de tales modelos.

Los controles relevantes deben incluir, por ejemplo, aquello establecido sobre:

- El diseño y desarrollo o selección de un modelo específico para un propósito específico.
- El uso del modelo.
- El mantenimiento y validación periódica de la integridad del modelo.

Si se concluye que los controles no están implementados de acuerdo con la comprensión, se debe ampliar los procedimientos sustantivos. Cuando se ha determinado que una

estimación contable da lugar a un riesgo significativo, se debe obtener una comprensión más detallada del diseño e implementación de los controles. Debido a la naturaleza menos formal del control o la documentación de control en relación con las TS de estimación, se considera factores tales como:

- ✓ La experiencia y conocimiento de los directores que son responsables de realizar y revisar las estimaciones, y su independencia de los resultados de esas estimaciones.
- ✓ La autoridad del director que inicia y revisa la eficacia de los controles relacionados con la estimación.
- ✓ La amplitud de la revisión de la Administración.
- ✓ Si la Administración monitorea la razonabilidad de las estimaciones, y que medidas toma (por ejemplo; usando indicadores clave de desempeño que son aplicados regularmente y actualizados con base en los cambios en la entidad de la entidad).
- ✓ Si la estimación es actualizada cuando las comparaciones de los resultados reales con los resultados estimados indican que es necesario.
- ✓ Si se usa un experto cuando una estimación involucra áreas altamente técnicas o especializadas.
- ✓ Si se requiere que las bases de los supuestos / premisas clave sean documentadas y soportadas por información disponible.
- ✓ Si otras TS proporcionan información relevante y confiable para uso en las TS de estimación.
- ✓ Si la Administración proporciona las directrices para la aplicación de supuestos /premisas al servidor público que participa en el desarrollo de la estimación.
- ✓ Las motivaciones de la Administración y la tendencia conservadora aplicada al ejecutar las transacciones de estimación (incluyendo si las motivaciones de la Administración deben haber cambiado desde la auditoría del período anterior).
- ✓ La exactitud de las estimaciones contables anteriores de la entidad. El alcance con el cual las estimaciones anteriores que se han aproximado a los resultados reales deben proporcionar evidencia acerca de la confiabilidad de las TS de estimación de la entidad. Obtener una comprensión de cómo las estimaciones del período anterior comparadas con las reales proporcionan una buena perspectiva en cuanto a lo apropiado del proceso de la Administración para determinar las estimaciones. Sin embargo, aunque una estimación fuese materialmente cercana al resultado real, esto no es evidencia suficiente para concluir que los controles funcionan eficazmente.

V.6.1. Cambios en los métodos para determinar estimaciones contables

El auditor debe comprender si la Administración ha realizado cambios en los métodos para determinar las estimaciones contables en comparación con el período anterior.

Un método de estimación específico puede ser cambiado en respuesta al entorno o circunstancias que afectan a la entidad o en los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Si la Administración ha cambiado el método para realizar una estimación contable, es importante que pueda demostrar que el nuevo método es más apropiado, o es una respuesta a tales cambios.

Dado que el sistema de control interno condiciona la confiabilidad de la información contenida en el sistema contable en términos generales, la evaluación de la información condicionará el resultado de la auditoría.

Para documentar la prueba a las estimaciones contables el auditor diligenciará el formato «**Evaluación de Estimaciones Contables**» el cual dejará documentado su análisis sobre las estimaciones y sus conclusiones.

V.6.2. Comprensión del principio de Continuidad de la Entidad

En el sector público, la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento es una decisión que debe ser aprobada por normativa legal correspondiente, siempre que no dependa de la Administración definir si la entidad continuara como entidad en funcionamiento.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir si existe una incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad para continuar como una entidad en marcha y si es apropiado para la Administración preparar los estados financieros de la entidad usando la premisa de Continuidad del Negocio.

Esta premisa es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros. Dichos estados de propósito general son preparados sobre una base de continuidad, salvo cuando la entidad está declarada legalmente en proceso de liquidación, cuyo caso la entidad preparará sus estados financieros fuera del contexto de este principio.

V.6.3. Evaluación de Entidad en marcha

La evaluación de la Administración sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento involucra hacer un juicio, en un momento específico, acerca de un resultado incierto, inherente de hechos o condiciones. La Administración o titular de la entidad comunicará al organismo competente, los resultados de su evaluación considerando:

- El grado de incertidumbre asociada con el resultado de un evento o condición aumenta significativamente cuando en un futuro más lejano ocurra el evento o condición, o su resultado. Por esa razón, la mayoría de los marcos de información financiera aplicables que requieren una evaluación explícita de la Administración, especifican el período para el cual se requiere que la Administración considere toda la información disponible.
- El tamaño, la complejidad, su naturaleza y condición de su entidad, y el grado al cual es afectada por factores externos.

El auditor debe verificar la documentación que sustenta la evaluación de la Administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como una entidad en funcionamiento.

Este procedimiento incluye obtener una comprensión del proceso que siguió la Administración para hacer esta evaluación; las premisas sobre las cuales está basada la evaluación; y los planes de la Administración para una acción futura.

Asimismo, determinar si la evaluación de la Administración ha considerado toda la información relevante que se ha conocido como resultado de los procedimientos ejecutados durante la auditoría.

El resultado de la evaluación de Continuidad debe ser expuesta en el Reporte de Deficiencias Significativas (RDS).

V.6.4. Concluir sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento.

Si el auditor concluye que el uso de la premisa de entidad en marcha es apropiado en las circunstancias, pero existe una incertidumbre importante, se determina la idoneidad de las revelaciones hechas por la Administración en los estados financieros y el Efecto sobre la opinión. También se tiene que evaluar el Efecto sobre la opinión del auditor, si se concluye que el uso de la premisa de entidad en marcha es impropio o si la Administración es renuente a hacer o extender una evaluación de la capacidad de la entidad para su continuidad.

Para documentar la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento el auditor diligenciará el formato **«Evaluación de entidad en funcionamiento»**.

V.7. Partes Relacionadas

Las partes relacionadas corresponden a una persona o entidad que está vinculada a la preparación de los estados financieros de la entidad que informa, específicamente si es un miembro de alta jerarquía y ejerce control sobre la entidad que informa.

El interés público de las entidades al realizar transacciones económicas, financieras y otros, puede verse afectado por los intereses particulares o privados de los encargados del gobierno de la entidad, la Administración, servidor público vinculado al entorno estratégico de las entidades y otros niveles de decisión, pudiendo generarse conflicto de intereses que constituyen parte de los riesgos que enfrentan las transacciones realizadas por las entidades.

Las transacciones más comunes en el sector público corresponden a: traspasos de documentos, transferencias de fondos, transferencia de donaciones, realización de obras por encargo, concesión de archivos, entre otros.

V.7.1. Naturaleza de las transacciones entre partes relacionadas

Muchas transacciones entre partes relacionadas tienen lugar en el curso normal de transacciones de la entidad. En tales circunstancias, estas transacciones no deben tener un

riesgo más alto de aseveración equívoca material en los estados de ejecución presupuestaria y los estados de ejecución financiera, que las transacciones similares con entidades no relacionadas, sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a riesgos más altos de aseveración equívoca material de los estados financieros que las transacciones con entidades no relacionadas.

Cuando el marco de información presupuestaria y financiera aplicable establece requerimientos de partes relacionadas, se planea y se ejecuta procedimientos para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada sobre si las relaciones y transacciones entre partes relacionadas han sido identificadas, contabilizadas y reveladas apropiadamente en los estados de ejecución presupuestaria y financieros de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable, respectivamente.

Cuando el marco de información presupuestaria y financiera aplicable establece requerimientos de partes relacionadas, se planea y se ejecutan procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si las relaciones y transacciones entre partes relacionadas han sido identificadas, contabilizadas y reveladas apropiadamente en los estados de ejecución presupuestaria y financieros de acuerdo con el marco legal y de información financiera aplicable, respectivamente.

V.7.2. Procedimientos para identificar y responder a los riesgos entre partes relacionadas

- a. Se ejerce el juicio profesional y se involucra a ejecutivos del encargo cuando se diseña procedimientos de auditoría para revisar las transacciones identificadas con partes relacionadas.
- b. Se inspecciona los siguientes documentos en cuanto a la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la Administración no ha identificado o revelado anteriormente:
 - Confirmaciones bancarias o legales obtenidas.
 - Actas de reuniones de Consejo Superior, directores ejecutivos, consejos regionales, concejo de Gobiernos locales y actas de reuniones de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
 - Cualquier otro registro o documento que se considere necesario.
- c. Se puede decidir inspeccionar otros registros o documentos en cuanto a la existencia de transacciones entre partes relacionadas tales como:
 - ✓ Otras confirmaciones de terceros obtenidas (es decir, además de las confirmaciones bancarias y legales).
 - ✓ Declaraciones de impuestos sobre utilidades de la entidad.
 - ✓ Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
 - ✓ Declaraciones de conflictos de intereses de la Administración y de quienes están a cargo de la Administración de la entidad.

- ✓ Registros de las inversiones de la entidad y los de sus planes de pensiones (retiro).
- ✓ Contratos y convenios con la alta Administración y con quienes están a cargo de la Administración de la entidad.
- ✓ Recibos por honorarios profesionales y correspondencia de asesores y consultores de la entidad.
- ✓ Contratos significativos renegociados por la entidad durante el período.
- ✓ Adicionalmente se obtiene una cedula o resumen de transacciones identificadas con partes relacionadas incluyendo aquellas identificadas por los equipos locales y otros auditores del componente en una auditoría de grupo.
- ✓ Se obtiene una comprensión del propósito de entidades de las transacciones entre partes relacionadas que tienen un Efecto material sobre los estados financieros y se revisa las revelaciones para evaluar su conveniencia.
- ✓ Se determina si las transacciones materiales entre partes relacionadas fueron aprobadas por quienes están a cargo de la Administración de la entidad. Si no, se determina si se debe llevar transacciones a la atención de quienes están a cargo de la Administración de la entidad para su consideración.

V.7.3. Identificar la existencia de partes relacionadas no reveladas por la Administración

Cuando se realiza la inspección de los registros o documentos, el auditor debe permanecer alerta a arreglos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones relacionadas que la Administración no ha identificado anteriormente o no lo ha identificado anteriormente o no lo ha comunicado al auditor.

Un arreglo involucra un acuerdo formal o informal entre la entidad y otra parte con el fin, por ejemplo, de establecer una relación de entidades mediante, contratos de construcción ventajosos, compra de maquinaria y equipos, o conducción de ciertos tipos de transacciones bajo términos y condiciones ventajosas. Los arreglos que deben indicar la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la Administración o el titular de la entidad no ha identificado anteriormente o no ha revelado incluyen:

- Participación en otras entidades
- Acuerdos para la prestación de servicios a ciertas entidades bajo términos y condiciones que están fuera del curso normal de la entidad
- Garantías y relaciones con garantes.

Las transacciones que parecen inusuales en las circunstancias deben indicar la existencia de partes relacionadas no identificadas, por ejemplo:

- Transacciones que tienen términos anormales (Ejemplo: precios, tasas de interés, garantías y términos de pago inusuales).
- Transacciones que carecen de razón lógica de entidades aparente para su ocurrencia.
- Transacciones procesadas de una manera inusual (p.ej. una transacción rutinaria procesada mediante un asiento de diario o una transacción no rutinaria inusual).
- Alto volumen de transacciones o transacciones significativas con ciertos clientes o proveedores en comparación con las de otros.

- Transacciones no registradas tales como la recepción o prestación de servicios de Administración sin costo alguno.

Si el auditor identifica transacciones o información que sugieren la existencia entre partes relacionadas que la Administración no ha identificado anteriormente o no lo ha revelado, el auditor, debe determinar las circunstancias subyacentes que confirman la existencia de esas relaciones o transacciones.

Al confirmar la existencia de estas relaciones o transacciones:

- Comunicar la información relevante a los otros integrantes de la comisión auditora, para permitirles evaluar el Efecto que la nueva información puede tener sobre otras áreas de la auditoría.
- Cuando el marco de información financiera aplicable establece requerimientos para partes relacionadas.
- Solicitar a la Administración identificar cada transacción con las partes relacionadas identificadas recientemente para la evaluación adicional.
- Indagar por que los controles de la entidad sobre relaciones y transacciones entre partes relacionadas fallaron en permitir la identificación o revelación de las transacciones entre partes relacionadas.
- Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas que la Administración no haya identificado anteriormente o no haya sido revelado, y se ejecutara procedimientos adicionales de auditoría según sea necesario.
- Si la no revelación por parte de la Administración parece intencional (y por lo tanto indicativo de un riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude) el auditor evaluará para la auditoría.

V.7.4. Evaluar relaciones y transacciones entre partes relacionadas

El auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros debe evaluar:

- Si las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas han sido contabilizadas apropiadamente y reveladas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- Si los efectos de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas:
 - Impiden que los estados financieros logren una presentación razonable (para marcos de presentación razonable).
 - Causan que los estados financieros sean desvirtuados (para marcos de cumplimiento).

Si la administración hace una aseveración en los estados financieros acerca de la transacción entre partes relacionadas, que ha sido conducida usando términos equivalentes a una

«transacción en términos de mercado de libre competencia» el auditor debe obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada acerca de la aseveración de la Administración.

En esta situación la Administración necesita su aseveración, el soporte de la Administración para la aseveración puede incluir:

- Comparar los términos de la transacción entre partes relacionadas con los de una transacción idéntica o similar con una o más entidades no relacionadas.
- Comparar los términos de la transacción entre partes relacionadas para conocerlos.

El auditor evaluará el soporte de la Administración para su aseveración, lo cual involucra:

- Evaluar la conveniencia del proceso de la Administración para soportar la aseveración.
- Verificar la fuente de la información interna y externa que soporta la aseveración, y probar la información para determinar su corrección, integridad y relevancia.
- Evaluar la razonabilidad de las premisas significativas sobre las cuales se basa la aseveración.

V.7.5. Pruebas para revisión y análisis de registros contables

El auditor debe efectuar los procedimientos diseñados para mitigar el riesgo que la administración sobrepase los controles.

La alta dirección tiene el acceso para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables, preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección elude los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que esta situación podría producirse, es un riesgo de error material debido a fraude; en consecuencia, se vuelve un riesgo significativo.

Dando respuesta al riesgo definido en los párrafos anteriores el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos con el fin de mitigar el riesgo de fraude en los estados de ejecución presupuestaria y los estados financieros, entre los procedimientos que el auditor puede aplicar el comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor. Durante ese proceso, el auditor debe emplear un enfoque basado en riesgos para identificar el universo de asientos de diario que están incluidos en el alcance de las pruebas y evaluar la integridad de ese universo de asientos.

El auditor revisa el universo de asientos de diario y analizará cuál será la selección específica para realizar la prueba. El proceso para efectuar pruebas de auditoría a los asientos de diario y otros ajustes requiere de juicio profesional, considerando analizar y filtrar información presupuestaria y financiera, y seleccionar asientos de diario seleccionar otros ajustes para la prueba, ejecutar procedimientos sustantivos de prueba a los asientos seleccionados.

V.7.6. Objetivo de las pruebas

Durante el desarrollo de la auditoría, el auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada sobre si los asientos contables son consistentes con el objeto de la entidad a fin de realizar pruebas sobre una muestra del universo que le permita mitigar el riesgo de fraude. Debe cumplir con lo siguiente:

- a) El diseño del análisis consiste en estructurar la prueba y definir la precisión requerida.
- b) La realización de la prueba, que implica obtener los datos, efectuar los cálculos y resumir u organizar las cifras.
- c) La interpretación de los datos obtenidos, cuya finalidad es determinar si la relación es efectivamente explicable o previsible. La interpretación puede requerir información adicional.

V.7.7. Alcance de las pruebas

Debido a que las transacciones de la entidad son repetitivas y es imposible realizar pruebas detalladas a todo el universo de transacciones, cuando se realizan pruebas de auditoría se examina una muestra representativa del universo, para derivar el resultado del examen de tal muestra en un comentario general sobre los asientos examinados; por lo tanto, las pruebas se Efectuarán a través de muestras selectivas del total del universo.

El auditor debe diseñar las pruebas durante la etapa de planeación y desarrollarlas en la etapa de realización, antes del cierre y posterior al cierre.

Para ciertas aseveraciones, la evidencia después del cierre es especialmente adecuada como, por ejemplo, una prueba sobre hechos posteriores a cobros posteriores al cierre para auditar la morosidad de las cuentas por cobrar, además, a partir de las pruebas posteriores a asientos contables se puede reconstruir el saldo de las partidas del estado de situación financiera al cierre.

V.7.8. Realización de pruebas

El proceso para ejecutar pruebas de registros contables incluye lo siguiente:

- Del universo de registros, con mayor atención todas aquellas transacciones reales que reúnan los criterios establecidos para la Administración.
- Encontrar los asientos de diario relacionados a la ejecución presupuestaria soportados por la documentación legal que le dan origen.
- Considerar la importancia de los asientos de diario.
- Evaluar el enfoque de la selección de asientos de diario sobre aquellos que no están sujetos a pruebas.
- Identificar riesgos en los asientos de diario.
- Analizar y filtrar la información.
- Usar el juicio profesional, esto para definir el alcance de las pruebas de los registros del diario y otros ajustes.

- Seleccionar asientos de diario y otros ajustes para prueba.
- Ejecutar procedimientos sustantivos de prueba.
- Identificar el universo de asientos de diario: Se realiza a través de la comprensión del universo de asientos de diario registrados en el sistema contable, los mismos que se deben clasificar en:
 - Asientos de diario usuales o rutinarios.
 - Asientos de diario no usuales o no rutinarios.
 - Asientos de diario cerca al cierre del ejercicio.
 - Asientos de diario no usuales o no rutinarios.
- Considerar la importancia de los asientos de diario: Se deben seleccionar ciertas clases de transacciones que puedan afectar de forma material a una cuenta significativa y sus aseveraciones relevantes ya sea directamente o a través de asientos en la contabilidad mediante la verificación de sus características que deben no ser reportados en la contabilidad: Para que un asiento sea reconocido como significativo se debe considerar:
 - Naturaleza y volumen de la transacción (monto o tamaño del saldo).
 - Errores detectados en auditorías anteriores.
 - Debilidad de los controles para transacciones significativas.
 - Riesgos identificados en transacciones significativas.
 - Susceptibilidad de las transacciones significativas a contener aseveraciones equívocas materiales.
 - Incumplimiento reiterado de la aplicación de las políticas contables basados en el marco de información financiera aplicable.
 - Efecto de los asientos contables significativos que tienen sobre los estados financieros (deben distorsionar los estados financieros, deben afectar su razonabilidad, entre otros).

Además, se debe contar con los siguientes asuntos de relevancia:

- La evaluación de la presencia de riesgos de error material debido a fraude, la presencia de factores de riesgo de fraude y cualquier otra información obtenida durante la evaluación del auditor de los riesgos de error material debido al fraude deben ayudar al auditor a identificar las clases específicas de las entradas de diario y otros ajustes para someterlos a prueba.
- Los controles que se han implementado sobre los asientos de diario y otros registros tales como ajustes contables, verificando y evaluando los controles efectivos sobre la preparación y registro de las entradas y salidas de diario y otros ajustes, cuyo resultado puede reducir el alcance de las pruebas necesarias de fondo, siempre que el auditor haya puesto a prueba la efectividad operativa de los controles.
- El proceso de información presupuestaria y financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener, el procesamiento de las transacciones de rutina para muchas entidades involucra una combinación de asientos de diario, registros

manuales, automatizados y procedimientos establecidos en TI, por lo tanto, se debe obtener evidencia que confirme, la confiabilidad e integridad de los registros.

- Se debe evaluar las características de los registros de asientos de diario y otros ajustes fraudulentos o inadecuados, entradas de diario u otros ajustes que tienen características únicas de identificación que deben incluir entradas de registros:
 - Realizados a cuentas no relacionadas, inusuales o que rara vez se utilizan.
 - Ejecutados por personas que usualmente no realizan los asientos de diario.
 - Registros al final del período o entradas posteriores al cierre que tienen poca o ninguna explicación o descripción.
 - Registros efectuados, antes o durante la preparación de los estados de ejecución presupuestaria y estados financieros, que no tienen relación con las transacciones normales o con los ajustes realizados que provienen de correcciones de análisis de cuentas.

Se debe evaluar la naturaleza y complejidad de cuentas inadecuadas, entradas de diario o ajustes que se deben aplicar a cuentas que:

- Contengan transacciones que son complejas o inusuales en la naturaleza.
- Contengan estimaciones y ajustes de fin de período.
- Han estado propensos a errores en el pasado.
- No se han reconciliado en el momento oportuno o que contengan diferencias de mayor magnitud en las conciliaciones efectuadas.
- Contengan transacciones con errores o fraude, o están asociados a riesgos identificados de error material debido al fraude. En auditorías a grupos, de las entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se debe tener en cuenta la necesidad de seleccionar las entradas de diario desde varias ubicaciones.
- Contengan asientos u otros ajustes de diario procesados fuera del curso normal de las transacciones de la entidad, registros no estándar, entradas de diario que no deben estar sujetos a un mismo nivel de control interno, tales como las entradas de diario utilizados de forma recurrente para registrar transacciones tales como los ingresos, gastos e inversiones mensuales, compras y desembolsos de efectivo, entre otros.

V.7.9. Ejemplos de riesgos identificados

Si bien las pruebas incorporan asientos de diario registrados en el mayor general y ajustes hechos en la preparación de los estados de ejecución presupuestaria y estados financieros, se debe tener presente que el riesgo de manipulación de controles por parte de la Administración también es aplicable a sistemas de procesamiento de transacciones y libros auxiliares. Los riesgos identificados pueden incluir:

- Inicio no autorizado o autorización de transacciones: Este procesamiento podría dar lugar a que servidor público no autorizado tenga la posibilidad de ejecutar el procesamiento del asiento de diario o pueda estar sujeto a manipulación.

- Falta de segregación de funciones incompatibles: Una persona que tenga acceso a TI, sin pertenecer al área, puede estar en posición de ejecutar funciones incompatibles, lo cual podría resultar en procesamiento no autorizado de asientos de diarios, actualizaciones a los archivos maestros o cambios a información.
- Confianza en las aplicaciones de TI o programas que estén procesando información incorrectamente: Las aplicaciones de TI procesan transacciones uniformemente, lo cual reduce el riesgo de errores aritméticos asociados con el procesamiento manual. Sin embargo, los errores de programación (u otros errores sistemáticos en el hardware o software), deben resultar en transacciones procesadas incorrectamente. Los errores en la lógica del programa deben ser difíciles de detectar oportunamente.
- Procesamiento de información incorrecta: La reducida participación humana en el manejo de asientos de diario procesados por aplicaciones en TI puede reducir el potencial para observar errores y fraude relacionados con el Ingreso de información incorrecta por manipulación de las cifras, códigos, justificación del asiento contable, entre otros.

Es más fácil para la Administración y sus servidores públicos, perpetrar un fraude si conocen el alcance o estrategia del auditor para probar los asientos de diario.

Las aseveraciones significativas de los estados de ejecución presupuestaria y estados financieros debido a error o fraude a menudo involucran la manipulación del proceso de preparación y entrega de información mediante:

- La contabilización de asientos de diario inapropiados o no autorizados a lo largo del año o al cierre del período.
- efectuando ajustes a los montos informados en los estados de ejecución presupuestaria y financieros que no son reflejados en asientos de diario formales, tales como los realizados por media de ajustes de integración, consolidación, combinaciones y reclasificaciones.

V.7.10. Análisis de la información fuente

Antes de seleccionar los asientos de diario y otros ajustes para prueba, el auditor debe analizar primero la información en el universo de asientos de diario, del cual se pretende filtrar y seleccionar los asientos de diario para la prueba.

El propósito de este análisis es identificar aquellos asientos de diario que tienen características que deben indicar una probabilidad más alta de que el asiento sea fraudulento o erróneo. Analizar y filtrar el universo de asientos de diario usando criterios y límites ayuda en la identificación de los asientos de diario apropiados para pruebas de detalles.

Los límites son asunto de juicio profesional y deben variar con base en hechos y circunstancias del trabajo de auditoría, pero responden a los riesgos identificados y la materialidad relativa de los asientos de diario sujetos a las pruebas.

V.8. Selección de Ítems a someter a prueba

La aplicación de procedimientos de auditoría, con frecuencia, implica la selección de ítems a someter a prueba para reunir evidencia de auditoría de la población.

El auditor debe, entonces, determinar los medios apropiados para seleccionar los ítems a examinar para recolectar evidencia de auditoría. Entre ellos se incluyen los siguientes:

Selección de todos los ítems. Esto es adecuado cuando:

- La población abarca un pequeño número de ítems de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proveen evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- la naturaleza repetitiva del cálculo u otros procesos realizados automáticamente por un sistema de información que hace que el examen sea rentable, por ejemplo, utilizando técnicas de auditoría asistida por computadora (CAAT's por sus siglas en inglés).

Selección de ítems específicos. Esto es adecuado para:

- ítems clave o de gran valor que pueden individualmente dar lugar una representación errónea de importancia relativa;
- casos en los que el auditor quiere abarcar todas las transacciones que están por encima de un determinado valor;
- cualquier ítem o revelación de información acerca de los estados financieros que sea inusual o sensitivo;
- todo ítem que sea altamente susceptible a error material;
- ítems que proporcionarán información acerca de asuntos tales como naturaleza de la entidad, naturaleza de las transacciones y del control interno;
- ítems que permiten someter a prueba ciertas actividades de control uso del muestreo (selección de ítems de la población). Esto es adecuado para: llegar a una conclusión acerca de un conjunto completo de datos mediante la selección y el examen de una muestra representativa de ítems dentro de la población, lo que es posible cuando el auditor utiliza tanto métodos estadísticos de muestreo como métodos no estadísticos. o

La decisión dependerá del juicio del auditor y de las circunstancias. La aplicación de cualquiera de los métodos que acabamos de señalar o de una combinación de los mismos puede ser lo indicado en ciertos casos.

V.8.1. Uso del Muestreo en auditoría

El muestreo de auditoría implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los ítems o transacciones, dentro de un tipo de transacción o saldo de cuenta, de modo tal que todas las unidades de la muestra tengan oportunidad de ser seleccionadas, lo cual le permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría acerca de algunas características de los ítems seleccionados para formar, o ayudar a elaborar, una conclusión acerca del segmento que se extrae la muestra.

La determinación del tamaño de la muestra se puede hacer mediante el uso de métodos estadísticos y no estadísticos.

- **El muestreo estadístico** es un método para la selección aleatoria de una muestra, es decir, la selección se hace de forma tal que cada ítem del segmento tiene una probabilidad de ser incluido en la muestra. La probabilidad ayuda a un auditor a diseñar una muestra eficiente, a medir la suficiencia de la evidencia obtenida y a evaluar los resultados de la muestra.
- **La selección aleatoria:** Aplicada a través de generadores de números aleatorios; por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios.
- **La selección sistemática:** La cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo del segmento por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de las primeras 50, se selecciona a continuación cada quince unidades de muestreo. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma accidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios. En caso de recurrir a la selección sistemática, el auditor tendría que verificar que las unidades de muestreo del segmento no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón del segmento.
- **Por unidades monetarias:** Es un tipo de selección ponderada por el valor, en el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.

Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos puedan contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población pueda estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por transacciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos deben estratificarse por la antigüedad.

- **El muestreo no estadístico** es un método mediante el cual el auditor utiliza el juicio profesional para determinar el tamaño de la muestra, seleccionarla y evaluar los resultados de la misma. Al ejercer su juicio profesional, los auditores usan sus conocimientos, habilidades y experiencia para realizar de modo diligente, de buena fe y con honestidad, la recolección de la evidencia, lo que le permite al auditor detectar cualquier incorrección material o inexactitud significativa que pueda haber en los datos.

El auditor en la aplicación del muestreo no estadístico diseñado correctamente puede aportar resultados tan válidos como los provenientes de un muestreo estadístico diseñado también correctamente, existe una distinción clave entre ambos: el muestreo estadístico, a diferencia del otro, mide explícitamente los riesgos de la muestra que están asociados con el procedimiento mismo.

- **Selección accidental:** El auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. Aunque no se utilice una técnica estructurada, el auditor evitará cualquier sesgo consciente o previsible, en consecuencia, intentará asegurarse que todas las partidas tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas. La selección accidental no es recomendable en caso de muestreo estadístico.
- **Selección en bloque:** La selección implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos del segmento. Generalmente esta selección no puede aplicarse en muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos tengan características similares entre ellos y diferentes de los otros elementos del segmento. Aunque en algunos casos el examen de bloques puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de la muestra adecuada si el auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.

Ejemplo: El 20% de elementos de una población puede representar el 90% en valor monetario del total de los elementos que lo integran. El auditor decide si puede hacer una revisión sobre este 90% obteniendo una conclusión sobre el 90%. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se han dividido en extractos, la incorrección se extrapola a cada extracto por separado.

- **Selección ponderada por el valor:** En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar cómo unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas del segmento, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias.

Una de las ventajas de este enfoque de selección es que el esfuerzo de auditoría se centra en las unidades de alto valor, al tener más posibilidades de ser seleccionados, y puede suponer muestras de tamaño más pequeñas.

Por ejemplo:

- acelera la revisión de los papeles de trabajo;
- permite a los auditores extraer conclusiones válidas y alcanzar el objetivo de obtener una reducción razonable del riesgo y no una certeza absoluta;
- permite, igualmente, a los auditores combinar los resultados de las pruebas sustantivas de otros análisis, tal y como, evidencia obtenida de una fuente que puede ser corroborada por la evidencia lograda de otra fuente lo que aporta una reducción mayor de los riesgos.

V.8.2.Pasos clave en el Proceso de muestreo de auditoría

Diseño de la muestra de auditoría. Considerar los objetivos de los procedimientos de auditoría y los atributos del segmento de la cual se extraerá la muestra. A tal efecto, deben:

- Determinar los objetivos de la prueba;
- Definir condiciones de error;
- Definir la población de la cual se extraerá la muestra;
- Determinar el método de muestreo y la técnica de selección.

Determinar el tamaño de la muestra. El auditor debe seleccionar el tamaño de la muestra de acuerdo al nivel de riesgo del muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Mientras más bajo sea el riesgo aceptable para el auditor, mayor será el tamaño de la muestra. La dimensión de la muestra se puede determinar por la aplicación de una fórmula con base estadística o a través del ejercicio del juicio profesional objetivamente aplicado a las circunstancias.

Factores que tienen influencia sobre el tamaño de la muestra:

- **Nivel de confianza o factor de confiabilidad.** A mayor grado de confianza o fiabilidad exigido por el auditor de que los resultados de la muestra sean efectivamente indicativos de la incidencia real de error en la población, mayor debe ser el tamaño de la muestra.
- **Alcance con el cual el riesgo de error material es reducido** por la eficacia de los controles operativos. Mientras mayor sea la seguridad que el auditor pretende obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será la evaluación de riesgo que el auditor hará de incorrecciones materiales, y mayor debe ser la muestra.
- **Evaluación del riesgo de error material.** Mientras mayor sea la evaluación del riesgo del auditor de incorrecciones materiales, mayor debe ser el tamaño de la muestra.
- **Tasa de desviación tolerable,** representa la tasa fijada por el auditor con respecto a la desviación de los procedimientos de control interno. El auditor busca obtener un nivel adecuado de aseguramiento de que la tasa de desviación fijada no exceda la tasa de desviación real del segmento; mientras menores sean las tasas de desviación que el

auditor está dispuesto a aceptar, mayor debe ser la dimensión de la muestra. (La tasa de desviación tolerable es una tasa de desviación de los procedimientos de control interno establecidos por el auditor respecto de los cuales el auditor busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que la tasa de desviación establecida por el auditor no será excedida por la tasa real de desviación en la población).

- **Tasa de desviación esperada del segmento.** A mayor tasa de desviación esperada por el auditor, mayor debe ser el tamaño de la muestra, con el fin de que el auditor pueda Efectuar una estimación razonable de la tasa real de desviación.
- **Error tolerable.** Mientras menor sea el error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor debe ser el tamaño de la muestra. (*Error tolerable o representación errónea, es una cantidad monetaria establecida por el auditor, con respecto a la cual el auditor busca obtener un nivel adecuado de seguridad de que la cantidad monetaria establecida por el auditor no sea excedida por la incorrección real en población*).

Selección de la muestra.

Seleccionar la muestra con la expectativa de que todas las unidades del segmento tienen igual oportunidad de escogencia. Entre las técnicas de selección de la muestra están el muestreo aleatorio, sistemático o unidad de muestreo monetario. La CGR podrá adoptar sus técnicas de selección de la muestra de auditoría que los auditores deben aplicar de manera uniforme, para evitar sesgos conforme a la Guía para la Aplicación de las Norma de Muestreo de Auditoría vigente.

Realización de los procedimientos de auditoría. El auditor debe realizar los procedimientos de auditoría apropiados para el objetivo de la prueba de cada uno de los ítems seleccionados:

- **Pruebas de controles,** el auditor selecciona las unidades de la muestra y las examina con el fin de determinar si contienen desviaciones de los controles relevantes para una auditoría. Algunos auditores encuentran práctico seleccionar un conjunto simple de muestras para más de un objetivo de prueba, y seleccionar varias unidades adicionales para su posible reemplazo. En caso de encontrar un gran número de desviaciones al realizar la prueba de la primera parte de la muestra, el auditor puede reevaluar el nivel de riesgo del control y determinar en qué medida es necesario continuar la prueba para respaldar el nivel reevaluado de riesgo del control.
- **Para las pruebas de detalles,** en los casos en los que el auditor no pudo aplicar los procedimientos de auditoría planificados a las muestras seleccionadas, por no contar con la información de soporte, la forma de tratar los ítems no examinados dependerá de su efecto sobre la evaluación de la muestra. No es necesario examinar los ítems que no han sido examinados si la evaluación del auditor de los resultados de la muestra no sufrirá modificación alguna de considerar que esos ítems son erróneos.

Evaluación de los resultados de la muestra. Una vez que las muestras han sido probadas y que los errores observados se han resumido, el auditor evaluará los resultados para arribar a una conclusión general de la manera siguiente:

- Considerar la naturaleza y causas de los errores. El Efecto directo de los errores identificados sobre los estados financieros debe ser considerado por el auditor en la evaluación de los resultados. Cabe la posibilidad que los errores tengan una característica o tendencia común. Es posible también que tales errores sean intencionales e indiquen la posibilidad de fraude.
- Calcular y proyectar el error de la muestra.
- Llegar a una conclusión general. El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar en qué medida la evaluación preliminar de las características relevantes del segmento es confirmada o necesita ser revisada, y qué efecto tienen los resultados de la muestra tanto sobre el objetivo de la prueba como sobre las restantes áreas de la auditoría.

Documentar los procedimientos de muestreo. El auditor debe documentar el plan de muestreo y los procedimientos en forma de papeles de trabajo, para lo cual puede consultar la Guía para la Aplicación de la Norma de Muestreo de Auditoría de la CGR.

A continuación, se presentan algunos ejemplos de muestreo que el auditor puede retomar:

- Las transacciones seleccionadas como representativas o típicas de todas las transacciones.
- Todas las transacciones de un tipo específico o que están clasificadas en una sola cuenta, por un período de un mes o por un número de días.
- Todas las transacciones que exceden de una cantidad mínima ya sea para un período de prueba o para todo el período de la auditoría.
- Todas las transacciones que exceden una cantidad mínima establecida además de unas (número o porcentaje establecido) por debajo del mínimo, ya sea por un período de prueba.
- Las transacciones restantes después de que personas experimentadas han eliminado cifras pequeñas o sin importancia.
- Transacciones que después de un examen ocular de los registros contables parecen apropiadas o normales.
- Transacciones que implican poco riesgo de error o pérdida.

Los Formatos para documentar las Pruebas Sustantivas de Detalle incluyen dentro del mismo la opción con la fórmula para proceder a la selección de la muestra estadística, por lo que los auditores deberán incluir los datos y el formato esta formulado para determinar la prueba «**Prueba de Selección Estadística**».

V.9. Terminación y Revisión de la Auditoría

El Control de calidad de una auditoría de los estados financieros que, además de exigir la revisión completa del trabajo de auditoría durante todo el proceso auditor, también

requiere que el auditor esté satisfecho, a nivel de la fase de terminación, con que se ha obtenido la evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar las conclusiones alcanzadas y la emisión del informe del auditor²¹. Esto se logra mediante una revisión de la documentación de la auditoría, conjuntamente con la versión final de los estados financieros (EF) y el análisis y discusión con el equipo auditor.

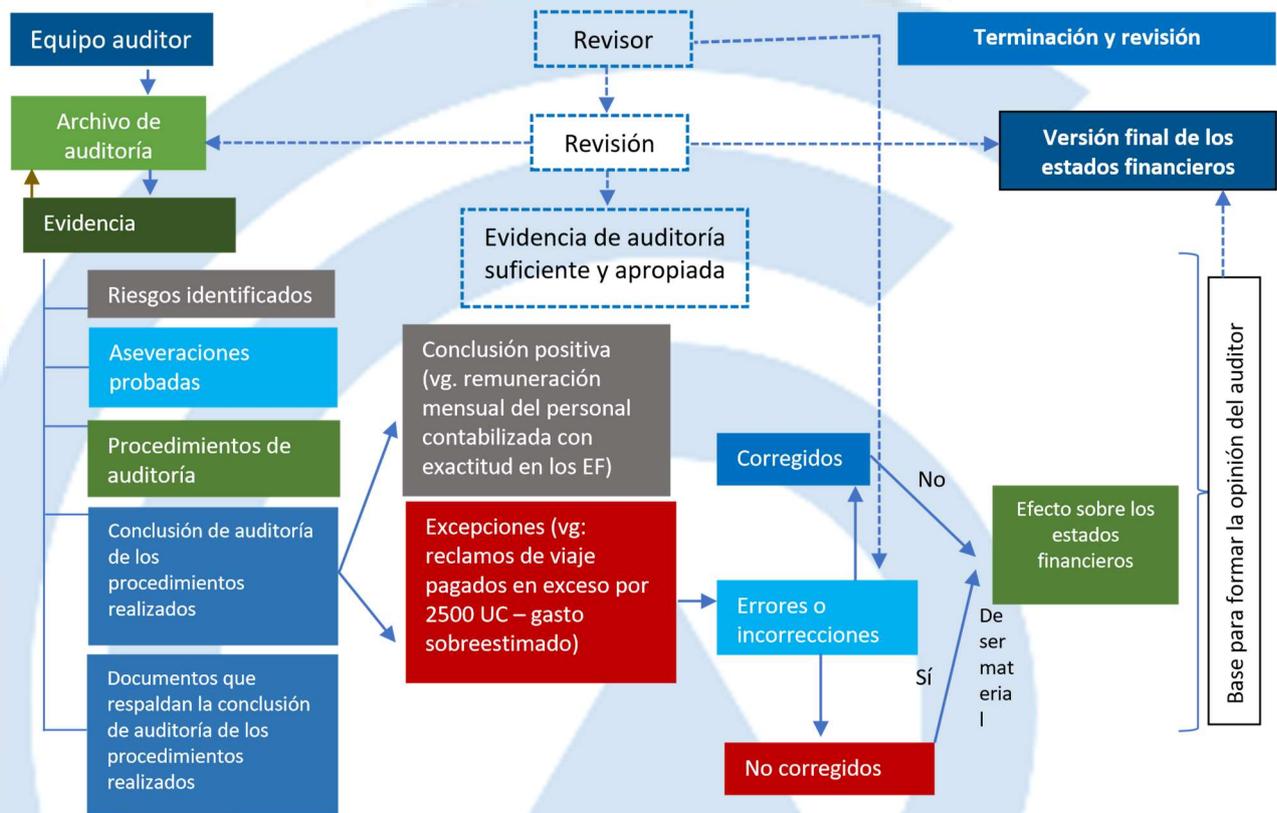
Se espera que el Director específico o supervisor del equipo auditor desempeñe un importante rol en esta fase de la auditoría, independientemente de la revisión que está supuesta a realizar en cada una de las etapas de la auditoría para efectos de calidad. Una revisión y evaluación inadecuadas en la fase de terminación de la auditoría puede dar lugar a la expresión de una opinión de auditoría incorrecta sobre los EF.

Otras ISSAI establecen la realización de procedimientos específicos, a nivel de la etapa de revisión y terminación, tales como los procedimientos analíticos finales (ISSAI 2520), procedimientos de sucesos posteriores (ISSAI 2560), procedimientos del negocio en marcha o funcionamiento (ISSAI 2570), obtención de una aseveración o manifestación escrita de la Administración (ISSAI 2580), y comunicación con la Administración o con los responsables de la gobernanza. (ISSAI 2260); que podrían ser aplicadas por el auditor gubernamental de manera supletoria, con base a las circunstancias dadas de la auditoría.

Los Papeles de Trabajo se convierten en la base de la revisión debido a que contiene la evidencia de auditoría. Normalmente, el archivo de auditoría incluye, entre otros, los riesgos identificados y evaluados, las aseveraciones de auditoría sometidas a pruebas, los procedimientos de auditoría realizados, las conclusiones a las que se han llegado a través de los procedimientos de auditoría efectuadas, y los documentos que sirven de soporte a esas conclusiones. Esto constituye la base para llevar a cabo la revisión con respecto a la versión final de los EF suministrados por la entidad.

²¹ ISSAI 2220.17

V.9.1. Panorama de la Fase de Terminación y Revisión de la Auditoría



Gráfica n° 13 Diagrama Fase de Terminación de Auditoría ²²

En el contexto de una Auditoría Financiera, una incorrección o representación errónea es una diferencia entre el monto informado, la clasificación, la presentación o la divulgación de un ítem del estado financiero y el monto, clasificación, presentación o revelación de información que se requiere para que el elemento esté de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden surgir por causa de error o fraude.

Una vez realizados los procedimientos de auditoría en los tipos de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de estados financieros, se espera que el auditor llegue a conclusiones positivas o negativas. En cualquier de los casos, las conclusiones deben registrarse en los papeles de trabajo de la auditoría.

Los requisitos para la evaluación de las incorrecciones materiales identificadas durante la auditoría la cual tiene lugar al culminar la fase de terminación de la auditoría: todos los errores materiales identificados deben acumularse durante la auditoría para que el auditor o el revisor evalúe su impacto sobre la auditoría (mediante la realización de procedimientos

²² Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

adicionales de auditoría) y el efecto que tiene cualquier incorrección material no corregida sobre los EF (implicación para la opinión del auditor).

Además, que todas las incorrecciones materiales sean comunicadas, oportunamente, a la Administración, junto con una solicitud de corrección de los errores identificados. El revisor examinará nuevamente las incorrecciones identificadas durante la auditoría y verificará si fueron comunicadas, oportunamente, a la Administración.

Por lo general, el auditor proporciona a la administración, una lista de incorrecciones, cuantificando el monto de cada error y proponiendo las acciones y ajustes necesarios en los estados financieros. Tomando el ejemplo de la diferencia en las tasas de reclamación de viaje aplicada a la reclamación de viaje de un servidor público, el auditor puede proponer compensar la diferencia y llevar a cabo los ajustes necesarios en los Libros contables.

Una vez que la Administración haya hecho los ajustes necesarios en los libros contables y en los EF, el auditor debe verificar que hayan sido hechos correctamente. Entonces, necesita registrar la conclusión revisada sobre los procedimientos de auditoría efectuados, con base en los ajustes realizados por la Administración. El auditor debe documentar las entradas o asientos de ajustes necesarios y los documentos adicionales de soporte que respaldan la conclusión revisada, basado sobre los procedimientos de auditoría realizados.

En respuesta a las incorrecciones materiales identificadas, el auditor necesita llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría, por ejemplo, determinar si hubo otros pagos en exceso de reclamos de viaje (tomando el ejemplo antes citado), es decir, si existen otras representaciones erróneas. El revisor puede dirigir al auditor a ampliar el tamaño de la muestra con respecto a reclamos de viaje, a efectuar nuevos procedimientos de auditoría y a llegar a una conclusión.

V.9.2. Procedimientos posteriores a los Eventos

Los «Eventos posteriores» afectan la presentación de los EF y, por consiguiente, también la opinión del auditor, al punto que se le exige a la administración modificar los EF y al auditor modificar su informe.

Se denominan eventos posteriores a todos esos acontecimientos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, y a todos aquellos hechos que el auditor ha conocido después de la fecha de emisión de su informe. Por lo tanto, conforme a las NAGUN IV.3.4. numeral 26, «Eventos posteriores», el auditor debe realizar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que necesitan de ajustes o revelaciones de información en los EF.

Sobre la base del MIF utilizado por la entidad para preparar los EF, se debe identificar cualquier evento posterior, y cómo se trataron en los EF. El auditor necesita ver si la administración ha establecido procedimientos adecuados para identificar eventos posteriores relevantes y revisar si son eventos de ajuste o no, con referencia al MIF aplicable utilizado por la entidad para preparar los EF. Los eventos de ajuste después de la fecha de

informe son aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían en la fecha de emisión del informe.

Los eventos que no se ajustan después de la fecha del informe son aquellos que son indicativos de las condiciones que surgieron posterior a la fecha del informe.

Los estados financieros pueden verse afectados por ciertos tipos de eventos posteriores (aquellos que ocurren después de la fecha de los estados financieros). Muchos marcos de emisión de información financiera se refieren específicamente a dichos eventos. Normalmente, se identifican dos tipos de eventos: a) Eventos que proporcionan evidencia de condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y b) Eventos que proporcionan evidencia de situaciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada pueden incluir:

- Pasos para obtener un conocimiento más claro de cualquier procedimiento establecido por la administración para garantizar la identificación de eventos posteriores.
- Indagaciones con la administración.
- El escrutinio de las minutas/comprobantes.
- El escrutinio de los estados financieros intermedios más recientes, si los hay.

El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad a la fecha del informe del auditor y antes de que los estados financieros hayan sido publicados, se presenta un hecho que sea del conocimiento del auditor y que, de haberlo conocido en la realización de su auditoría, pudiera haber sido causa de una corrección en el mismo, entonces deberán tomarse las siguientes acciones:

- Discutir el asunto con la administración y en su caso, con los encargados de la gestión.
- Determinar si los estados financieros necesitan corregirse y de ser así, preguntar cómo pretende la administración abordar el asunto en los estados financieros.

Si la administración no toma los pasos necesarios para garantizar que cualquiera que reciba los estados financieros una vez publicados, sea informado de la situación y no corrija los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que necesitan ser corregidos, entonces el auditor deberá notificar a la administración y a los encargados de la gestión que tratará de prevenir en contra de la confianza que se pudiera tener en dicho informe del auditor en el futuro.

En la auditoría profesional es una costumbre que el auditor revise ligeramente todas las transacciones financieras significativas desde la finalización del período bajo examen hasta

su último día de trabajo en el campo, con el fin de detectar cualquier dato significativo sobre cambios en las transacciones o la situación financiera de la entidad e incluirlo en su informe.

Se debe dar tratamiento en los estados financieros de los hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren después del final del período e identifica dos tipos de hechos:

- ✓ **Hechos previos (Retrospectivos):** Generalmente estos asuntos corresponden al período previo siguiente en relación al ejercicio bajo examen. Por ejemplo, el auditor puede encontrar alguna información del período anterior.
- ✓ **Eventos posteriores (Prospectivos):** Corresponden al período posterior al período de la auditoría y deben ser de una operación financiera, reorganización u otro asunto significativo en la etapa posterior al período bajo examen, la cual debe mencionarse en el informe de Auditoría Financiera.

Para documentar el trabajo de eventos posteriores el auditor debe diligenciar el formato «**Agenda de Indagación y Análisis de Eventos Posteriores**».

V.9.2.1. Aseveraciones escritas

Las aseveraciones escritas, llamadas, frecuentemente, aseveraciones de la administración, son una forma de evidencia en sí mismas, o una evidencia de auditoría que corrobora otra obtenida por el auditor.

Además, al auditor llevar a cabo ciertos procedimientos de auditoría sobre las aseveraciones de la administración hacia el término de la auditoría. El auditor debe asegurarse que los datos de las aseveraciones escritas sean lo más cercano posible, pero no posteriores, a la fecha del informe del auditor. *El auditor no puede expresar una opinión sobre la presentación de los estados financieros en una fecha previa a la fecha de las aseveraciones escritas, por cuanto tales aseveraciones son evidencia de auditoría.*

V.9.3. Comunicar las deficiencias en el control interno a los encargados de la gobernanza y a la Administración

El auditor debe comunicarles por escrito a los encargados de la gobernanza o a la Administración cualquier deficiencia significativa que haya observado en los controles internos y que sea relevante para el proceso de información financiera, con base en el trabajo de auditoría realizado²³. La comunicación con la Administración y los encargados de la gobernanza es un proceso continuo en una auditoría. estableciendo que al momento de determinar cuándo emitir la comunicación, por escrito, el auditor puede analizar en qué medida la recepción de dicha comunicación puede ser un factor importante para hacer que los encargados de la gobernanza cumplan con sus responsabilidades de supervisión en relación con el proceso de información financiera, que incluye la aprobación de los estados financieros.

²³ ISSAI 2260

V.10. Proceso de revisión de la documentación de la auditoría

La documentación de auditoría debe incluir quién revisó el trabajo de auditoría completo, así como la fecha y el alcance de esa revisión, en varios formatos del presente manual, se han creado en la parte superior derecho de los Papeles de Trabajo filas para registrar «quién realizó el trabajo de auditoría» y «quién revisó el trabajo una vez finalizado», a fin de reflejar la evidencia de la revisión a varios niveles que asegura el cumplimiento de la supervisión para el control de calidad de la auditoría.

En el capítulo VII del presente manual, se sugiere la documentación que conforman los papeles de trabajo para la Auditoría con una numeración determinada.

V.11. Reunión de cierre de la auditoría

Esta reunión se utiliza para asegurar que el informe preliminar del auditor, los hallazgos de auditoría, la respuesta de la Administración, y la versión final de los estados financieros sean analizados, discutidos y acordados con la Administración y, cuando sea pertinente, con los encargados de la gobernanza. Esta reunión reduce, los riesgos de malos entendidos posteriores que puedan presentarse, entre la Administración y el auditor, sobre asuntos reflejados en el informe final de auditoría. Algunos hacen referencia a esta reunión calificándola de reunión final de la auditoría.

Se pueden también analizar asuntos relevantes para la auditoría, tales como las dificultades encontradas durante el proceso de auditoría, con el fin de que sean abordadas en la siguiente auditoría, detalles en materias éticas que pueden aclararse con la Administración, etc.

El auditor y la Administración deben conservar las actas de la reunión de cierre en las que se incluyen los detalles de; las discusiones del informe preliminar del auditor en los casos de presentar una opinión modificada (salvedad, negativa o denegación de opinión), indicando las razones de dicha opinión y los hallazgos específicos de auditoría, así como las decisiones a las que se llegó en cada uno de los puntos que fueron analizados. El acta debe ser fechada y firmada por los representantes del equipo auditor y la Administración. Esta acta constituye también evidencia de auditoría y se utilizan como base para finalizar el informe de Auditoría Financiera.

CAPÍTULO VI FASE III INFORMES DE AUDITORÍA FINANCIERA

VI.1. Aspectos generales

Esta fase comprende la preparación y emisión del Informe de Auditoría Financiera que incluye el dictamen sobre los estados financieros y los comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes.

Los informes de auditoría contienen:

- Opinión del auditor.
- Los estados financieros.
- Las respectivas notas a los estados financieros las cuales deben ser elaboradas por la entidad auditada.
- Informe sobre el control interno y sus hallazgos.

VI.2. Opinión del Auditor sobre la Ejecución presupuestaria

En el caso de las auditorías gubernamentales que incluye información de la ejecución presupuestaria, el auditor gubernamental emite su juicio profesional sobre los estados de ejecución presupuestaria auditados, identificando que la auditoría se realizó aplicando las NAGUN, leyes y normas legales vigentes, emitiendo opinión sobre si dichos estados de presupuestarios presentan «razonablemente el marco y la ejecución presupuestaria de acuerdo con las leyes y normas legales vigentes y aplicables».

VI.3. Opinión del Auditor sobre los Estados Financieros

El auditor mediante su juicio profesional sobre los estados financieros auditados identifica que la auditoría se realizó de conformidad a las NAGUN, emitiendo opinión sobre si, dichos estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de acuerdo al MIF, los resultados de sus transacciones y sus flujos de efectivo por el año terminado.

VI.4. Procedimientos a efectuar antes de emitir la opinión de auditoría

El auditor debe formar su opinión sobre los estados de ejecución presupuestaria y financieros cuando haya ejecutado los siguientes procedimientos (para el caso de los estados de ejecución presupuestaria lo que le sea aplicable):

- **Revisión analítica final:** La revisión analítica final consiste en comparar los estados financieros del año auditado con los del año anterior o con la información financiera auditada a fecha preliminar (Balance general y el estado de resultados) y con ello determinar si la causa de las principales variaciones fue sustentada en el proceso auditor.

Con base en los conocimientos adquiridos en las fases de Planeación, evaluación de los procesos y procedimientos sustantivos, el auditor debe haberse formado una expectativa en relación al comportamiento de las cifras de los estados financieros. Normalmente el auditor se enfoca en revisar las variaciones significativas; sin embargo, resulta igual de importante revisar las cuentas sin variaciones que deben indicar la existencia de aseveraciones equívocas material.

- **Obtener manifestaciones de la Administración:** El auditor debe obtener manifestaciones apropiadas de la Administración, en forma de una carta dirigida a:
 - Confirmar que la Administración ha cumplido con su responsabilidad por la preparación de los estados de ejecución presupuestaria y financieros; y por la integridad de la información proporcionada al auditor.
 - Respalda otra evidencia de auditoría relevante para los estados de ejecución presupuestaria y financieros o aseveraciones específicas de dichos estados.
- **Responsabilidad de la administración de hacer manifestaciones:** El auditor debe solicitar manifestaciones de la administración con responsabilidades apropiadas por los estados de ejecución presupuestaria y financieros; y conocimiento de los asuntos para los cuales se está solicitando manifestaciones.
- **Contenido de las cartas de manifestaciones de la administración:**
 - Manifestaciones acerca de las responsabilidades de la administración por la preparación de los estados de ejecución presupuestaria y financieros, la integridad de las transacciones.
 - Otras manifestaciones requeridas por las normas profesionales.
 - Según sea necesario, manifestaciones adicionales que respaldan otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros.
- **Manifestaciones acerca de las responsabilidades de la administración:** El auditor solicita manifestaciones de la Administración que ha cumplido con sus correspondientes responsabilidades:
 - Para la preparación y presentación razonable de los estados de ejecución presupuestaria, de acuerdo a la normativa legal aplicable.
 - Para la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
 - Por la integridad de las transacciones y la información suministrada al auditor, es decir, que cada transacción ha sido registrada y está reflejada en los estados de ejecución presupuestaria y financieros; y que toda la información relevante y el acceso a los registros de la entidad han sido suministrados según lo acordado en el contrato.
- **Carta de Representación:** Al finalizar la auditoría el auditor gubernamental encargado de la auditoría obtendrá la «carta de representación» o manifestaciones

escritas, donde la máxima autoridad de la entidad señala que ha puesto a disposición de los auditores toda la información solicitada, respecto a todos los hechos significativos ocurridos y relacionados con la auditoría, hasta la fecha de terminación del trabajo en el campo de los auditores.

En esta carta la Administración presenta sus manifestaciones respecto a la información suministrada y asevera las responsabilidades de la Administración en la misma forma en que son descritas en el contrato, o hacer referencia a las responsabilidades del convenio de compromiso.

Además de manifestar que ha cumplido con sus responsabilidades de, preparar los estados de ejecución presupuestaria y financieros, registrar las transacciones y proporcionar información, el auditor debe solicitar a la administración reconfirmar su aceptación y comprensión de esas responsabilidades si:

- ✓ Quienes firmaron el contrato en nombre de la entidad han dejado de tener las responsabilidades relevantes
 - ✓ Existe una indicación de que la administración no comprende tales responsabilidades.
 - ✓ Cambios en las circunstancias lo hacen apropiado.
- **Otras manifestaciones requeridas por normas profesionales:** El auditor solicitará manifestaciones de la Administración que son requeridas por normas profesionales en elación con:
 - Indicios o conocimiento de situaciones de fraude en la entidad.
 - Leyes y regulaciones.
 - Litigios y demandas.
 - Entidad en marcha.
 - Partes relacionadas.
 - Estimaciones contables y revelaciones relacionadas.
 - Eventos posteriores.
 - Aseveraciones equívocas no corregidas.

Si el auditor determina que es necesario obtener manifestaciones adicionales para respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados de ejecución presupuestaria y financieros o una o más aseveraciones específicas en los estados de ejecución presupuestaria y estados financieros, el auditor solicita a la Administración proporcionar estas manifestaciones adicionales.

- **Preparación de la carta de manifestaciones de la administración:** La carta de manifestaciones de la administración se prepara en papel con membrete de la entidad y dirigida al auditor. Se prepara un borrador de la carta de manifestaciones de la administración, el cual es revisado por el Auditor A, antes de entregarlo a la administración, para verificar que:

- Contiene todas las manifestaciones requeridas
- Contiene cualquier manifestación adicional que se está solicitando
- Identifica a los integrantes de la administración apropiados para firmar la carta.
- Será fechada apropiadamente.

El auditor debe proporcionar un borrador de la carta a la administración con bastante anticipación al término de la auditoría, para facilitar la comprensión de la administración del propósito y contenido de la carta y para ayudar a obtener la carta final firmada oportunamente.

Se debe elaborar una carta de manifestaciones por separado para los estados de ejecución presupuestaria o estados financieros. La no entrega de este documento por parte de la administración, debe ser incluida en el reporte de deficiencias significativas, a fin de considerar lo siguiente:

- Si la administración **no proporciona** una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor debe determinar el posible efecto en la opinión de auditoría, Por ejemplo, puede emitirse una opinión con salvedad.²⁴
- O bien el auditor podría **denegar la opinión** (abstención de opinión) cuando concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección, como para que las manifestaciones escritas, **no sean fiables** o la administración **no proporcione** la carta de manifestaciones escritas (carta de representación).
- **Evaluación de las aseveraciones equívocas acumuladas:** El auditor debe mantener y comunicar a la administración y a los encargados de la entidad, según corresponda y de manera oportuna las aseveraciones equívocas material identificadas tomando como referencia el importe nominal para la acumulación de las mismas (Ver en Fase de Planeación la determinación de la Materialidad General, de Desempeño y de ajuste y el Resumen de Diferencias de Auditoría).

El auditor debe evaluar el impacto que estas tienen en los estados de ejecución presupuestaria o financieros considerando los siguientes puntos:

- El tamaño y naturaleza de las aseveraciones equívocas material en relación tanto con tipos de transacciones, saldos contables o revelaciones y con los estados financieros en su conjunto, así como las circunstancias particulares bajo las que ocurrieron.
- El efecto de las aseveraciones equívocas material no corregidas de períodos anteriores en los tipos de transacciones, saldos contables o revelaciones, así como en los estados financieros en su conjunto.

Sobre la base de la acumulación de las aseveraciones equívocas material el auditor deberá diligenciar el formato «**Evaluación impacto de errores o incorrecciones**

²⁴ ISSAI 2705

materiales», este formato incluye 1) Cédula para la acumulación de los ajustes o reclasificaciones identificados durante la auditoría, 2) Cédula donde se incluirá el estado financiero entregado por la entidad, los ajustes y reclasificaciones determinados por el auditor durante la auditoría, en esta cédula se le requiere incluir la materialidad general y de ajustes y automáticamente le indicará al auditor si se trata de un error o incorrección material de acuerdo a la materialidad determinada, 3) una cédula resumen si hubieran limitaciones en el alcance, 4) Cédula para analizar errores de revelación y 5) la determinación de la opinión de auditoría con base a las aseveraciones e incorrecciones identificadas por el auditor.

La responsabilidad de la información presupuestaria y financiera es de la Administración de la entidad, el auditor debe estar en constante comunicación con la Administración de la entidad a fin de proceder el análisis correspondiente y de ser el caso efectuar correspondiente en la información financiera.

Si sobre la base de la evidencia obtenida y revisada la acumulación de aseveraciones equívocas material, si supera la materialidad general de auditoría determinada el auditor debe evaluar el impacto que representan para los estados financieros o presupuestarios en su conjunto y evaluar el tipo de opinión modificada que corresponde.

- **Evaluación de la carta de abogados de la entidad.** El auditor sobre la base de las respuestas de los abogados debe documentar de manera cuantificada el tipo de contingencias (probables, posibles o remotas) que representan el estado situacional de los litigios a favor o en contra de la entidad. Para emitir una opinión, el auditor evaluará las respuestas de abogados incluyendo los abogados internos de la entidad y como resultado de estas deben existir contingencias, provisionales, obligaciones y otras revelaciones en los estados financieros y sus notas. En la carta de manifestaciones se debe indicar la totalidad de los abogados que asesoran a la entidad. Para documentar la actualización de la respuesta de asesores legales el auditor diligenciará el Formato «Solicitud de Confirmación de Asesores Legales» y procederá analizar las respuestas de la misma manera que en la fase de la planeación diligenció el formato «Análisis de demandas y Litigios».
- **Revisión de asientos manuales y ajustes efectuados al cierre.** El auditor debe identificar los asientos manuales que son registrados en los registros contables, el nivel de aprobación y el efecto que han tenido en el proceso de cierre de los estados financieros, así como aquellos ajustes efectuados en esas fechas.
- **Revisión de estados presupuestarios y estados financieros.** El auditor antes de emitir su opinión debe verificar lo siguiente:
 - Verificar que los estados financieros presupuestarios y financieros que emite la entidad fueron los mismos que fueron auditados.
 - Revisión de la integridad de las revelaciones que deben tener implicaciones en la toma de decisiones de terceros.

- Revisión de los saldos de las notas con los rubros de los estados de ejecución presupuestaria y financieros.
 - Revisión de los cruces de información auditados de los estados de ejecución presupuestaria y financieros con los papeles de trabajo de cada rubro auditado.
- **Presentación de las deficiencias de control interno financiero y presupuestario.** El auditor, antes de emitir la carta de control interno a la Administración, evaluará las deficiencias identificadas, a fin de que la entidad efectúe las acciones correctivas para superar tales deficiencias y evaluará las respuestas y comentarios emitidos por la entidad.

VI.5. Características del informe

El Informe del Auditor Gubernamental contiene la opinión y debe ser presentado bajo una estructura ordenada, de manera clara, concisa y precisa. El informe debe cumplir con los siguientes atributos:

- **Preciso:** Diga lo que tiene que decir, conveniente ser exacto, en cada frase y en el informe completo. Su redacción debe ser sencilla clara ordenada, coherente y en orden de importancia.
- **Conciso:** La redacción debe ser breve, pero sin omitir lo relevante, la brevedad permite mayor impacto. Se debe buscar la forma de redactar las deficiencias en forma concreta, sin dejar de comunicar la situación detectada de ser el caso.
- **Objetivo:** Todas las deficiencias significativas deben reflejar la situación real, manejada con criterios técnicos, analíticos e imparciales.
- **Soportado:** Las aseveraciones conceptos, opiniones y deficiencias significativas, deben estar respaldadas con evidencia suficiente y apropiado.
- **Oportuno:** Debe cumplir los términos de elaboración, consolidación, entrega, comunicación y publicidad.

En situaciones que el informe en su contenido presente asuntos que modifican la opinión estos deben ser redactados mostrando los efectos cualitativos y cuantitativos que tienen incidencia en la opinión del auditor.

VI.5.1. Auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos específicos

Este precepto es aplicable a las auditorías de estados financieros preparados de conformidad tanto con marcos de información financiera de propósito general como con marcos de propósitos específicos. Algunos ejemplos de este tipo de auditorías pueden ser:

- a. Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que

- acompañen una declaración de impuestos de una entidad.
- b. Contabilización por el método de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores.
 - c. Disposiciones sobre información financiera establecida con el fin de cumplir con los requerimientos de dicho regulador.
 - d. Disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.
 - e. Estados financieros preparados sobre bases de efectivo, o presupuestarias diferentes a los preparados bajo un marco financiero (principios de contabilidad).

Una Entidad Pública puede preparar estados financieros de propósito general, además puede preparar estados financieros para otras partes tales como organismos rectores, u otras partes con funciones de supervisión, organismos internacionales de cooperación, que pueden requerir estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. En algunos entornos, los estados financieros de este tipo son los únicos estados financieros preparados por la entidad del sector público.

Si bien es cierto, que las NAGUN no considera estos casos especiales, puede realizarse Auditoría a los estados financieros preparados para un propósito específico, que son apropiados para determinados usuarios y no para el público en general. Por lo tanto, los auditores deberán examinar con cuidado si el marco de emisión de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios (marco de propósito general) o de usuarios específicos o los requerimientos de un organismo emisor de normas (marco de propósito específico).

VI.5.2. Consideraciones especiales – Auditorías de Estados Financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos específicos

El auditor debe determinar la aceptabilidad del marco de emisión de información financiera que se aplicó al preparar los estados financieros. En una auditoría de estados financieros de propósitos específicos el auditor debe conocer:

- El propósito para el cual fueron preparados dichos estados financieros.
- Los usuarios destinados.
- Los pasos tomados por la administración para determinar que el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable es aceptable conforme a las circunstancias.

En la planeación y realización de una auditoría de estados financieros de propósitos específicos, el auditor debe de:

- Elaborar el informe sobre estados financieros de propósitos específicos, el auditor debe cumplir con los mismos requisitos que para los estados financieros de propósito general.
- Describir el propósito para el cual fueron preparados los estados financieros.

- Hacer referencia a la responsabilidad de la administración de determinar que el marco de información financiera sea aceptable conforme a las circunstancias en las que la administración tenga varios marcos de referencia para escoger al preparar dichos estados financieros.

VI.5.3. Consideraciones especiales – Auditorías de Estados Financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un Estado Financiero

En el caso de la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero el auditor debe determinar primero si la auditoría es practicable. Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero, sin importar que el auditor también esté designado para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido designado también para auditar el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico de dichos estados financieros está de conformidad con los principios fundamentales establecidos en las normas de auditoría relevantes.

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

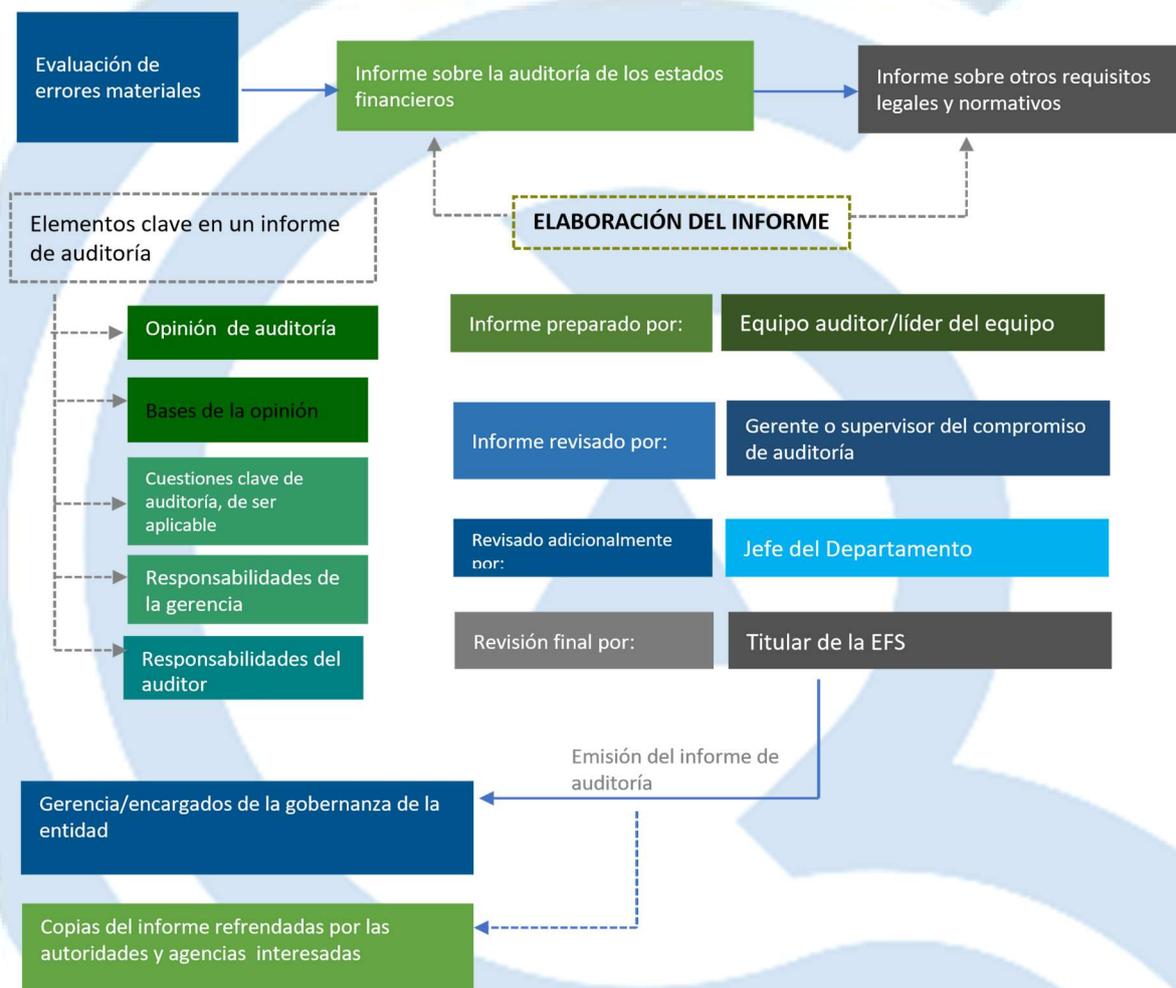
Si el auditor ha sido designado para emitir un informe sobre un estado financiero individual o sobre un elemento de un estado financiero además de ser designado al mismo tiempo para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor debe emitir un dictamen separado para cada trabajo.

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

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

VI.6. Forma y contenido del informe del auditor sobre los estados financieros

La **Figura** que se presenta a continuación ilustra un ejemplo de un proceso de elaboración de informe en una Auditoría Financiera.



Gráfica n° 14 Diagrama Elaboración de Informe de Auditoría ²⁵

Con base a las NAGUN, el informe del auditor debe estar completo e incluir en este orden los siguientes elementos:

- Título
- Destinatario
- Opinión del auditor (incluye párrafo de introducción)
- Base o fundamento para la opinión
- Entidad en funcionamiento

²⁵ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

- Aspectos clave de auditoría (únicamente cuando son relevantes y aplicables)
- Otra información (de ser aplicable)
- Responsabilidades de la administración y de los encargados de la gobernanza en relación con los estados financieros
- Responsabilidad del auditor gubernamental en relación con la auditoría de los estados financieros
- Otras responsabilidades a ser informadas como «Informe sobre otros requisitos legales y normativos»
- Nombre de la persona autorizada para firmar el Informe del Auditor.
- Firma del Auditor) personal autorizado del compromiso de auditoría, auditor interno o socio de la Firma).
- Fecha y lugar del informe del auditor

«La forma y el contenido del informe del auditor cambiará de producirse una modificación en la Opinión. El contenido del informe que se presentó anteriormente se sugiere para su uso cuando la opinión del auditor no se ha modificado, es decir, que el orden de los párrafos podría variar debido a las circunstancias».

A continuación, se explica cada uno de los elementos del Informe:

- **Título:** Siempre que se emita un informe de Auditoría Financiera debe contener un título «Informe del Auditor Gubernamental», con lo cual se trata de enfatizar la independencia de las entidades auditadas.
- **Destinatario:** Un destinatario o público objetivo, según lo requieran las circunstancias del encargo de auditoría.
- **Opinión del auditor (incluye párrafo de introducción):** Contiene la opinión del auditor sobre los estados financieros o presupuestarios de la Entidad auditada, se identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros, se remitirán a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas el período de dichos estados y el marco legal o de información financiera aplicable sobre el cual expresa su opinión. Además, identifica la entidad de los estados financieros que han sido auditados.

Al expresar la opinión sobre la presentación razonable, el auditor debe considerar el efecto de cualquier evento o transacción importante que haya ocurrido después de la fecha de emisión de los estados financieros, pero antes de la presentación del Informe final de auditoría.

- Para expresar una opinión no modificada (favorable/limpia) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen razonable, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

- a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen razonable de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].
- Para expresar una opinión no modificada (favorable/limpia) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].
- **Base o fundamento para la opinión:** el auditor incluirá en el Informe de Auditoría una sección con el título «Base o Fundamento de la Opinión» que:
 - Manifieste que la auditoría se ha llevado a cabo de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua u otra norma supletoria de conformidad con el mandato legal de la CGR.
 - Haga referencia a la sección del Informe de Auditoría en la que se describan las responsabilidades del trabajo del auditor de conformidad con las NAGUN.
 - Incluya una declaración que el auditor es independiente de la entidad auditada y cumple con los requerimientos del Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua.
 - Manifieste si ha obtenido evidencia suficiente y apropiada de auditoría para formular su opinión profesional.
 - Considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables, incluidos los indicadores de posibles decisiones de la administración.
 - **Entidad en Funcionamiento:** Cuando sea aplicable, el auditor debe concluir sobre lo adecuado de la utilización por la Administración del principio contable de Entidad en funcionamiento, y determinar sobre la base de auditoría obtenida si existe o no la incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para su continuidad.
 - **Aspectos Clave de auditoría:** El auditor incluirá el párrafo de aspectos clave de auditoría después del párrafo de Énfasis en la materia, «cuando sea aplicable». Por tal razón, la estructura del Informe establecida en las NAGUN, podría sufrir variación cuando se incluya este párrafo.

En otros aspectos:

- En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará los aspectos clave de la auditoría.
- Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique los aspectos clave de la auditoría o éste considere necesario aplicará de conformidad a las NAGUN.

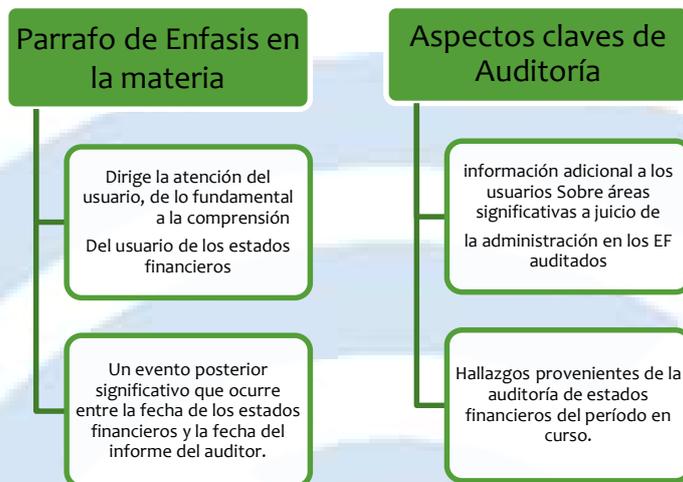
La siguiente grafica muestra la toma de decisiones de los aspectos clave de auditoría (KAM por sus siglas en inglés)



Gráfica n° 15 Diagrama Toma de Decisiones aspectos Clave²⁶

²⁶ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

VI..6.1. Relación entre Aspectos clave y párrafo de énfasis en la materia en el informe del auditor



- **Párrafo de otra información:** Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NAGUN «las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros o estados presupuestarios auditados».

Se requiere que el auditor lea y considere la «otra información» porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros, estados de ejecución presupuestaria o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en estos estados o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad del informe de auditoría correspondiente.

- **Responsabilidad de la administración y de los encargados de la gobernanza en relación con los estados financieros:** En esta sección se hace referencia a la responsabilidad de la Administración sobre:
 - Los estados financieros o presupuestarios de la entidad.
 - El marco de información financiera y legal aplicable sobre el cual se han elaborado y presentado los estados financieros.
 - La responsabilidad de la Administración en el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relacionado a la preparación de los estados financieros o presupuestarios y de mitigar los riesgos de fraude o error.
 - Las políticas contables apropiadas y la realización de estimaciones contables de acuerdo a las circunstancias.
 - La valoración adecuada y de confirmación del principio de Entidad en Funcionamiento, con base a la evidencia obtenida, así como la revelación de las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento. La explicación de las responsabilidades de la Dirección en relación con esta valoración, incluirá una descripción de las circunstancias en la que es adecuado el uso de este principio.

- **Responsabilidad del auditor gubernamental en relación con la auditoría de los estados financieros:** Debe indicarse la responsabilidad del auditor con relación a:
 - ✓ Obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros o presupuestarios en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error; emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor, aplicando las Normas de Auditoría Gubernamental.
 - ✓ Manifiestar que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NAGUN, siempre detecte una incorrección material cuando exista.
 - ✓ Manifiestar que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:
 - Describirá que se consideren materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros o presupuestarios.
 - Proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el Marco de información financiera aplicable.
 - ✓ Manifiestar que, como parte de la auditoría de conformidad con las NAGUN, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría.
 - ✓ Describir la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:
 - Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros o presupuestarios debido a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a los riesgos y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión de auditoría.
 - Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
 - Evaluar la adecuación de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las divulgaciones hechas por la administración.
 - Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la administración del principio contable de entidad en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una

incertidumbre material relacionada con los eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento.

❖ **Otras responsabilidades a ser informadas como «Informe sobre otros requisitos legales y normativos»**

Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros o presupuestarios el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las establecidas por las NAGUN, esas otras responsabilidades de información se tratarán en la sección separada del informe de auditoría titulada «Informe sobre otros requisitos legales y normativos» o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que ya se presentan en la responsabilidades de la información requerida en las NAGUN, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requerido en las NAGUN.

- **Fecha y lugar del Informe:** La fecha del informe de Auditoría Financiera sería el último día de trabajo de campo en la entidad pública, no será inferior a la fecha en que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual fundamentar su opinión sobre los estados financieros o presupuestarios. El informe de Auditoría Financiera indicará el lugar y la justificación en la que ejerce el auditor.
- **Firma e identificación del auditor:** Se debe indicar claramente el nombre de quien o quienes firman el informe de Auditoría Financiera.

A continuación, se mencionan párrafos que también pueden ser incluidos en el informe del auditor cuando sean aplicables:

Párrafo de Énfasis en la Materia: El párrafo de Énfasis en la materia, debe incluirse inmediatamente después del párrafo de Opinión en el informe del auditor, no afecta la opinión de auditoría y este hecho debe indicarse claramente en el informe. Este párrafo se refleja en el informe del auditor como un asunto presentado o revelado en los EF, que llaman la atención de los usuarios de los EF sobre aquellas cuestiones que, a juicio del auditor, son fundamentales que el usuario comprenda con respecto a dichos estados.

Párrafo de Otros asuntos o materias en el informe del auditor: Todo lo relacionado a Otros asuntos o materias son distintos al párrafo de Énfasis en la materia: a diferencia de este último, incluyen cuestiones diversas a las presentadas o reveladas en los EF o estados de ejecución presupuestaria que, a juicio del auditor, son relevantes para la comprensión por parte del usuario, de la auditoría, de la responsabilidad del auditor o del informe del auditor.

Los párrafos sobre Otros asuntos, se colocan inmediatamente después del párrafo de Opinión y de cualquier párrafo de Énfasis en la materia. La necesidad de estos párrafos en el informe de auditoría puede ocurrir debido a las siguientes situaciones:

- El auditor no se puede retirar de un compromiso a pesar de que, una incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, debido a limitaciones impuestas por la Administración sobre el alcance de la auditoría).
- Las leyes, normas o prácticas de aceptación general en una jurisdicción exigen, o permiten al auditor, desarrollar cuestiones que aportan una explicación más amplia de las responsabilidades del auditor en la auditoría de los EF o en el informe del auditor al respecto.
- Una entidad prepara un conjunto de EF de conformidad con un marco de propósito general, igualmente, otro conjunto de EF de conformidad con otro marco de propósito general, y se contrata al auditor para informar sobre ambos conjuntos de EF.
- De determinar el auditor que los marcos en referencia son aceptables en las circunstancias respectivas, el auditor puede incluir párrafos de Otros asuntos en el informe del auditor, haciendo alusión al hecho de que la misma entidad ha preparado otro conjunto de EF, de conformidad con un marco de propósito general y que el auditor ha emitido un informe sobre esos EF.
- Los EF se han preparado para un objetivo particular, de conformidad con un marco de propósito general, debido a que los usuarios previstos han determinado que los EF de propósito general cumplen con sus necesidades de información financiera. Dado que el informe del auditor está destinado a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario, en esas circunstancias, incluir párrafos sobre Otros asuntos en los que establezca que el informe del auditor está dirigido de manera exclusiva a los usuarios previstos y no debe distribuirse o ser utilizado por terceros.

Este párrafo será incluido cuando se aplicable a las circunstancias de la auditoría, modificando la estructura del Informe establecidas en las NAGUN.

- **Eventos posteriores:** Este párrafo se incluirá como un párrafo de énfasis u otros asuntos en lo aplicable donde el auditor debe revelar aquellos hechos entre la fecha de los estados financieros auditados y la fecha del Informe del auditor, siempre que implique un ajuste a los estados financieros o una explicación en los mismos.

Información complementaria: La entidad como resultado de analizar la información puede considerar incluir información complementaria a medida de anexos al informe de Auditoría Financiera. Esta inclusión en todo momento debe ser coordinado con la Administración de la entidad y solo debe ser incluida en la medida que aporte un valor agregado al informe y facilite la comprensión de los estados financieros o presupuestarios. Sobre la información complementaria el auditor no debe emitir un dictamen por separado.

Cabe mencionar que el informe del auditor debe contener adicionalmente lo siguiente:

- **Estados financieros o presupuestarios y sus notas:** Los estados financieros o presupuestarios deben estar acompañados con sus respectivas notas; y cada uno de ellos con sus dictámenes respectivos. Los estados financieros o presupuestarios deben presentarse siguiendo los requerimientos legales exigidos y el marco de información financiera aplicable, respectivamente. La información presupuestaria incluye:
 - Estados formulación presupuestaria (para entidades no financieras).
 - Estados de ejecución presupuestaria.
 - Notas a la información presupuestaria.

Los estados financieros incluyen:

- Balance General / Estado de Situación Financiera.
- Estado de Resultados / Estado de Resultado Integral.
- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de flujo de efectivo.
- Notas: Las cuales deben permitir la interpretación y comprensión de los estados financieros. Las notas deben presentarse en forma narrativa y numérica. Estas deben ser claramente referenciadas con los rubros o conceptos incluidos en el informe para su fácil ubicación por parte de los usuarios.

VI.6.2. Información comparativa

Se refiere a los montos e información revelada en los estados financieros con respecto a uno o más períodos anteriores. El auditor debe determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada correctamente. El auditor debe evaluar si:

- Esta información comparativa concuerda con los montos y demás información revelada que se presentó en el período anterior, o donde resulte apropiado que haya sido revaluada.
- Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el período actual o, en caso de que haya habido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido contabilizados apropiadamente y se han presentado y revelado correctamente.

Si el auditor identifica durante el período actual una posible aseveración equívoca material en la información comparativa, el auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios conforme a las circunstancias para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre si existe una aseveración equívoca material sin corregir.

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

Si los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar un dictamen sobre los estados financieros del período actual el auditor debe incluir en un párrafo de «Otros Asuntos» lo siguiente:

- Informar que los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor.
- Incluir el tipo de dictamen expresado por el auditor predecesor y, si el dictamen se ha modificado, las razones para ello.
- La fecha del informe anterior.

Si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor debe declarar en un párrafo relativo a otro asunto, que las cifras correspondientes no han sido auditadas.

Aunque el auditor incluya este párrafo como «Otros Asuntos»; esto no lo exime de su responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de los saldos iniciales verificando que se encuentren libres de errores que pudieran afectar materialmente los estados financieros actuales sobre los cuales emitirá su opinión. Si al examinar los saldos iniciales concluye que hay un error en los estados financieros anteriores sin modificación de opinión, el auditor debe comunicar dicho error al nivel apropiado de la Administración y a la Contraloría General de la República y solicitar que se informe al auditor predecesor.

VI.6.3. Auditoría de estados financieros consolidados (Incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

Las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN) son aplicables a las auditorías de estados financieros consolidados. Trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del consolidado y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.

Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del consolidado, esta NAGUN puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, un auditor puede pedir a otro auditor que presencie el recuento de las existencias o inspeccione los activos fijos físicos situados en un lugar lejano.

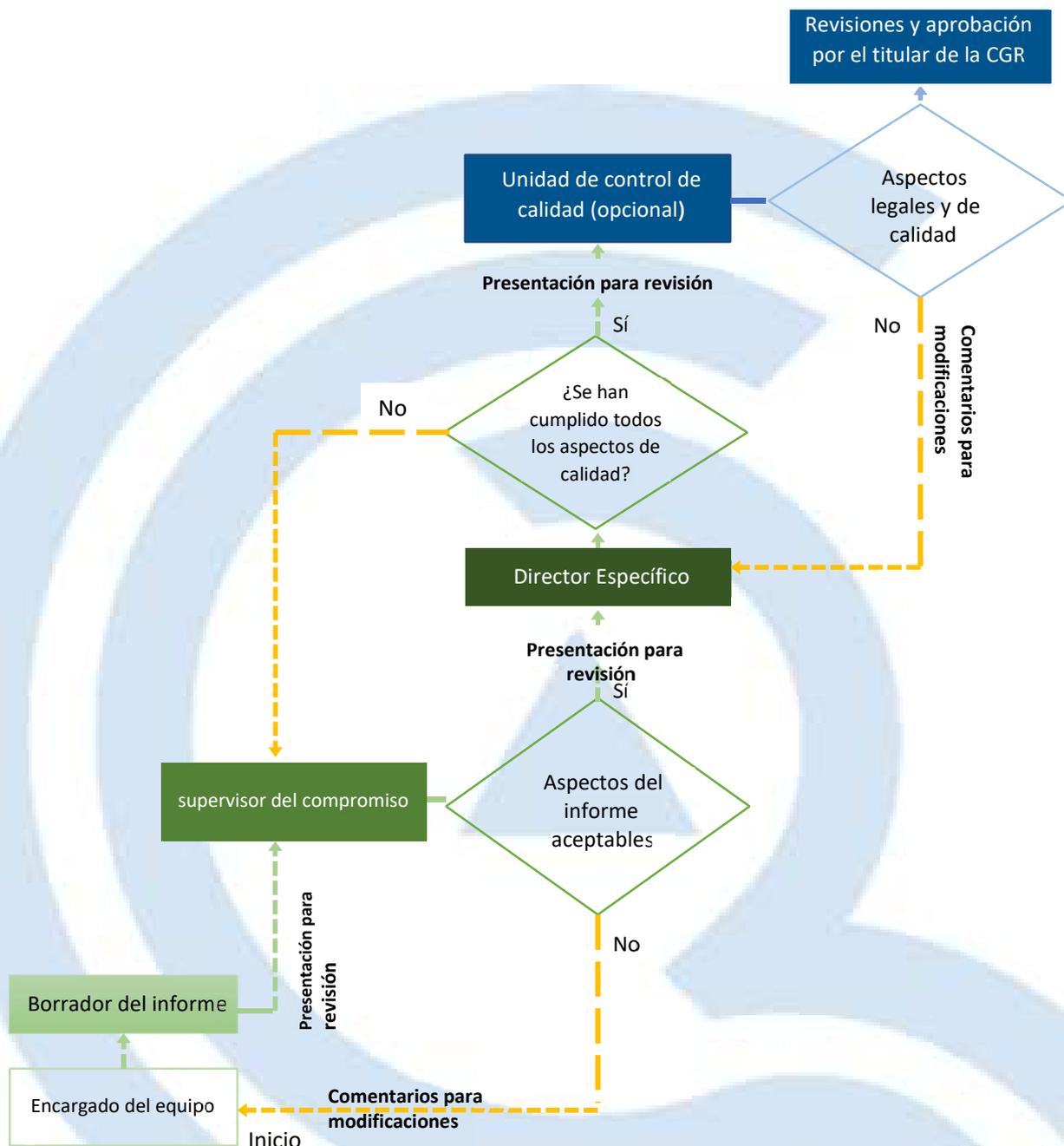
El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo del encargo del consolidado puede decidir utilizar la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia para la auditoría del consolidado.

Los objetivos del auditor son:

- a. Determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del consolidado.
- b. Si actúa como auditor de los estados financieros del consolidado:
 - ✓ la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y
 - ✓ la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros consolidados han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

VI.6.4. Proceso de revisión de control de calidad del informe de Auditoría Financiera

A fin de mantener la consistencia y lograr un informe de Auditoría Financiera de alta calidad, se debe someter al informe a un proceso de revisión de calidad, como se ilustra en la siguiente figura.



Gráfica n° 16 Diagrama Proceso de Revisión de Control de Calidad²⁷

Nota: Los conectores en color verde dan inicio al proceso normal y los conectores en color amarillo demuestran el retorno del flujo en caso de que no se acepta el proceso y tiende a corregirse.

VI.7. Formación de una opinión de los estados financieros

La redacción de la opinión de auditoría dependerá del MIF usado para preparar los EF, el cual determina ampliamente la forma, contenido y estructura de los EF. El auditor considera o evalúa las siguientes condiciones al tiempo que se forma una opinión sobre los EF:

²⁷ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1.

- Si los EF han sido preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el MIF aplicable.
- Si los EF, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales debido a fraude o error.
- Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.
- Si las representaciones erróneas no corregidas son materiales consideradas individualmente o en su conjunto.
- Consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables, incluidos los indicadores de posibles prejuicios en los juicios de la Administración²⁸.

El siguiente cuadro muestra las consideraciones que ayudan al auditor a llevar a cabo la evaluación de la información, para formarse una opinión.

Evidencia de auditoría	Suficiente apropiada		Información presentada en los EF	Relevante	
	Sí	No		Sí	No
Incorrecciones materiales no corregidas	Materiales			Confiable	
	No	Sí		Sí	No
Políticas contables significativas	Reveladas adecuadamente			Comparable	
	Sí	No		Sí	No
	Consistentes con el MIF		Comprensible		
	Sí	No	Sí	No	
Políticas contables	Apropiadas		Revelaciones de información EF	Adecuadas	
	Sí	No		Sí	No
Estimaciones contables	Razonables		Terminología usada	Apropiada	
	Sí	No		Sí	No

La Auditoría Financiera es una evaluación independiente de los estados financieros, en la que el auditor expresa una opinión que proporciona una seguridad razonable (con un alto nivel de seguridad, más no absoluta). De manera general, la opinión del auditor se agrupa en dos clasificaciones de auditoría, tales como: No modificada y modificada.

▪ ²⁸ ISSAI 2700:12

VI.7.1. Opinión no modificada

La opinión de auditoría no modificada se emite cuando el auditor concluye que los estados financieros proporcionan una imagen fiel y exacta (o son presentados de manera razonable en todos los aspectos materiales), de conformidad con el MIF aplicable.

Esta redacción del párrafo de la opinión, dependerá del tipo de marco de información financiera aplicable, utilizado por la entidad para la preparación de los estados financieros, los cuales pueden ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

Ejemplos:

Opinión del auditor

Opinión del auditor de acuerdo con un marco de presentación razonable

- a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos materiales, la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20XX, el desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de conformidad con (el marco de información financiera aplicable); O,
- b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan una imagen fiel y exacta, en todos sus aspectos materiales, de la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20XX, el desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de conformidad con (el marco de información financiera aplicable).

Opinión del auditor de acuerdo con un marco de cumplimiento*

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con la ley XYZ de la jurisdicción X.

*Cumplimiento de los requisitos de las leyes o normas.

VI.7.2. Opinión modificada

El auditor establece modificar la opinión en el informe cuando:

- Concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros, en su conjunto, no están exentos de incorrecciones materiales - por ejemplo, no están conformes con las políticas de contabilidad usadas por la entidad.
- No puede obtener evidencia suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales (limitación del alcance) -por ejemplo, una limitación como la falta de acceso a ciertas áreas correspondientes a la documentación de las transacciones contables o la incapacidad de la Administración de poner a disposición del auditor ciertos documentos.

El alcance de la modificación de la opinión del auditor dependerá de las circunstancias y la extensión o generalización de las consecuencias del asunto o materia en cuestión, o sus posibles efectos, sobre los estados financieros.

VI.7.3. Determinación de los tipos de modificaciones de la opinión del auditor

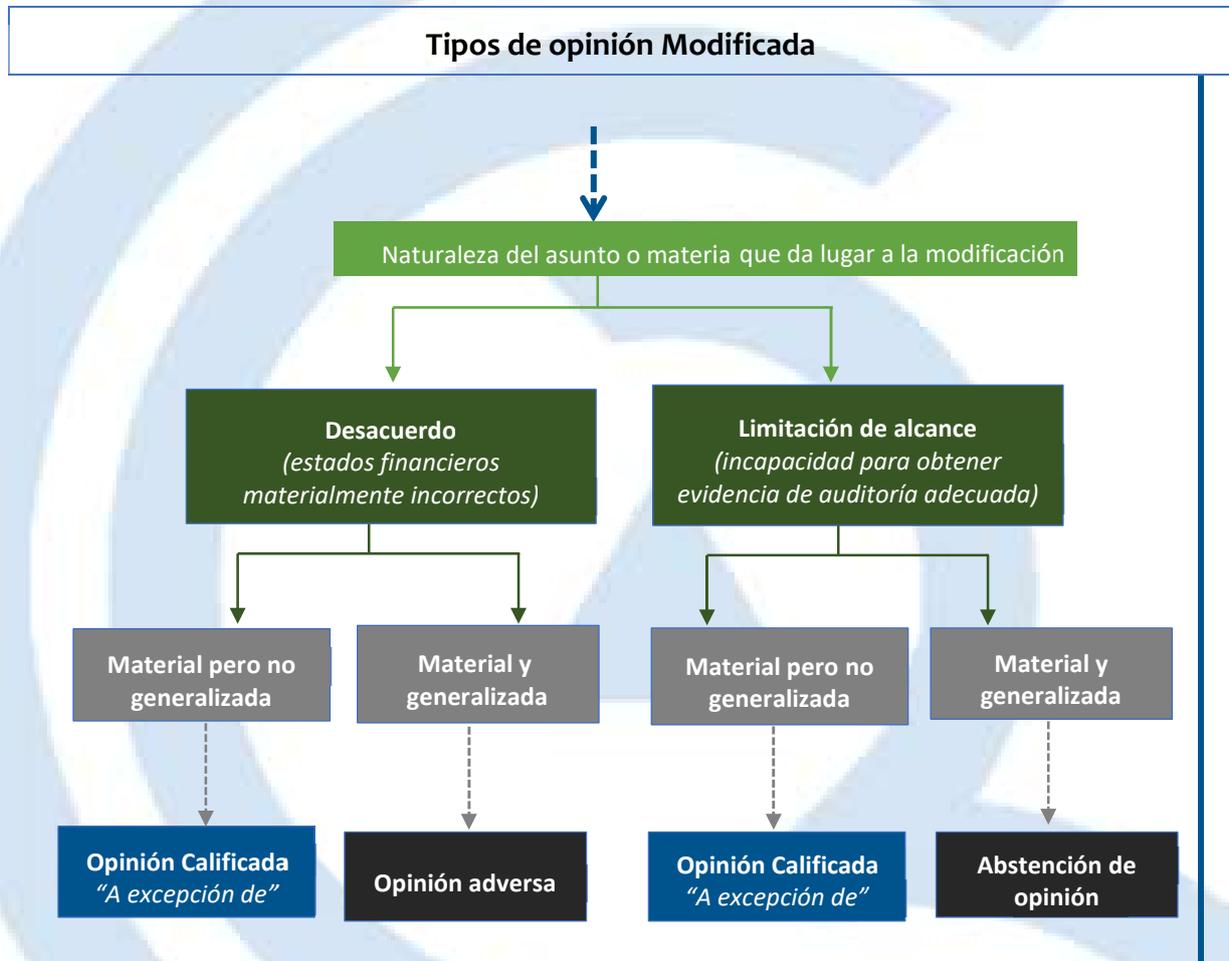
Al momento de determinar los tipos de modificaciones que se pueden hacer a la opinión del auditor, el juicio profesional desempeña un rol crucial para establecer el grado de generalización que tienen los efectos o posibles efectos del asunto que dio lugar a la modificación de la opinión del auditor en los estados financieros.

El asunto que originó la opinión modificada de auditoría puede ser causado por un error material en los EF o por la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En otros términos, la base para la modificación en cuestión, pudo ser un desacuerdo con la administración sobre determinadas materias de los estados financieros o una limitación en cuanto al alcance, lo que impide que el auditor efectúe otros procedimientos de auditoría que le permitan recolectar evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

En el supuesto de que el asunto que produce la modificación se deba a una representación errónea de importancia relativa, el auditor necesita evaluar si esa incorrección es material o generalizada, considerada de manera individual o agregada. De ser material y no generalizada, el auditor puede expresar una opinión de auditoría calificada con un párrafo de «excepto por».

VI.7.4. Análisis del juicio profesional para formular los diferentes tipos de opinión de auditoría modificada

La siguiente gráfica muestra los tipos de opinión modificada y las condiciones que califican la opinión:



Gráfica n° 17 Diagrama Tipos de Opinión ²⁹

Si el asunto que origina la modificación es producto de que el auditor no obtiene evidencia de auditoría suficiente y apropiada, por limitaciones impuestas por la administración, el auditor debe evaluar en qué medida el asunto es material o generalizado. De ser material y no generalizado, el auditor puede expresar una opinión calificada con un párrafo de: «a excepción de».

En el supuesto de que no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe, entonces, abstenerse de emitir una opinión sobre los estados financieros

²⁹ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

por una limitante de información material y generalizada. En ambos casos, el auditor no está en capacidad de realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que constituye la base para proporcionar una opinión sobre los estados financieros.

VI.7.5. Opinión Calificada

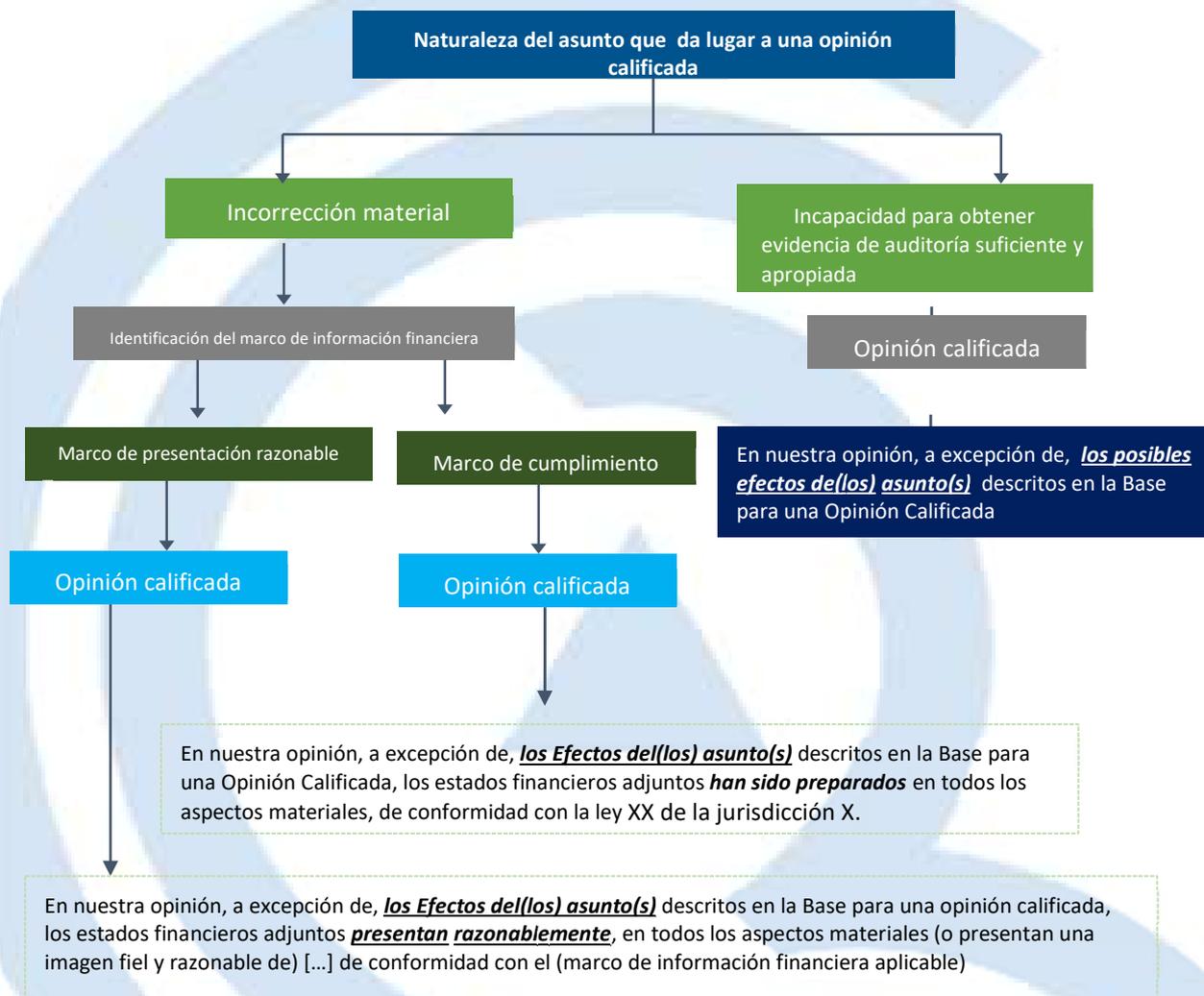
La redacción y las frases a utilizar en el párrafo de Opinión Calificada del informe del auditor dependen del tipo de marco de información financiera aplicable, si es un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. En caso de imposibilidad para obtener evidencia suficiente y apropiada, el auditor debe modificar el párrafo correspondiente a Responsabilidad del auditor en el informe del auditor.

En caso de las limitaciones en el alcance impuestas por la administración, deben ser a juicio del auditor, en la práctica a veces existen limitaciones inevitables que deben afectar el ejercicio de la auditoría o influenciar el Informe, tales como:

- Limitaciones de tiempo o recursos.
- Limitaciones del sistema contable, falta de documentación, registros, etc.
- Otras limitaciones a juicio del auditor.

La forma y contenido de una opinión calificada se presenta en la gráfica siguiente:

Ejemplo de la forma y contenido de la opinión calificada del auditor

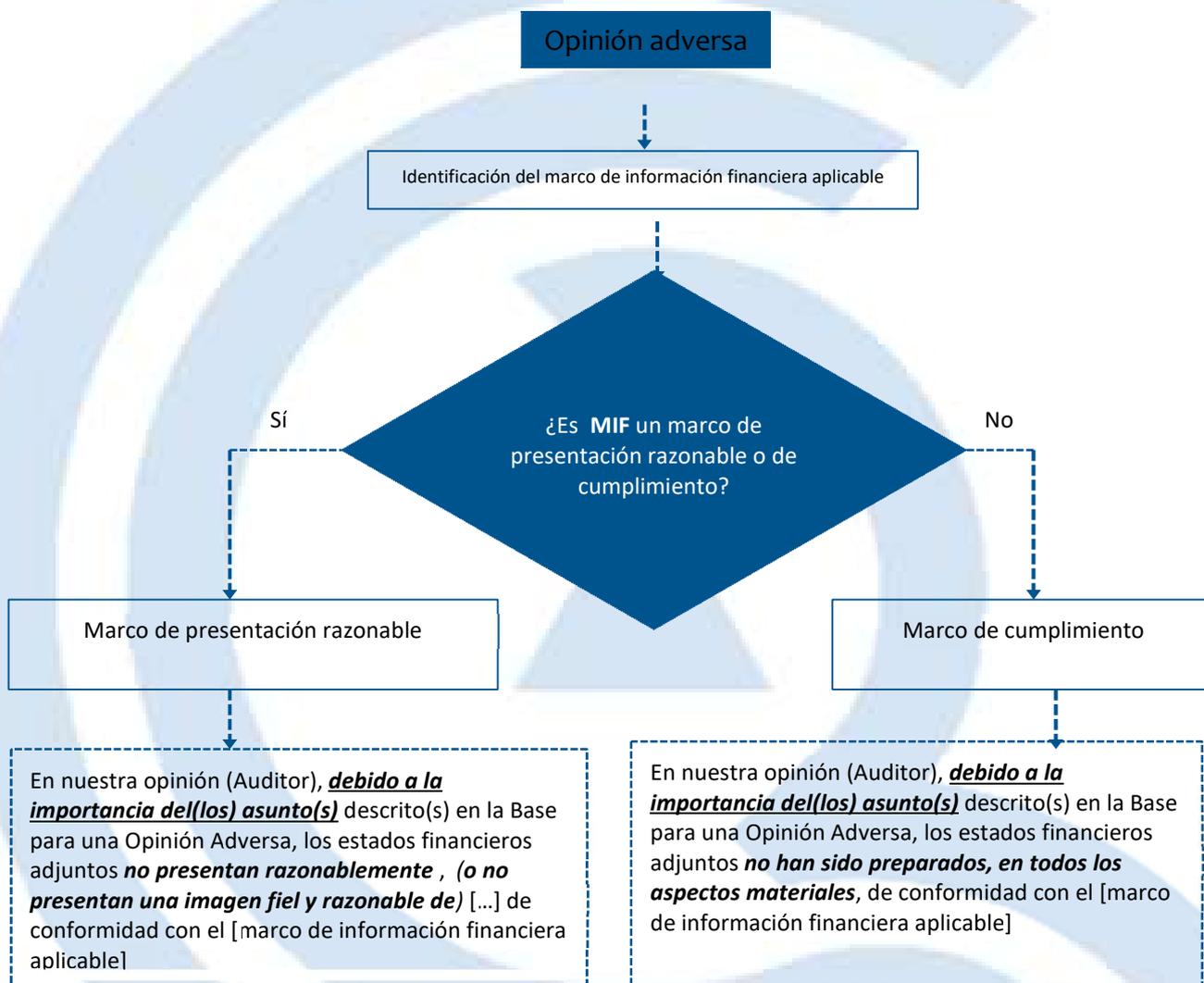


Gráfica n° 18 Diagrama Opinión Calificada³⁰

³⁰ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

VI.7.6. Formación de una opinión adversa sobre los estados financieros

El párrafo de una opinión adversa en un marco de presentación razonable o en un marco de cumplimiento se ilustra a continuación:



Gráfica n° 19 Diagrama Opinión Adversa ³¹

VI.7.7. Abstención o denegación de Opinión

Es cuando el auditor se abstiene de emitir una opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, por incertidumbre o limitación al alcance de la auditoría material y generalizada, esto puede exigir, igualmente, la modificación de la redacción estándar del párrafo correspondiente a la responsabilidad del auditor comparado con otras formas de opinión.

³¹ Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

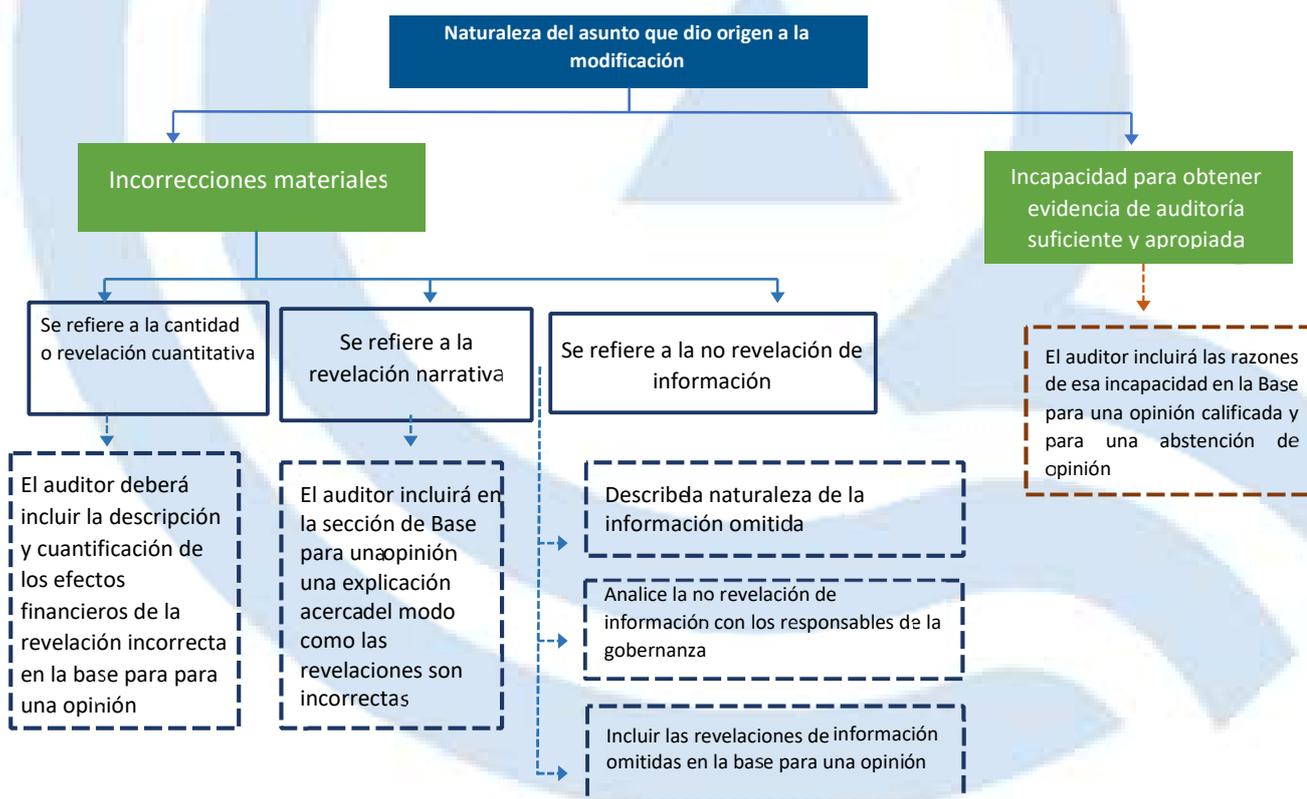
Por ejemplo:

«No expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos. Debido a la importancia del(los) asunto(s) descritos en la sección «Base para una abstención de opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que proporcione una base para una opinión de auditoría sobre los estados financieros».

VI.7.8. Base para la Modificación de una opinión

Cuando la opinión es modificada, el auditor debe modificar también el encabezamiento de la base para la opinión por «Base para una opinión calificada», «Base para una opinión adversa» o «Base para una abstención de opinión», incluyendo una descripción del asunto que dio origen a la modificación.

Si no lograra obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe modificar el párrafo correspondiente a responsabilidad del auditor en el informe del auditor. La siguiente grafica muestra las condiciones necesarias que deben describirse como base para modificar la opinión del auditor:



Gráfica n° 20 Diagrama Modificación de la Base de Opinión ³²

³² Fuente: Manual de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera Versión 1

VI..7.8.1. Base para la abstención o denegación de una opinión

En aquellos casos en los que el auditor se abstiene de emitir una opinión sobre los estados financieros, está obligado a modificar la descripción del párrafo correspondiente a Responsabilidad del auditor para incluir lo siguiente, según sea el caso:

- Indicar que la responsabilidad del auditor es realizar una auditoría de los estados financieros de la entidad, de conformidad con las NAGUN y emitir un informe del auditor.
- El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los EF de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
- El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, incluyendo procedimientos alternos en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los EF debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los EF.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a una limitación expuesta por la administración después que el auditor haya iniciado la auditoría.

VI..8. Ejemplos de Opiniones modificadas a emitir sobre los Estados Financieros

VI..8.1. Calificada (salvedad)

Ejemplo 1

Caso

Al 31 de diciembre del 20XX, la entidad ABC no ha efectuado provisiones para cuentas de cobranza dudosa por C\$XXX, la Administración ha establecido un plan para registrar estas provisiones durante el ejercicio de 20XX; sin embargo, de acuerdo con el Marco de Información Financiera aceptable la entidad debió efectuar esta provisión en el ejercicio 20XX disminuyendo el activo, la utilidad neta y el patrimonio neto en dicho importe.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes de provisiones para cuentas de cobro dudoso por valor de C\$XXX, los estados financieros antes indicados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus transacciones y sus flujos de

efectivo por los años terminados en estas fechas, de acuerdo con el Marco de Información Financiera aplicable en Nicaragua.

Ejemplo 2

Caso

No observamos el inventario físico de existencias al 31 de diciembre del 20XX porque fuimos contratados con posterioridad a esa fecha y los registros contables no permitieron aplicar procedimientos alternativos de auditoría que nos permitieran satisfacernos de la razonabilidad de los saldos finales de los productos terminados por aproximadamente C\$XXX, ni el costo de ventas que se incluye en el estado de pérdidas y ganancias.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudieran haberse requerido en el caso de haber observado el inventario físico para satisfacernos respecto de las existencias de productos terminados, los estados financieros antes indicados presenten razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de Entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus transacciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en estas fechas, de acuerdo al Marco de Información Financiera aplicable en Nicaragua.

Ejemplo 3

Caso

Como se indica en la nota X a los estados financieros, la entidad no registró la provisión por depreciación de equipos diversos que han venido funcionando desde el mes de mayo del 20XX debido a que su política es constituir la provisión al inicio de cada período nuestros cálculos establecieron que la entidad dejó de provisionar en el año 20XX aproximadamente C\$XXX y en consecuencia, los activos fijos, la utilidad y el patrimonio neto, se encuentran sobrestimados en dicho monto, sin incluir los efectos impositivos.

Opinión

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes del asunto mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros antes indicados presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación de la entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX los resultados de sus transacciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo al Marco de Información Financiera aplicable en Nicaragua.

VI.8.2. Abstención de Opinión

Ejemplo

Caso

La entidad no practicó el inventario físico de existencias cuyos saldos se muestran en el Estado de situación financiera al 31 de diciembre del 20XX, por un valor de C\$XXX asimismo, no nos fue posible comprobar el valor de las partidas que comprende el rubro de maquinarias y equipo, a esta fecha debido a que la entidad no dispone de registros auxiliares adecuados.

Opinión

Debido a lo material y generalizado de los asuntos indicados en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

VI.8.3. Opinión adversa

Ejemplo

Caso

Al 31 de diciembre del 20XX, la entidad no ha registrado C\$XXX de intereses devengados sobre pasivos a largo plazo. Asimismo, las cuentas por cobrar a esa fecha están sobrestimadas en C\$XXX al haberse considerado en 20XX intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con el Marco de Información Financiera aplicable, y ha tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las transacciones del ejercicio de 20XX en C\$XXX y distorsionar la situación financiera de la entidad al término de dicho año.

Opinión

En nuestra opinión, debido a la importancia de los asuntos indicados en el párrafo precedente, los estados financieros antes indicados No presentan razonablemente en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad ABC al 31 de diciembre del 20XX y 20XX, los resultados de sus transacciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con el Marco de Información Financiera aplicable en Nicaragua.

VI..8.4. Ejemplo de párrafos circunstanciales (cuando sean aplicables)

❖ Párrafo de énfasis

Ejemplo 1

Conforme se explica en la nota X a los estados financieros, la entidad suscribió un contrato de préstamo con entidad XYZ el 15 de marzo del 20xx por C\$ xxx. Que será pagado en cuotas iguales durante 10 años. Dicho contrato contiene una cláusula que exige a la entidad suspender el pago de dividendos en efectivo hasta que el préstamo quede cancelado.

Ejemplo 2

Sin que ello signifique calificar nuestra opinión, llamamos la atención a la expuesto en la nota X a los estados financieros. La entidad se encuentra en un litigio judicial en la que se alega infracción de ciertos derechos de patente y reclamo por daños y perjuicios sobre los derechos de autor. La entidad ha respondido las acciones en su contra, encontrándose en proceso las audiencias preliminares y los procedimientos de revelación de pruebas. Actualmente, no es posible determinar el resultado final de este asunto y no se ha registrado en los estados financieros ninguna provisión por cualquier pasivo que podría resultar.

❖ Otros asuntos

Ejemplo 1

Los estados financieros de la entidad ABC correspondientes al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20xx fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (limpia) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20x1.

Ejemplo 2

Los estados financieros de la entidad ABC correspondientes al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20xx se encuentran dirigidos de manera exclusiva a los usuarios previstos y no deben distribuirse o ser utilizados por terceros.

VI..9. Ajustes y reclasificaciones

Los ajustes de auditoría son aquellos asientos recomendados por el auditor, para una mejora en la presentación de los estados financieros, con el propósito de registrar las transacciones no contabilizadas o las registradas incorrectamente.

Se elaborarán dos tipos de hojas resumen de ajustes y reclasificaciones:

- General: Contiene todos aquellos ajustes y reclasificaciones que han sido detectados por los auditores en todas las áreas.

- Específicas: una por cada area en las que se ha dividido el trabajo de auditoría y que contenga todos los ajustes y reclasificaciones detectados en el área.

En la práctica, el auditor durante el curso de su examen, casi siempre encuentra algo que requiere un ajuste de los estados financieros elaborados por la entidad. Deben ser errores, omisiones, clasificaciones incorrectas, o tal vez acumulaciones no registradas.

Los asientos de ajuste recomendados por el auditor son aquellos necesarios para que los estados financieros de la entidad presente adecuadamente la situación financiera y los resultados de sus transacciones. Los ajustes de auditoría siempre tienen que ser sometidos al análisis y juicio de importancia relativa, Ejemplo; Si el auditor encuentra una faltante de C\$xxx en caja chica debe revelar el faltante en su papel de trabajo que contiene el arqueo, pero no debe elaborar un asiento, porque el monto en cuestión es inmaterial.

Los asientos de ajustes, se deben presentar en tres partes importantes:

- En el papel de trabajo específico relacionado con la cuenta ajustada (sumaria) con el fin de que su saldo sea igual al saldo de la cuenta, después de hecho el ajuste.
- En las columnas para ajustes de la hoja principal de trabajo (BG-1, BG-2, PG), con el fin de que esta hoja muestre el saldo ajustado.
- En el papel de trabajo resumen de asientos de ajuste de auditoría.

Los papeles de trabajo de ajustes de auditoría, son los formatos en los cuales el auditor registra los asientos recomendados en forma similar, a la de su registro en el diario general. Un típico asiento de ajuste puede ser lo siguiente:

Código Cta.	Ajuste n° 1	Debe	Haber
xxx	Anticipos de clientes	xxx	
xxx	Cuentas por pagar		xxx

Para registrar la factura n°. xxxx de la Entidad con fecha 3-12 -XX, por materiales recibidos el 28-12-XX.

Los ajustes de auditoría son correcciones a las cifras de los estados financieros, el auditor presenta a la entidad una copia completa de los asientos de ajuste, quien acepta estos asientos y los registra antes de cerrar inicialmente los libros. (si la auditoría es a un ejercicio recientemente finalizado).

En el caso que la entidad no aceptara uno o más asientos recomendados por el auditor, éste tendría que determinar la acción a seguirse, lo que según la importancia del asiento podría incidir en:

- Una opinión negativa sobre los estados financieros.
- Opinión calificada.

- Notas aclaratorias a los estados financieros, aceptables a la entidad.
- Una mención a los comentarios del informe (cuando es de menor significado).

Al respecto deben presentarse dos alternativas:

- a) Que la entidad aún no haya cerrado sus libros de contabilidad.

En este caso es necesario la entidad registre los ajustes para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad y los resultados de sus transacciones a la fecha examinada.

- b) Que la entidad tenga cerrados sus libros de contabilidad.

Es necesario analizar el efecto que producen en los activos, pasivos y resultados de la entidad examinada a fin de considerar la procedencia de su registro.

Cuando un ejercicio financiero ha sido cerrado y liquidado, un asiento de ajuste para regularizar una operación o transacción que puede ser extemporáneo y muchas veces inaplicable, sin embargo, puede suceder que la deficiencia detectada sea de tal trascendencia, que su efecto en la entidad distorsiona la situación financiera del período en que se produjo y que indudablemente afectará a ejercicios futuros.

En este sentido, el auditor gubernamental, debe aplicar su buen juicio y criterio profesional, a fin de determinar si el asunto observado, afecta sustancialmente la situación financiera de la entidad examinada, a tal punto que se hace necesario la regulación mediante el asiento de ajuste respectivo.

Los siguientes son ejemplos de transacciones que podrían originar la obligación de regularizarlas:

- Omitir el registro de activos fijos de importancia.
- Dejar de registrar pasivos u obligaciones.
- Transacciones o transacciones mal contabilizadas que afectarán la presentación de EF.

VI.9.1. Finalización de la auditoría

En esta parte del proceso de realización de la auditoría se establecen los aspectos más importantes que debe cubrir el Auditor Gubernamental para dar por concluida la Auditoría y estar en capacidad de emitir su opinión o conclusión del trabajo. Los aspectos que normalmente se deben abordar en esta etapa son los que se enumeran a continuación los que se deben de considerar enunciativos y no limitativos:

- a. Cerciorarse que se ha evaluado la estructura de control interno y que se ha dado cumplimiento a todos los puntos de los programas de trabajo.
- b. Revisar las transacciones y eventos posteriores hasta la fecha del Informe.

- c. Obtener una declaración de la administración de la Entidad u Organismo sobre hechos o situaciones que no se encuentren reflejados en sus registros, situaciones especiales que aunque estén registradas requieran ratificación y reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.
- d. Obtener carta de representación donde la Maxima Autoridad o Titular de la entidad, señala que han puesto a disposición de los auditores gubernamentales, toda la información solicitada, respecto a todos los hechos significativos ocurridos y relacionados con la auditoría hasta la fecha de terminación del trabajo de campo.
- e. Obtener una carta del asesor legal de la Entidad donde certifica las actas celebradas hasta la fecha de la terminación de la auditoría y si se encuentran todas asentadas en los libros respectivos, indicando en la misma carta la síntesis de los asuntos tratados en las sesiones comprendidas desde la fecha de la auditoría hasta el día límite en que finalice el trabajo.
- f. De igual forma el asesor legal de la entidad tanto interno o externo debe certificar los asuntos relacionados a los Litios que se encuentren en proceso hasta el día que finalice la Auditoría.
- g. Cerciorarse que se han incorporados los ajustes finales aceptados por la Administración de la entidad u organismo auditado.
- h. Asegurarse de que los papeles de trabajo contengan las conclusiones que se derivan de los procedimientos de auditorías aplicados con relación al logro de cumplimiento de los objetivos generales y específicos previamente definidos en la planeación del trabajo que conllevan a la opinión expresada por el auditor.
- i. Comprobar que el archivo permanente de auditoría se encuentre actualizado.
- j. Recibir de la Administración de la entidad u organismo la aceptación por escrito de todos los resultados producto de la auditoría (ajustes contables, acciones correctivas a ponerse en práctica, métodos y procedimientos nuevos a implantarse y otros asuntos que hayan producido buen efecto en la Entidad).
- k. Formarse un juicio sobre el trabajo final y las conclusiones de la Auditoría.
- l. Actualización de la Materialidad.
- m. Procedimientos analíticos finales.
- n. Actualización de la Carta de Independencia y Conflicto de Intereses.
- o. Indagación y análisis de Eventos Posteriores.
- p. Listado de Chequeos.
- q. Entre otras que se requieran con base a la naturaleza de la Auditoría.

VI..9.2. Remisión de reportes de auditoría

El auditor adicionalmente al informe de Auditoría Financiera y de la Opinión debe emitir los siguientes reportes:

a) Memorando de planeación de la auditoría

En este reporte, el cual se presenta inmediatamente concluida la etapa de planeación, se debe incluir un resumen de todos los aspectos importantes que se determinan en la auditoría, el cual contiene la siguiente estructura básica:

- Introducción.
- Antecedentes Generales.
- Objetivos de la Auditoría.
- Alcance de la Auditoría.
- Marco de Información Financiera.
- Uso del trabajo de Auditoría Interna.
- Uso del trabajo de un Experto del Auditor.
- Materialidad.
- Procedimientos Generales.
- Procedimientos para la Evaluación del Riesgo de Fraude.
- Procedimientos en respuesta a los riesgos identificados por cada cuenta del Estado Financiero y Procesos.
- Personal Asignado.
- Informes a Presentar.

Esta estructura no es una limitante para el auditor el cual puede modificarla de acuerdo a las circunstancias identificadas en cada auditoría.

b) Reporte de aspectos relacionados a fraude

El auditor debe comunicar a través de este reporte cualquier aspecto relacionado con indicios de fraude debidamente documentado durante la auditoría.

El auditor en todos los casos debe comunicar estos aspectos directamente a la Contraloría General de la República, con el objeto que el ente rector canalice la investigación al área correspondiente.

Esta comunicación debe ser redactada con absoluta diligencia y reserva, considerando el impacto que puede originar en los funcionarios involucrados, acompañando la documentación correspondiente.

c) Resumen de diferencias de auditoría (RDA)

El auditor de la entidad debe presentar a la CGR, el documento denominado «resumen de diferencias de auditoría» (RDA) el cual contiene las aseveraciones equívocas corregidas y no corregidas sobre la base del umbral determinado para acumular estas diferencias.

En este reporte se identifica lo siguiente:

- Naturaleza de las aseveraciones equívocas.
- Las aseveraciones equívocas involucradas.
- El efecto de las aseveraciones equívocas no ajustadas.
- El efecto de las aseveraciones equívocas de años anteriores.

- El efecto de las limitaciones al alcance impuestas por la Administración de la entidad.

d) Reporte de deficiencias significativas

El reporte de deficiencias significativas incluirá aquellos aspectos que previamente han sido comunicados requiriendo las aclaraciones de la entidad a los aspectos materiales identificadas por el autor. También incluirá las conclusiones y las recomendaciones correspondientes.

En este documento se debe incluir aquellas aseveraciones equívocas materiales acumuladas, resultado del trabajo realizado en base a la materialidad de desempeño determinado para la auditoría. Estas deficiencias serán clasificadas como deficiencias significativas y de acuerdo con la evaluación del auditor serán incluidas en el dictamen de auditoría.

e) Comunicación de deficiencias en el control interno

Como parte de los procedimientos para comunicar las deficiencias de control interno, el auditor en primera instancia suscribe con la Administración Acta de Comunicación de Resultados Preliminares, a través de la cual se da a conocer a los involucrados, las deficiencias de control interno identificadas durante el proceso de la auditoría, que haya llamado la atención del auditor, estas deficiencias están referidas al control interno relacionado con la generación de información tanto presupuestaria como financiera, las cuales se reflejan en los hallazgos determinados y que serán presentados en el Informe de los Auditores Gubernamentales sobre el Control Interno, entregado a la entidad.

Ejemplo del informe de los auditores gubernamentales sobre el control interno:

- Introducción.
- Responsabilidad de los Auditores Gubernamentales.
- Responsabilidad de la Administración sobre el Control Interno.
- Responsabilidad de los Auditores Gubernamentales sobre el Control Interno.
- Deficiencias relacionadas con las condiciones reportables.
- Seguimiento a las recomendaciones señaladas en Informes de Auditoría Anterior.
- Efectos y conclusiones.
- Restricción del Uso y distribución del Informe.
- Hallazgos y recomendaciones del auditor.
- Respuesta y planes de acción de los responsables.
- Anexos.

CAPITULO VII PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA (PTA)

Los papeles de trabajo de una Auditoría Gubernamental constituyen el expediente, donde se recopila la evidencia de las pruebas realizadas por el auditor, las cuales deben elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de realización, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida suficiente y apropiada, en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, el cumplimiento del debido proceso y las conclusiones relacionadas.

Los documentos que conforman los papeles de trabajo son importantes por diversas razones:

1. Para confirmar y fundamentar las opiniones del auditor.
2. Soportar las bases obtenidas para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor.
3. Evidenciar que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad a las Normas de Auditoría Gubernamental y Requerimientos Legales.
4. Ayudar al desarrollo profesional del auditor.
5. Facilitar la labor del equipo encargado de la planeación y la realización de la Auditoría.
6. Permite al Equipo encargado rendir cuenta de su trabajo.
7. Facilitar a los miembros del equipo encargado la supervisión, la dirección y la revisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión con relación a la Gestión de la Calidad.
8. Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
9. Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones en aplicación al aseguramiento de la calidad.
10. Brindar la posibilidad de mantener un expediente administrativo.

Los papeles de trabajo se clasifican en: Papeles Permanentes, Papeles Generales y Papeles Específicos.

Papeles Permanentes: Es el Legajo que se conforma agrupando toda la información que prevalece en la entidad sin cambios de un período a otro, tales como: Estatutos o Leyes de creación de la entidad, sus reglamentos, información financiera de bancos, entre otras.

Papeles Generales: Es el legajo que contiene toda la información derivada del desarrollo de la auditoría en el período revisado, que incluye las evidencias recopiladas e información propia de la entidad, tales como; documentos de planeación y control de la auditoría, datos generales de la entidad examinada, normas, reglamentos, políticas, contratos aplicables, información financiera u operativa, archivo resumen, declaraciones testimoniales, entre otras.

Papeles Específicos: Son los documentos u otros medios elaborados y realizados por los auditores gubernamentales, que tienen relación directa con una cuenta o cuentas relacionadas entre sí o con un área o transacción determinada, en este legajo se archivan las hojas de trabajo que realiza el auditor de los análisis correspondientes, procedimientos aplicados de sus pruebas sustantivas y de cumplimiento.

Es importante mencionar que los papeles de trabajo según su clasificación, pueden ser documentados *de forma física o electrónica*, conforme las directrices de la Dirección General de Auditoría.

VII..1. Tipos de Cédulas

VII..1.1. Hoja de Trabajo

La hoja de trabajo es la principal en una Auditoría Financiera, el auditor realiza las cédulas para cotejar cada rubro de los estados financieros contra la Balanza de comprobación, resumiendo las cuentas por rubro de estados financieros, tales como:

- Activo
- Pasivo
- Ingresos de la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, o de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Gastos de la Cuenta de Resultados Económico patrimonial, o de la Cuenta Pérdidas y Ganancias.
- Estado de Ejecución Presupuestaria de Gastos (cierre anual)
- Estado de Cierre de Ingresos y Egresos presupuestarios (cierre anual)

VII..1.1.1. Presentación de la Hoja de Trabajo y las Cédulas Sumarias

Estos tipos de cédulas contienen lo siguiente:

- Para efectos de auditoría financiera a los Estados Financieros a entidades con contabilidad patrimonial, se identifican las cuentas de Mayor a través de los códigos contables, nombre de la cuenta, proporcionar referencias entre los papeles de trabajo de auditoría, saldos de las cuentas del período auditado, ajustes (débitos y créditos), saldos ajustados, reclasificaciones (débitos y créditos), Saldos Finales a la fecha de la Auditoría.
- Para efectos de la auditoría financiera a la Ejecución Presupuestaria, se identifican las cuentas a través de los códigos presupuestarios, rubros o renglones, referencias entre los papeles de trabajo de auditoría, presupuesto aprobado al cierre del período, presupuesto real ejecutado al cierre, variación acumulada y porcentaje de variación.

VII..1.1.2. Uso de Hoja de trabajo y las Cédulas Sumarias

En el caso de auditoría financiera de contabilidad patrimonial, el auditor verifica los saldos de las cuentas reflejadas en la hoja de trabajo y cedula sumaria, si el saldo de una cuenta es correcto pasa directamente a la última columna como saldo final. Si es incorrecto el auditor anota los asientos de ajuste o de reclasificación en las columnas apropiadas y refleja el saldo correcto.

En el caso de la utilización de mayores auxiliares de ingresos o gastos que contenga las cuentas detalladas, es necesario hacer una hoja de trabajo similar a la hoja principal de trabajo que contenga los balances de comprobación respectivos de los mayores auxiliares.

En el caso de auditoría financiera a un estado de ejecución presupuestaria o un estado de ingresos y egresos la hoja de trabajo y la cedula sumaria no contendrán ajustes ni reclasificaciones.

VII..1.2. Cédulas específicas

Son aquellas que se relacionan con una cuenta de mayor general o mayores auxiliares, tales como:

- a. Cédulas de Detalle
- b. Cédulas Analíticas
- c. Otros documentos que prepara el auditor:
 - Conciliaciones bancarias.
 - Resumen de confirmaciones de bancos, deudores y de otros.
 - Cualquier otro documento que elabora u obtiene el auditor para respaldar su informe.

VII..2. Índices para Papeles de Trabajo

Los índices se muestran en la parte superior derecha de las Hojas de Trabajo, los cuales se relacionan al contenido de la información que se plasma en los papeles de trabajo, los cuales contienen a su vez las marcas, referencias, requisitos, entre otros que deben ser aplicados en la preparación de los papeles de trabajo de la Auditoría Financiera.

Los índices de los papeles de trabajo son las referencias utilizadas por los auditores para facilitar su manejo y archivo. Igualmente son utilizados para hacer control cruzado de datos iguales en cédulas distintas. Los índices deben ser asignados de forma que cualquier partida, análisis o documentos justificativos puedan ser referidos fácilmente al documento base. En el caso de auditorías financieras, generalmente el documento base está constituido por la «Hoja de Trabajo».

Si bien existen muchos medios para desarrollar índices de papeles de trabajo, la Contraloría General de la República ha considerado para las auditorías financieras la aplicación del sistema «alfanumérico»; esto es, la combinación de números y letras, como sigue:

- Para los papeles generales: Números romanos.
- Para los papeles específicos: Números y letras:
 - Cuentas del activo: Alfabeto simple
 - Cuentas del pasivo y patrimonio: Alfabeto mayúscula doble
 - Cuentas de resultado: Cifras de dos números

VII..3.Papeles generales

A continuación listado de papeles de trabajo de auditoría con indicación del índice debidamente clasificado **para la aplicación de la Auditoría Financiera:**

I. Planeación y control de la auditoría.

- I-1 Carta credencial (debido proceso).
- I-2 Resumen de plan y costos de auditoría y fechas estimadas.
- I-3 Cronograma de auditoría.
- I-4 Control de tiempo.
- I-5 Resumen de correspondencia enviada y recibida.
 - I-5-1 Solicitud de información.
 - I-5-2 Solicitud de aclaraciones al auditado o tercero relacionado.
- I-6 Notificaciones de inicio de auditoría (debido proceso).
- I-7 Reportes, memorándums e informes de avance.
- I-8 Evaluación de competencias del equipo.
- I-9 Evaluación de expertos y especialistas.
- I-10 Declaración de Independencia y conflictos de interés.
- I-11 Declaración de Independencia del equipo auditor.
- I-12 Certificado de Confidencialidad.
- I-13 Carta de acuerdo del compromiso.
- I-14 Acta de reunión de inicio del equipo auditor.
- I-15 Acta de reunión de inicio de Auditoría.
- I-16 Entendimiento de la Entidad.
- I-17 Evaluación del Marco de Información Financiera MIF.
- I-18 Encargos Iniciales - Saldos de apertura.
- I-19 Solicitud de confirmación de asesores legales.
- I-20 Análisis de demandas y litigios.
- I-21 Cuestionario de Control Interno por áreas específicas.
- I-22 Prueba de Recorrido de procesos.

- I-23 Entendimiento evaluación del control interno por componentes.
- I-24 Análisis de contratos suscritos.
- I-25 Análisis de actas o minutas de decisiones.
- I-26 Evaluación del trabajo de auditoría interna.
- I-27 Evaluación de estimaciones contables.
- I-28 Entrevista de indagación de entidad en funcionamiento.
- I-29 Evaluación del Entorno de tecnologías de información en la entidad.
- I-30 Evaluación de Partes Relacionadas.
- I-31 Indagación de riesgos de fraude.
- I-32 Matriz de riesgos de fraude.
- I-33 Materialidad
- I-34 Análítica de evaluación de estados financieros.
- I-35 Matriz de riesgos y Controles.
- I-36 Análisis de riesgos de auditoría.
- I-37 Determinación de los Saldos Significativos.
- I-38 Estrategia detalladas de pruebas auditoría.
- I-39 Selección de Renglones y Materias (Solo para SICA).
- I-40 Memorándum de planeación.
- I-41 Lista de chequeo de planeación.
- I-42 Lista de chequeo de realización.
- I-43 Lista de chequeo de informe.
- I-44 Actualización de Declaración de Independencia y conflictos de interés.
- I-45 Actualización de Solicitud de confirmación de asesores legales.
- I-46 Evaluación de la actualización de las materialidades.
- I-47 Análítica de evaluación de estados financieros final.
- I-48 Evaluación de impacto de errores en los Estados Financieros.
- I-49 Evaluación de impacto de errores en la Ejecución Presupuestaria.
- I-50 Entrevista de indagaciones y análisis de eventos posteriores.
Programa de auditoría.

II. Datos generales de la entidad examinada.

- II-1 Copia de manuales y organigramas.
- II-2 Hojas de datos de servidores públicos y funcionarios principales.
- II-3 Documentación sobre la naturaleza de la entidad, actividades, oficinas o delegaciones, procedimientos de operación, oficinas o delegaciones, recursos e información estadística.

III. Leyes, reglamentos y contratos aplicables.

- III-1 Extracto de leyes, reglamentos y contratos aplicables.
- III-2 Determinación de normas cuyo cumplimiento se debe evaluar.

IV. Información financiera u operativa.

- IV-1 Documento de aprobación (o similar) de los estados financieros.
- IV-2 Documento de aprobación (o similar) del informe de cierre de ingresos y egresos.
- IV-3 Documento de aprobación (o similar) Informe de cierre de Ejecución Presupuestaria de la entidad.
- IV-4 Datos para cotejo (reportes generados del sistema, plan de inversión anual, entre otros).
- IV-5 Planes estratégicos, planes operativos anuales, sistemas contables o administración.
- IV-6 Asientos de ajuste o reclasificaciones (estos asientos son los realizados por la entidad que fueron propuestos por el auditor en el caso de auditoría financiera de contabilidad patrimonial).
- IV-7 Carta del asesor de la calidad legal de auditoría.

V. Archivo resumen (Fase de Finalización/Informe).

- V-1 Borrador (final) del informe.
- V-3 Puntos de revisión de los directores específicos CGR, auditoría interna o Firma de Contadores Públicos, según el caso.
- V-4 Puntos de revisión del supervisor y encargado de la auditoría.
- V-5 Hojas de hallazgos.
- V-6 Notificaciones de hallazgos (debido proceso).
- V-6-1 Solicitudes y aprobaciones de prórroga (debido proceso).
- V-6-2 Actas de acceso a expediente administrativo (papeles de trabajo) (debido proceso).
- V-6-3 Respuestas de hallazgos (debido proceso).
- V-6-4 Acta de análisis de alegatos (debido proceso).
- V-7 Actas de comunicación de resultado preliminar.
- V-8 Manifestaciones escritas (carta de representación).

VI. Entrevistas / declaraciones.

- VI-1 Nombre y apellidos, cargo del entrevistado/declarante e institución.
- VI-1-1 Citoria para rendir entrevista/declaración.
- VI-1-2 Formato en calidad de asesor al auditado (formato 16 MPP-DGA).
- VI-2-3 Acta de entrevista/declaración (firmada en 2 tantos).

En el caso particular que los resultados de auditoría deriven en algún tipo de responsabilidad, tales como: civil, administrativo o presunción penal se conformará un expediente administrativo de auditoría que contendrá toda la documentación de las diligencias del debido proceso.

VII..4. Papeles específicos

HT-B/G: Balance General

Cuentas de activo:

- A Sumaria de Efectivo y caja bancos.
- B Sumaria de documentos y cuentas por cobrar.
- C Sumaria de inventarios.
- L Sumaria de gastos pagados por anticipado.
- N Sumaria de inversiones.
- U Análisis de propiedad, planta y equipo.
- V Depreciación acumulada.
- W Sumaria de otros activos.

Cuentas de pasivo y patrimonio:

- AA Sumaria de préstamos por pagar.
- BB Sumaria de documentos y cuentas por pagar.
- DD Sumaria de pasivos acumulados.
- FF Sumaria de impuestos sobre la renta.
- KK Eventos subsecuentes y pasivos no registrados.
- LL Pasivo contingente.
- SS/TT Capital social y utilidades retenidas.

HT-E/R - Estado de resultados

- 10 Ingresos (ventas).
- 20 Costo de ventas.
- 30 Gastos de venta.
- 40 Gastos de administración.
- 50 Otros productos.
- 60 Otros gastos.

En el caso que se identifique una cuenta de mayor que no está considerada en este índice, se incorporará esta cuenta a los PT con un índice relacionado/vinculado a juicio del auditor.

Cédulas de detalle: Por cada cuenta o rubro específico (Ejemplo; para caja-bancos)

- A-1 Detalle del saldo de caja.
- A-1-1 Programa de trabajo.
- A-1-2 Evaluación del control interno.
- A-1-3 Análisis del movimiento y saldo final de caja.
- A-1-4 Arqueos de fondos.
- A-1-5 Confirmaciones de fondos en Efectivo fuera de la entidad.

- A-1-6 Ajustes y reclasificaciones.
- A-1-7 Comentarios y conclusiones sobre las pruebas aplicadas y el programa de auditoría.
- A-2 Detalle del saldo en bancos.
- A-2-1 Programa de trabajo.
- A-2-2 Evaluación del control interno.
- A-2-3 Pruebas de transacciones y de saldos.
- A-2-4 Confirmaciones recibidas de las entidades bancarias.
- A-2-5 Ajustes y reclasificaciones.
- A-2-6 Otros documentos relacionados directamente con el rubro.
- A-2-7 Comentarios y conclusiones sobre las pruebas aplicadas y el programa de auditoría.

En cada situación el auditor debe valorar si extiende más su análisis, que origine mayor cantidad de índices para referenciar un mismo análisis por lo que debe hacer uso de las fracciones posterior al uso de los tres índices referenciados en el numerador, Ejemplo:

- A-2
- A-2-7
- A-2-7/1
- A-2-7/1-1....

CAPÍTULO VIII DISPOSICIONES FINALES

Divulgación. La Dirección General de Auditoría, será la responsable de dar a conocer el contenido del presente manual, a todos los auditores y servidores públicos que desarrollen trabajos de auditoría gubernamental.

Uso y Cumplimiento. El manual es de obligatorio uso y cumplimiento para todos los auditores gubernamentales y servidores públicos que ejercen labores de auditoría en las entidades y organismos de la administración pública.

Derogación. Deróguese la Parte n° II «Manual de auditoría financiera y de cumplimiento», contenida en el Manual de Auditoría Gubernamental (MAG), aprobado por el Consejo Superior de la CGR, en julio del año 2009.

Vigencia. El presente Manual entrará en vigencia a partir de la aprobación oficial del Consejo Superior de la Contraloría General de la República, sin perjuicio de su posterior publicación en los medios internos de la institución.



APÉNDICE I
MODELOS DE INFORMES DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL

Los siguientes ejemplos de informes representan una guía para el auditor gubernamental sobre estados financieros de propósito general y específico, cuya aplicación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Normas Internacionales de Auditoría. Por tanto, para el desarrollo de una Auditoría Financiera bajo la cobertura de la CGR, se aplicará lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), algunos modelos se basan en ejemplos incluidos en las ISSAI con las adecuaciones pertinentes para su aplicación en nuestro país.

Estos modelos de informe, se pueden aplicar a diversos casos según sea la circunstancia específica, por lo que se deben considerar como una guía de acción para los auditores gubernamentales y otros usuarios que utilizan los informes de auditoría, no se pretende con estos modelos abarcar todas las circunstancias que se puedan presentar en una auditoría gubernamental debido a que la misma es dinámica.

De igual forma se hacen referencia a informes de propósito general con opiniones no modificadas o limpias y opiniones modificadas (calificada, opinión adversa y abstención de opinión); así como también incluyen párrafos de énfasis y otros asuntos en diversas circunstancias y en algunos casos entidades que requieren la sección de aspectos clave de auditoría.

La presentación y estructura del Informe se considera en la Sección de Informes del Presente Manual.

A continuación, se presentan los Modelos de Informes a utilizar por el auditor gubernamental:

MODELO N° 1. INFORME DE OPINIÓN NO MODIFICADA (LIMPIA) DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE PRESENTACIÓN RAZONABLE (NAGUN IV.3.4-245)

Este Modelo de Informe de auditoría se basa en que se cumplan las siguientes circunstancias:

- ✓ Cuando se trate de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad gubernamental preparados de conformidad con un marco de presentación razonable.
- ✓ Los Estados Financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información con propósitos generales.
- ✓ Los términos del trabajo de fiscalización establecen el entendimiento mutuo entre la dirección de la entidad y el auditor gubernamental con respecto a las funciones y responsabilidades del trabajo de fiscalización. (NAGUN IV.3.1.-200).
- ✓ El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir, «limpia») es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- ✓ Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría gubernamental comprenden el *Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua*, así como las normas generales aplicables al auditor gubernamental. (NAGUN CAPITULO III).
- ✓ Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor gubernamental ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una entidad en funcionamiento. (NAGUN IV.3 - 219).
- ✓ Los aspectos clave más relevante de la auditoría se han comunicado conforme a las NAGUN IV.3.4 - 256.
- ✓ Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- ✓ Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor gubernamental tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local de acuerdo con NAGUN III.2.2.4 – 161, Debido Proceso.

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el Estado de Resultados, el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujos de Efectivo por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX, así como las notas explicativas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan de manera razonable, en todos los aspectos materiales, (o proporcionan una imagen fiel y razonable de) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, así como de su desempeño financiero y flujos de efectivo correspondientes al período terminado en esa fecha, de acuerdo con el Marco de Información Financiera de propósito general (identificar el Marco de Información Financiera).

Base para la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua. Nuestras responsabilidades en virtud de esas normas se describen más adelante con más detalle en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental* en relación a la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con el Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Aspectos clave de auditoría

Los aspectos clave de auditoría son aquellos aspectos que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, fueron los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estos aspectos se abordaron en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y al momento de formar nuestra opinión al respecto, y no expresamos una opinión por separado sobre estos aspectos. (NAGUN IV.3.4 -256).

[Ejemplo de un caso]

Aspectos Clave de Auditoría	Como el aspecto clave fue tratado en la Auditoría
Reconocimiento de Ingresos	
<p>Los ingresos, representan la principal cuenta de los estados financieros y, por lo tanto, nuestra principal área de enfoque para la auditoría del período actual. Al 31 de diciembre de 20XX los ingresos ascienden a C\$X,XXX,XXX.XX.</p> <p>Los principales tipos de ingresos se relacionan con venta de productos.</p> <p>Los ingresos por ventas de productos se basan en el precio reflejado en la factura, el impuesto al valor agregado, devoluciones y descuentos.</p> <p>Los ingresos por ventas se reconocen cuando los productos son entregados al cliente, que es el momento en el que el cliente ha aceptado y tiene control sobre los mismos, y la obligación de pago es incondicional.</p>	<p>Nuestros procedimientos de auditoría incluyeron:</p> <p>Pruebas de controles:</p> <ul style="list-style-type: none"> Entendimiento, evaluación y pruebas selectivas sobre el diseño y efectividad operativa de los controles internos relevantes diseñados por la administración relacionados con el reconocimiento de los ingresos, incluyendo los controles de información y tecnología (IT) relacionados. <p>Pruebas sustantivas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Probamos que los ingresos se estén reconociendo; sobre muestras selectivas realizamos pruebas sobre las transacciones, comparando las cantidades y precios de las facturas de ventas contra las fechas de entrega y aceptación de los productos por parte del cliente, y las fechas y precios con el que se reconoció contablemente el ingreso; verificando que no existiera una obligación de desempeño no satisfecho. Nuestro trabajo también incluyó probar una muestra de comprobantes manuales, con combinaciones de cuentas distintas al registro usual del reconocimiento de ingresos.

Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente

La dirección es responsable de la otra información. La otra información obtenida a la fecha de este informe de auditoría es (información incluida en el informe X, pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente).

Nuestra Opinión sobre los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si basándonos en el trabajo que hemos realizado sobre la otra información obtenida antes de la fecha de este informe de auditoría, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación con los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información*), y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor gubernamental en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las NAGUN, siempre detectará una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los Estados Financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación razonable.

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables de la Administración de la entidad, determinamos las que han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, en consecuencia, los aspectos clave de la auditoría. Describimos esos aspectos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente el aspecto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre Otros requisitos legales y normativos

Debido proceso

La ley n.º 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

Responsable de Dirección /Delegación

[Nombre y Firma]

[Fecha]

MODELO N° 2. INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE CUMPLIMIENTO (NAGUN IV.3.4. – 258 al 260) (OPINIÓN NO MODIFICADA-CUMPLIMIENTO ASOCIADA A LOS ESTADOS FINANCIEROS)

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad), que comprenden el Informe de Cierre de Ingresos y Egresos para el año terminado el 31 de diciembre de 20XX, así como un resumen de las principales políticas contables significativas y notas explicativas que forman parte de estos estados financieros.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Entidad ABC para el año finalizado el 31 de diciembre de 20XX han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción XYZ.

Base para la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental en la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con nuestro Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Párrafo de Énfasis – Base Contable

Llamamos la atención sobre la Nota X de los Estados Financieros en la que se describe la base contable. Los Estados Financieros han sido preparados para propósito de proporcionar información a la entidad (nombre de la entidad). Los Estados Financieros pueden ser no apropiados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada con relación a este asunto.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación con los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad a marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información financiera*), a la ley XYZ de la jurisdicción X, y del control interno que la Administración determine es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, por fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. La Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con las NAGUN siempre detectará un error importante cuando éste exista. Las incorrecciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los Estados Financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación razonable.

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Informe sobre Otros requisitos legales y normativos

Debido proceso

La Ley n.º 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR

Dirección de la CGR [Fecha]

MODELO N° 3. INFORME DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL SOBRE AUDITORÍA A LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA QUE CONTIENE UNA OPINIÓN NO MODIFICADA (NAGUN NAGUN IV.3.4-245)

El siguiente ejemplo contiene el modelo de Informe de una Auditoría a la Ejecución Presupuestaria:

- ✓ Se trata de una auditoría cuyo propósito es opinar sobre el conjunto completo del Presupuesto Asignado y su ejecución presupuestaria a una entidad gubernamental utilizando un marco de presentación específico.
- ✓ Los reportes de la ejecución presupuestaria, son preparados por la Administración de la entidad, de acuerdo a su presupuesto planificado.
- ✓ El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir, «limpia») es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- ✓ Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría gubernamental comprenden el *Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua*, así como las normas generales aplicables al auditor gubernamental. (NAGUN CAPITULO III)
- ✓ Basado en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha llegado a la conclusión de que no existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una entidad en funcionamiento, de acuerdo con la NAGUN IV.3.2. 219 al 221.
- ✓ Entre la fecha del Estado de Ejecución Presupuestario del período auditado a la fecha del informe del auditor, debe revelarse cualquier asunto que llame la atención y que sea considerado como un evento posterior, lo cual, a juicio del auditor, el asunto reviste tal importancia que es fundamental poner a los usuarios en conocimiento del mismo.
- ✓ El auditor no tiene obligación, y no ha tomado ninguna decisión en contrario, de comunicar aspectos clave de auditoría de acuerdo con la NAGUN IV.3.4. 256-257.
- ✓ El auditor obtuvo toda la información restante antes de la fecha del informe del auditor y aún no ha identificado ninguna incorrección material en otra información.
- ✓ Además de la auditoría a la Ejecución Presupuestaria, el auditor tiene otras responsabilidades en materia de información exigidas por la legislación local.

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión

Hemos auditado el Estado de Ejecución Presupuestario de Cierre Anual de la Entidad ABC, por el período comprendido del 1ro de enero al 31 de diciembre de 20XX, así como un resumen de las principales políticas contables significativas y notas explicativas.

En nuestra opinión, la Ejecución Presupuestaria de la Entidad ABC, ha sido preparada en todos los aspectos materiales, la asignación y ejecución presupuestaria por el período del 1ro. De enero al 31 de diciembre 20XX, de conformidad con lo dispuesto en la Ley n° XXX, “Ley Anual del Presupuesto General de la República 20XX” y sus modificaciones, (Ley n° XXXX); Ley n° 550, “Ley de Administración Financiera y de Régimen Presupuestario” y sus Reformas (Ley n° 565); Normas y Procedimientos de Ejecución y Control Presupuestario para el año 20XX, y Normas de Cierre Presupuestario y Contable, establecidas para el ejercicio financiero terminado en esa fecha y sus adendas.

Base para la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN). Nuestras responsabilidades, en virtud de esas normas, se describen, con más detalle, en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental en la auditoría del estado de ejecución presupuestario* de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con nuestro Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Párrafo de Énfasis – Base Contable

Llamamos la atención sobre la Nota X del Estado de Ejecución Presupuestario, que describe la base contable. El Estado de Ejecución Presupuestario ha sido preparado para propósito de proporcionar información a la entidad (nombre de la entidad). El Estado de Ejecución Presupuestario pueden ser no apropiado para otra finalidad.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza sobre la Ejecución Presupuestaria

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable del estado de ejecución presupuestario, de acuerdo con los lineamientos y procedimientos de ejecución, control y cierre presupuestario y contable, y del control interno que la Administración determine es necesario para permitir la preparación del Estado de Ejecución Presupuestario, libre de incorrección material, por fraude o error.

Al preparar el estado de ejecución presupuestaria, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de Ejecución Presupuestaria

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el estado de ejecución presupuestario, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. La Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con las NAGUN siempre detectará un error importante cuando éste exista. Las incorrecciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base del estado de ejecución presupuestario.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el Estado de Ejecución Presupuestario, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede

implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido del Estado de Ejecución Presupuestario, incluidas las revelaciones, y si el Estado de Ejecución Presupuestario representa las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación razonable.

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Informe sobre Otros Requisitos Legales y Normativos

Debido proceso

La Ley nº 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR

Dirección de la CGR [Fecha]

MODELO N°4 INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACION FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL / OPINIÓN MODIFICADA – CALIFICADA (CON SALVEDAD) (NAGUN IV.3.4-252)

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión calificada

Hemos auditado los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el Estado de Resultados, el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujo de efectivo por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX, así como las notas explicativas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, a excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Bases para la opinión calificada* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen razonable de) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, así como de su desempeño financiero y flujos de efectivo correspondientes al período terminado en esa fecha, de acuerdo con el Marco de Información Financiera de propósito general (identificar el Marco de Información Financiera).

Base para la opinión calificada

Los edificios de la Entidad se han depreciado durante su período de vida útil, conforme a los resultados de la aplicación del método de línea recta. Sin embargo, todas las partes de los edificios (techo, las ventanas y las puertas, los pisos, las paredes de ladrillo, etc.) que tienen costos significativos, en comparación con los costos totales de los edificios, se depreciaron a la vez, y no por separado, lo que constituye una desviación de la Norma. Por tal motivo No es posible determinar, actualmente, el alcance del impacto financiero en el valor en libros de los edificios en el Estado de Situación Financiera, así como tampoco su efecto resultante en los gastos de depreciación en el Estado de Resultados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua. Nuestras responsabilidades en virtud de esas normas se describen más adelante con más detalle en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental* en relación a la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con el Sistema de

Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

Aspectos clave de auditoría

Los aspectos clave de auditoría son aquellos aspectos que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, fueron los más significativos en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Estos aspectos se abordaron en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y al momento de formar nuestra opinión al respecto, y no expresamos una opinión por separado sobre estos aspectos. (NAGUN IV.3.4 -256)

[Descripción de los Aspectos clave de auditoría]

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación con los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información*)³³, y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor gubernamental en relación con a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las NAGUN, siempre detectará una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión

modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los Estados Financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación razonable.

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables de la Administración de la entidad, determinamos las que han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, en consecuencia, los aspectos clave de la auditoría. Describimos esos aspectos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente el aspecto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre Otros Requisitos Legales y Normativos

Debido proceso

La Ley nº 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una

responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR

Dirección de la CGR [Fecha]

MODELO N°5 INFORME DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL QUE CONTIENE UNA OPINIÓN CALIFICADA (CON SALVEDAD) DEBIDO A UNA DESVIACIÓN DEL MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE Y QUE INCLUYE UN PÁRRAFO DE ÉNFASIS EN LA MATERIA Y UN PÁRRAFO DE OTROS ASUNTOS (NAGUN IV.3.4-252)

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión calificada

Hemos auditado los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el Estado de Resultados, el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujo de efectivo por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX, así como las notas explicativas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, a excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Bases para la opinión calificada* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen razonable de) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, así como de su desempeño financiero y flujos de efectivo correspondientes al período terminado en esa fecha, de acuerdo con el Marco de Información Financiera de propósito general (identificar el Marco de Información Financiera).

Base para la opinión calificada

Los edificios de la Entidad se deprecian durante un período de su vida útil cuya medición se efectúa utilizando un método de línea recta. Sin embargo, todas aquellas partes de los edificios (es decir, el techo, las ventanas y las puertas, los pisos, las paredes de ladrillo, etc.) que tienen costos significativos, en comparación con los costos totales de los edificios, se depreciaron, al mismo tiempo y no por separado, lo que constituye una desviación del Marco de Información Financiera aplicable. El alcance del impacto financiero en el valor en libros de los edificios en el Estado de situación financiera, así como su efecto resultante en los gastos de depreciación en el Estado de Resultados, no se pueden determinar actualmente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua. Nuestras responsabilidades en virtud de esas normas se describen más adelante con más detalle en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental* en relación a la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con el Sistema de

Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión calificada.

Énfasis en la materia-Efectos de la incapacidad de la entidad en finalizar las obras

Deseamos llamar la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos que resultan de la incapacidad de la empresa constructora de completar el trabajo asignado de construcción de un estacionamiento de oficina y un garaje. Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación con los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información*), y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor gubernamental en relación con a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las NAGUN, siempre detectará una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas

individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los Estados Financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación razonable.

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables de la Administración de la entidad, determinamos las que han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, en consecuencia, los aspectos clave de la auditoría. Describimos esos aspectos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente el aspecto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre Otros Requisitos Legales y Normativos

Debido proceso

La Ley nº 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido

con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR

Dirección de la CGR [Fecha]

MODELO N°6 INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL. OPINIÓN ADVERSA DEBIDO A UNA INCORRECCIÓN O REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE PRESENTACIÓN RAZONABLE DE PROPÓSITO GENERAL (OPINIÓN MODIFICADA). (NAGUN IV.3.4-252).

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión adversa

Hemos auditado los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el Estado de Resultados, el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujo de efectivo por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX, así como las notas explicativas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la importancia del(los) asunto(s) descrito(s) en la sección *Bases para la opinión adversa* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen razonable de) la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 20XX, así como de su desempeño financiero y flujos de efectivo correspondientes al período terminado en esa fecha, de acuerdo con el Marco de Información Financiera de propósito general (identificar el Marco de Información Financiera).

Base para la opinión adversa

Los activos no corrientes de la Entidad, que comprenden los terrenos y edificios, no han sido reconocidos en el Estado de situación financiera. De conformidad con la información disponible en la Entidad y la confirmación obtenida de un tercero de la Oficina Municipal, se registraron xxx acres de tierra y xxx edificios a nombre de la Entidad. De acuerdo con el Marco de Información Financiera aplicable, los terrenos y edificios deberían haberse contabilizado a su costo, así como su correspondiente depreciación. No se han determinado los Efectos que tiene esta falta de reconocimiento de los activos en referencia sobre los estados financieros.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua. Nuestras responsabilidades en virtud de esas normas se describen más adelante con más detalle en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental* en relación a la auditoría de los estados financieros de nuestro

informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con el Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión adversa.

Aspectos clave de auditoría

Excepto de los asuntos descritos en la sección correspondiente de *Base para la opinión adversa*, no existen otros aspectos clave de auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación con los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información*), y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor gubernamental en relación con a la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada, de acuerdo con las NAGUN, siempre detectará una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas

individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los Estados Financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación razonable.

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables de la Administración de la entidad, determinamos las que han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, en consecuencia, los aspectos clave de la auditoría. Describimos esos aspectos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente el aspecto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre Otros Requisitos Legales y Normativos

Debido proceso

La Ley nº 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido

con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR]

Dirección de la CGR [Fecha]

**MODELO N°7 INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL. ABSTENCIÓN DE UNA OPINIÓN DEBIDO A LA IMPOSIBILIDAD DEL AUDITOR DE OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA SUFICIENTE Y APROPIADA, A CAUSA DE LA DESTRUCCIÓN POR INCENDIO DE LOS REGISTROS CONTABLES. (NAGUN IV.3.4-252).
Informe de los Auditores Gubernamentales**

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Abstención de Opinión

Hemos sido asignados para auditar los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad), que comprenden el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20XX, el Estado de Resultados, el Estado de cambios en el patrimonio neto y el Estado de flujo de efectivo por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX, así como las notas explicativas a los estados financieros, que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Entidad ABC (la Entidad) adjuntos. Debido a la importancia del(los) asunto(s) descrito(s) en la sección *Base para la Abstención de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y apropiada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Base para la abstención de opinión

La Entidad ha mantenido sus registros contables tanto manualmente como en el sistema contable. Se nos informó que aproximadamente 70 a 80% de los registros contables del año 20XX fueron destruidos por un incendio accidental ocurrido recientemente en la oficina. En consecuencia, no pudimos realizar nuestros procedimientos de auditoría sobre las aseveraciones de los estados financieros emitidas por la Entidad acerca de sus estados financieros correspondientes al año finalizado el 31 de diciembre de 20XX.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación con los estados financieros

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información*), y del control interno que la Administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor gubernamental en relación con a la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la importancia del(los) asunto(s) descrito(s) en la sección *Bases para la Abstención de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y apropiada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con el Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos.

Informe sobre Otros Requisitos Legales y Normativos

Debido proceso

La Ley nº 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso

administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR

Dirección de la CGR [Fecha]

MODELO N°8. INFORME DE AUDITORÍA SOBRE UN ELEMENTO O CUENTA ESPECÍFICA DE UN ESTADO FINANCIERO DE UNA ENTIDAD GUBERNAMENTAL, PREPARADO DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS. (NAGUN IV.3.4. – 261-266)

Informe de los Auditores Gubernamentales

A la Máxima Autoridad (o destinatario que corresponda)

Opinión

Hemos auditado el documento contable de cuentas por cobrar de la Entidad ABC (la Entidad) al 31 de diciembre de 20xx.

En nuestra opinión, la información financiera del documento contable de cuentas por cobrar de la Entidad ABC al 31 de diciembre de 20xx ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (el Marco de Información Financiera Específico).

Base para la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental. Nuestras responsabilidades en virtud de esas normas se describen más adelante con más detalle en la sección correspondiente a *Responsabilidades del Auditor Gubernamental* en relación a la auditoría del documento contable de cuentas por cobrar de nuestro informe. Mantenemos nuestra independencia de la Entidad, de acuerdo con el Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua, así como de las normas generales aplicables al auditor gubernamental y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas conforme a estos requisitos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.

Párrafo de Énfasis – Base Contable

Llamamos la atención sobre la Nota X del documento contable de cuentas por cobrar, en la que se describe la base contable. El documento contable de cuentas por cobrar ha sido preparado para propósito de proporcionar información a la entidad (nombre de la entidad). El documento contable de cuentas por cobrar puede ser no apropiado para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada con relación a este asunto.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza de la entidad en relación al documento contable de cuentas por cobrar

La Administración es responsable de la preparación y presentación razonable del documento contable de cuentas por cobrar, de conformidad al marco de información financiera aplicable (*identificar el marco de información financiera*), y del control interno que la Administración determine es necesario para permitir la preparación del documento contable de cuentas por cobrar libre de incorrección material, por fraude o error.

Al preparar el documento contable de cuentas por cobrar, la Administración es responsable de evaluar la capacidad de la Entidad para continuar como una entidad en funcionamiento revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento, y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento, excepto si la Administración tiene intención de que la entidad cese en sus funciones.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Entidad.

Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría del documento contable de cuentas por cobrar

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el documento contable de cuentas por cobrar, en su conjunto, está libre de errores materiales, ya sea por fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. La Seguridad razonable implica un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con las NAGUN siempre detectará un error importante cuando éste exista. Las incorrecciones erróneas pueden surgir a causa de fraude o error y, se consideran materiales si, tomadas individualmente o en conjunto, se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre el documento contable de cuentas por cobrar.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NAGUN, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el documento contable de cuentas por cobrar, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede

implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelado en el documento contable de cuentas por cobrar o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una entidad en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables, en su caso, y la correspondiente información revelada por la dirección

Comunicamos con los responsables de gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría, planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Informe sobre Otros requisitos legales y normativos

Debido proceso

La Ley nº 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado y el Capítulo III – Marco Conceptual y Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), establecen la garantía del Debido Proceso en el proceso administrativo de la auditoría en la determinación de responsabilidades.

El debido proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

La garantía del debido proceso es el trámite que se realiza en todo proceso administrativo de auditoría, que comprende la presunción de inocencia hasta que no se declare una responsabilidad conforme la Ley, la intervención y defensa en todo momento del proceso administrativo de auditoría, la motivación de toda resolución administrativa, el trato igualitario y sin discriminación y el respeto de la dignidad humana de los servidores públicos y terceros relacionados con las transacciones auditadas. Consideramos que hemos cumplido con todas las diligencias del debido proceso con lo cual dimos la garantía constitucional en todo el proceso administrativo de auditoría.

[Firma en nombre personal del auditor, CGR

Dirección de la CGR [Fecha]

MODELO N°9. INFORME DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL SOBRE EL CONTROL INTERNO

Dirigido: Máxima Autoridad/Director de la Entidad ABC

Informe sobre el Control Interno

Hemos llevado a cabo Auditoría Financiera y de Cumplimiento a la ejecución presupuestaria de la Entidad ABC, por el período del 1ro de enero al 31 de diciembre 20XX, así como, al resumen de las políticas contables significativas y hemos emitido nuestro informe sobre el mismo con fecha XXXX.

Este informe es complementario a nuestro informe sobre la auditoría de los estados antes mencionados.

Responsabilidad de los Auditores Gubernamentales

Efectuamos nuestra Auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), emitidas por la Contraloría General de la República y de conformidad a la Ley n°681, «Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado», en cuanto al establecimiento de responsabilidades individuales administrativas, responsabilidades civiles y presunción de responsabilidad penal. Estas normas, requieren que cumplamos con requerimientos éticos y que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable si la ejecución presupuestaria se encuentra libre de errores materiales.

La Ley n°681, menciona el establecimiento de responsabilidades y establece la obligatoriedad de los auditores gubernamentales y de los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, de cumplir con el debido proceso. El Cumplimiento del debido proceso representa el respeto de la garantía constitucional que tutela los derechos individuales básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo.

Responsabilidades de la Administración y de los encargados de la gobernanza sobre el control interno.

La Administración es responsable de establecer y mantener un efectivo control interno que determine necesario para permitir la preparación de la ejecución presupuestaria libre de errores materiales, debido a fraude o error. Para cumplir con esta responsabilidad la administración de la Entidad debe hacer estimaciones y juicios para evaluar los beneficios esperados y los costos relativos a dichos controles. El propósito del control interno es obtener una razonable certeza del logro de los objetivos relacionados con la seguridad de la

información financiera, con la efectividad y eficiencia de las transacciones y el cumplimiento de las Leyes y regulaciones aplicables a la entidad.

Debido a las limitaciones inherentes en cualquier sistema de control interno, pueden ocurrir errores o deficiencias que pueden no ser detectadas. Además de la Proyección de cualquier evaluación de control interno está sujeta al riesgo de que los controles puedan volverse inadecuados debido a los cambios en las condiciones, o que la eficacia del diseño y operación pueda deteriorarse.

Los encargados de la gobernanza son responsables de supervisar la efectividad del control interno y su aplicación conforme al cumplimiento de los procedimientos establecidos, las políticas contables y de ejecución presupuestaria.

Responsabilidades del auditor gubernamental sobre el control interno

Al planear y desarrollar nuestra auditoría a la ejecución presupuestaria de la entidad, obtuvimos un entendimiento del diseño de las políticas y procedimientos relevantes y si se han puesto en operación, así como también, evaluamos el riesgo de control para determinar los procedimientos de auditoría con el propósito de expresar una opinión sobre la ejecución presupuestaria y no para proporcionar una seguridad razonable sobre el control interno y por lo tanto no expresamos.

Durante el Proceso administrativo de auditoría mantuvimos comunicación constante con los servidores públicos como parte interesada en las transacciones auditadas, en la medida que las condiciones reportables se detectaron con la finalidad de que aportaran al proceso de auditoría, las pruebas de los documentos de descargue o aclaraciones sobre las mismas.

Definiciones relacionadas con las Condiciones Reportables

Nuestra consideración al control interno, no necesariamente revela todos los asuntos del mismo, que pueden ser condiciones reportables y, por consiguiente, no necesariamente se revelarían todas las debilidades importantes y todas las deficiencias significativas, según se define en las NAGUN.

Las condiciones reportables constituyen deficiencias significativas identificadas en el diseño u operación del sistema de control interno de la entidad. Una deficiencia de control interno existe cuando el diseño u operación de un control no permite a la administración o al personal durante el curso normal de la realización de sus funciones asignadas, prevenir o detectar y corregir oportunamente representaciones incorrectas.

Una debilidad importante es una deficiencia de control o una combinación de deficiencias, tales que existe la razonable posibilidad de una representación incorrecta significativa en la ejecución presupuestaria de la entidad, no sea prevenida o no sea detectada ni corregida oportunamente. En la evaluación realizada con el propósito descrito en el párrafo de responsabilidad de los auditores gubernamentales sobre el control interno, determinamos deficiencias significativas, reportables de control interno que se incluyen como Hallazgos.

Una deficiencia significativa es una combinación de deficiencias en el control interno a la información financiera que es menos grave que un a debilidad importante, pero lo suficientemente importante para Mercur la atención de los responsables de la supervisión de la información financiera de la entidad.

Considerando las siguientes deficiencias de control interno de la entidad, se muestran las siguientes:

(Mencionar títulos de las Deficiencias)

Seguimiento a las recomendaciones señaladas en Informes de Auditoría Anterior

Efectuamos el Seguimiento a la implementación de (X) recomendaciones contenidas en informes del período XXX No. XXX..., aprobados mediante resoluciones de informes de auditoría de referencias XXXX. El resultado del seguimiento a la implementación de recomendaciones, indica que el X % fueron cumplidas; X5 se encuentran en proceso y X % no se han cumplido; lo cual representa un avance en la implementación de las recomendaciones del X %.

Restricción, Uso y Distribución del Informe

(En esta sección el auditor determinará quienes son los usuarios principales para proporcionar información y resultados, haciendo mención que una vez aprobado por la CGR es un documento de interés público de conformidad al Art. 156 párrafo segundo de la Constitución Política de la República de Nicaragua)

[Firma en) nombre personal del auditor, CGR]

[Dirección] [Fecha]

NOTA: ADJUNTO A LOS MODELOS DE INFORMES SE PLASMAN LOS HALLAZGOS DE CONTROL INTERNO CON SUS RESPECTIVOS ATRIBUTOS.



**APENDICE II
PROCESOS DE SEGUIMIENTO**

Los auditores gubernamentales deben hacer siempre un seguimiento de las observaciones (incorrecciones o desviaciones) materiales que han planteado para asegurar que los problemas que se han identificado hayan sido resueltos por la entidad auditada. En el contexto de las NAGUN de auditoría financiera, el auditor normalmente llevará a cabo este seguimiento como parte del proceso de auditoría del año siguiente, dado que las cuestiones no resueltas el año precedente pueden representar riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros o presupuestarios del año subsiguiente.

El seguimiento se centra en determinar en qué medida la entidad auditada ha abordado, de modo adecuado, las cuestiones destacadas por la auditoría, incluida cualquier implicación más amplia.

El seguimiento debe ser un procedimiento continuo a mantener hasta que los hallazgos de auditoría pendientes hayan sido resueltos, sobre la base de acciones adecuadas tomadas por la entidad.

Resumen estadístico de seguimiento sobre la acción realizada por la entidad en el(los) informe(s) de auditoría de año(s) previo(s) con relación a:

- Opiniones modificadas
- Deficiencias de control interno

Período Auditado	Número total de bases para una opinión calificada	No. de bases para una opinión calificada implementada	No. de bases para una opinión calificada parcialmente implementada	Saldo de bases para la opinión calificada a implementar
Guía	Consulte el párrafo sobre «Base de la opinión calificada» en el informe del auditor sobre EF	Consulte a la entidad o revise la evidencia (papeles de trabajo) en cuanto a las calificaciones resueltas	Revise la evidencia y aplique el juicio profesional del auditor, para registrar el estatus de las instancias incluidas en la «Base de la opinión calificada» como parcialmente implementado	Luego de examinado el estatus «totalmente implementadas» y «parcialmente implementadas», anote el saldo de lo que resta por implementar aquí
20XX				
20XX				

Deficiencias de control interno

Período Auditado	N° total de deficiencias de auditoría en el informe de la entidad	N° de deficiencias de auditoría implementadas	No. de deficiencias de auditoría parcialmente implementadas	No. de deficiencias de auditoría no implementadas
Guía	Las CGR puede tener diferentes prácticas de observación o informes de observaciones de auditoría no resueltas (a las que se hace referencia como informe de la Administración)	Consulte la Administración o revise la evidencia (documentos) de las observaciones de auditoría resueltas	Revise la evidencia y aplique el juicio profesional para registrar el estatus de las observaciones de auditoría parcialmente implementadas	Después de considerar el estatus de las observaciones parcial o totalmente implementadas, registre aquí el saldo
20XX				
20XX				

Informe detallado de seguimiento para el año terminado al 31 de diciembre de 20XX

N° de referencia de la observación	Observaciones de auditoría en breve (extraídas del informe de la entidad)	Respuesta de la entidad – estatus actual	Comentarios adicionales de la CGR
Guía	Extraer una observación breve del informe de la entidad	Solicite respuesta, por escrito, de la entidad junto con los documentos de respaldo de las acciones Efectuadas con respecto a las observaciones de auditoría	Indique como implementadas, no implementadas o parcialmente implementadas. Incluya comentarios adicionales para los estatus «parcialmente implementadas» y «no implementadas»
20XX			
20XX			

N° de referencia	Base para la opinión calificada resumida	Respuesta de la entidad – estatus actual	Comentarios adicionales de la CGR
Guía	Extraída del informe del auditor sobre los estados financieros	Solicitud de una respuesta, por escrito, de la entidad junto con los documentos de respaldo de las acciones realizadas sobre las observaciones de auditoría	Indique como implementadas, no implementadas o parcialmente implementadas. Incluya comentarios adicionales para los estatus «parcialmente implementadas» y «no implementadas»
20XX			
20XX			

APENDICE III FORMATOS

Nota: A continuación, se detallan los formatos (papeles de trabajo) que serán utilizados para documentar la metodología de auditoría financiera. Cabe mencionar que no se detallan todos los formatos que aparecen en el índice, algunos de los papeles de trabajo que están mencionados en el índice y que no están contenidos en este manual se podrán visualizar en el manual de criterios básicos y otros que por sus características no se consideró dejar un formato estándar.

I-2. Resumen del Plan y Costos de Auditoría

**DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE XXXXXXXX
RESUMEN INICIAL DEL PLAN DE AUDITORÍA**

1 Entidad Auditada

2 Tipo de Auditoría

3 Objetivo General

4 Personal Asignado

XXXXX	:	Responsable Dirección de la Calidad Legal de Auditoría
XXXXX	:	Responsable Dirección de Auditoría de XXXXX
XXXXX	:	Auditor Supervisor
XXXXX	:	Auditor A
XXXXX	:	Auditor A
XXXXX	:	Auditor B
XXXXX	:	Asesora de la Calidad Legal de Auditoría
XXXXX	:	Auditor en Control de Obras Públicas

5 Fechas Estimadas

Etapas de Planeación y Relización		Período		Días
Inicio y Planeación de Auditoría	Del	2/3/2021	al 18/3/2021	(12)
Ejecución del Trabajo de Campo y Elaboración de Informe Preliminar revisado por el Auditor Supervisor	Del	19/3/2021	al 27/5/2021	(45)
Instancias de Revisión y Trámite de Aprobación de Informe:				
Dirección de Auditoría de XXXXX	Del	28/5/2021	al 8/6/2021	(8)
Calidad Técnica	Del	9/6/2021	al 16/6/2021	(6)
Calidad Legal	Del	17/6/2021	al 23/6/2021	(5)
Dirección General de Auditoría	Del	24/6/2021	al 5/7/2021	(8)
Total				84

6 Costos Directos C\$ 490,477.08

Presupuesto de Costos de Auditoría

Dirección de Auditoría de XXXXX
Presupuesto de Costos de Auditoría

Entidad: XXXXX

Tipo de Auditoría:

Fecha Inicio:

Fecha de Conclusión:

Nombre y apellidos	Cargo	Salarios	Valor H/H	Días	Horas/Hombre	Salario	Alimentación	Hospedaje	Transporte	Total
Lic. XXXXX	Responsable de la Dirección General de Auditoría	0.00	0.00	8	64	0.00	0.00	0.00		0.00
Lic. XXXXX	Responsable de la Dirección de la Calidad Legal de Auditoría	-	0.00	5	40	0.00	0.00	0.00		0.00
Lic. XXXXX	Responsable de la Dirección de Auditoría de Instituciones Gubernamentales	-	0.00	8	64	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Lic. XXXXX	Auditor Supervisor	-	0.00	18	144	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Lic. XXXXX	Auditor A	-	0.00	57	456	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Lic. XXXXX	Auditor A	-	0.00	57	456	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Lic. XXXXX	Auditor B	-	0.00	57	456	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Lic. XXXXX	Asesor de la Calidad Legal de Auditoría	0.00	0.00	5	40	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Ing. XXXXX	Auditor en Control de Obras Públicas	-	0.00	10	80	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
		0.00			1,800	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Gastos Estimados		<p>Tiempo Estimado</p> <p>0.00 1) Valor Hora Hombre = Salario Mensual *12 meses / H/H disponibles)</p> <p>0.00 2) Responsables: Dirección General de Auditoría, Calidad Legal, Calidad Técnica de Auditoría, Dirección de Auditoría de Instituciones Gubernamentales, Auditor de Obras Públicas y Asesor de la Calidad Legal conforme Normativa de Plazos para el Proceso de Auditoría Gubernamental.</p> <p>0.00 3) Auditor Supervisor máximo 2 días por semana durante el trabajo de campo.</p> <p>0.00 4) Vacaciones y Décimo Tercer Mes 8,33% de los salarios estimados.</p> <p>0.00 5) INSS Patronal 22.50% de los salarios</p> <p>0.00 6) INATEC 2% de los salarios estimados.</p> <p>7) Costos Indirectos de Auditoría C\$xx,xxx.xx, los cuales mensualmente serán divididos entre el total de días que duren las etapas de planeación y realización y el resultado se multiplicará por los días hábiles laborados en el mes.</p> <p>8) Viático de alimentación C\$xx.xxy transporte C\$xx.xx Managua y C\$xx.xx en la periferia de Mga.</p>								
Salarios Personal Fijo										
Vacaciones										
Treceavo Mes										
INSS Patronal										
INATEC										
Viáticos del Personal										
Costos Indirectos de Auditoría										

Elaborado Por:
Lic. XXXXX
Auditor A

Revisado Por:
Lic. XXXXX
Supervisor de Auditoría

Aprobado Por:
Lic. XXXXX
Director de Auditoría de XXXXX

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE XXXX

Fechas estimadas de la Auditoría Financiera y de Cumplimiento a la Ejecución Presupuestaria, por el período del 1 de enero al 31 diciembre del 2020 -
Nombre de la Entidad

Proceso de la auditoría	Fecha de ejecución	Semanas	Días	Horas	%
Inicio y Planeación de Auditoría	2/3/2021 18/3/2021	2	12	96	14.29
Ejecución del Trabajo de Campo y Elaboración de Informe Preliminar revisado por el Auditor Supervisor	19/3/2021 27/5/2021	9	45	360	53.57
Instancias de Revisión y Trámite de Aprobación de Informe	28/5/2021 5/7/2021	5	27	216	32.14
Total		17	84	672	100.00

Horas Hombres Utilizadas por el Equipo de Auditoría

Personal de Auditoría	Días	Horas	Planeación	Ejecución	Instancias de Revisión y Tramite de Aprobación de Informe				Total
					Calidad Legal	Dirección Específica	DGA	Calidad Técnica	
Responsable Dirección General de Auditoría	8	#;REF!	0	0	0	0	64	0	64
Responsable Dirección de la Calidad Legal de Auditoría	5	#;REF!	0	0	40	0	0	0	40
Responsable Dirección de la Calidad Técnica de Auditoría	6	#;REF!	0	0	0	0	0	48	48
Responsable Dirección de Auditoría de Instit. Gubernam.	8	#;REF!	#;REF!	#;REF!	0	64	0	0	#;REF!
Auditor Supervisor	18	#;REF!	#;REF!	#;REF!	0	0	0	0	#;REF!
Auditor "A"	57	#;REF!	#;REF!	#;REF!	0	0	0	0	#;REF!
Auditor "A"	57	#;REF!	#;REF!	#;REF!	0	0	0	0	#;REF!
Auditor "B"	57	#;REF!	#;REF!	#;REF!	0	0	0	0	#;REF!
Asesor de la Calidad Legal de Auditoría	5	#;REF!	#;REF!	#;REF!	0	0	0	0	#;REF!
Auditor en Control de Obras Públicas		#;REF!	#;REF!	#;REF!					#;REF!
Total	221	#;REF!	#;REF!	#;REF!	40	64	64	48	#;REF!

Días no incluidos

Nota: Las fechas estimadas no incluyen: 8 de marzo día internacional de la mujer y la semana comprendida entre el 29 de marzo y el 02 de abril (Semana Santa).

6

TOTAL

6

días

Elaborado
Lic. XXXXX
Auditor "A"

Revisado
Lic. XXXXX
Auditor Supervisor

Aprobado
Lic. XXXXX
Responsable de Dirección de XXXX

I-3 Cronograma



I-3

Dirección de Auditoría de XXXXX
Tipo de Auditoría y Período
Nombre de la Entidad
Presupuesto de Tiempo por Persona

Actividades	Responsable DGA	Responsable Dirección de la Calidad Legal de A.	Resp.de la Dirección del Control de la Calidad Técnica de A.	Responsable de DAIG	Auditoría			Asesor de la Calidad Legal de Auditoría	Auditor de Control de Obras Públicas	Total HH	
					Supervisora	"A "	"B "				
Totales Horas Hombres	64	40	48	64	144	456	456	456	40	0	1,768
Inicio y Planeación de la Auditoría	0	0	0	0	56	96	96	96	0	0	344
Actualización y/o conocimiento de la Entidad					8	10	10	10			38
Notificación de Inicio de auditoría					8	8	8	8			32
Elaboración de Memorándum de Entendimiento					8	8	8	8			32
Preparación de Cuestionario de Riesgos por area					8	16	16	16			56
Levantamiento de Procedimientos (Ingresos, Nómina, Adquisiciones)						16	16	16			48
Evaluación Riesgo por área.						8	8	8			24
Elaboración de Matriz de Riesgo					10	10	10	10			40
Preparación de Memorándum de Planeación						10	10	10			30
Preparación de Programas de Auditoría					14	10	10	10			44
Ejecución del Trabajo de Campo y Elaboración de Informe Preliminar revisado por el Auditor Supervisor	0	0	0	0	88	360	360	360	40	0	1,208
Análisis a la asignación presupuestaria del 1 de enero y al 31 de diciembre del año 2019					8	40	40	30			118
Análisis de Grupo de gastos Servicios Personales					8	50	40	40			138
Análisis Gastos Servicios no Personales					5	40	40	40			125
Análisis Activo no financieros y revisión de Expedientes de Contrataciones					16	32	32	80			160
Análisis Materiales y suministros					10	32	32	45			119
Evaluación al cumplimiento de leyes, normas y regulaciones aplicables.					16	32	32	16			96
Adquisición de evidencias (Fotocopias)						30	30	36			96
Consultas legales y Certificación notarial de la evidencia					5	16	16	8	20		65
Reunión de discusión de los hallazgos de control interno y/o notificación de auditoría y toma de declaración					6	22	22	15	20		85
Conformando Papeles de trabajo						10	20	20			50
Carta Salvaguarda					6	16	16	16			54
Elaboración del Informe Preliminar					8	40	40	14			102
Reunión con equipo auditor (consultas técnicas, lineamientos de trabajo)											0
Instancias de Revisión y Trámite de Aprobación de Informe	64	40	48	64	0	0	0	0	0	0	216
Análisis sobre las pruebas y aclaraciones de los auditados											0
Control de Calidad del Informe	64	40	48	64							216
Totales Horas Hombres	64	40	48	64	144	456	456	456	40	0	1,768

Elaborado por:
Lic. XXXXX
Auditor A

Revisado Por:
Lic. XXXXX
Auditor Supervisor

Revisado Por:
Lic. XXXXX
Director de XXXXX

I-8 Evaluación de competencias del equipo

Evaluación de competencias del equipo

Elaborado por:
Fecha:
Revisado por:
Fecha:

I-8

Entidad Auditada:
Año terminado:

Roles del equipo	Nombre
Líder del compromiso	(colocar el nombre del miembro del equipo)
Supervisor A	(colocar el nombre del miembro del equipo)
Supervisor B	(colocar el nombre del miembro del equipo)
Miembro del equipo A	(colocar el nombre del miembro del equipo)
Miembro del equipo B	(colocar el nombre del miembro del equipo)
Miembro del equipo C	(colocar el nombre del miembro del equipo)
Miembro del equipo D	(colocar el nombre del miembro del equipo)

Instrucción: Marque con una "X" la característica que considere aplicable a cada miembro del equipo de auditoría:

Requerimiento	Líder del compromiso	Supervisor A	Supervisor B	Miembro A	Miembro B	Miembro C	Miembro D	Comentario
1 Auditor o equivalente graduado de la Universidad.	X	X	X	X	X	X	X	
2 Experiencia como mínimo de 3 años en auditoría financiera.	X	X	X	X	X	X	X	
3 Experiencia previa en auditorías financieras en entidades similares a la auditada.	X	X				X		
4 Conocimiento de leyes, normativas y reglamentos aplicables a una auditoría realizada por la CGR.	X	X	X					
5 Conocimiento de leyes, normativas y reglamentos aplicables a la entidad auditada.								
6 Conocimiento de Normas de Auditoría Gubernamental NAGUN y Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores.	X	X						
7 Conocimiento en normativa aplicable al marco de información financiera aplicable a la entidad auditada.	X	X	X					
8 Conocimiento de los sistemas y procesos de la entidad auditada, incluidas las bases para la preparación de estados presupuestarios y financieros.	X	X	X	X				
9 Dominio de las herramientas de auditoría de la CGR (manuales, guías, formatos y otros)	X	X	X		X	X	X	
10 Buena comunicación y relación humana.	X	X	X	X	X	X	X	

Conclusión de la evaluación:

(Establecer y concluir si el equipo de auditoría disponible es apto o no para atender el compromiso de auditoría o si es necesario incluir otros miembros del equipo, acompañamiento y/o capacitación para los miembros con menor experiencia)

I-9 Evaluación de expertos y especialistas

Evaluación para Involucrar a un Experto

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

I-9

Entidad Auditada:

Año terminado:

Procedimiento	Resultado
1 Existen riesgos específicos que podrían ser mitigados con la participación de un experto.	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Si se identificaron riesgos específicos relacionados</p> <p><input type="checkbox"/> No se identificaron riesgos específicos relacionados</p> <p>Describir los riesgos relacionados:</p>
2 Existen limitaciones del equipo de auditoría para mitigar por sí mismo el riesgo.	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Si, el equipo no cuenta con los conocimientos específicos</p> <p><input type="checkbox"/> No, el equipo cuenta con los conocimientos específicos</p>
3 Nivel de los riesgos relacionados con la limitación de conocimiento del equipo de auditoría y la participación de un experto.	<p>Seleccionar los riesgos relacionados:</p> <p><input type="checkbox"/> Riesgos significativos o Alto</p> <p><input type="checkbox"/> Riesgos medio</p> <p><input type="checkbox"/> Riesgos bajo</p>
4 Nivel de participación del experto en la construcción de la evidencia.	<p>Seleccionar el nivel de participación:</p> <p><input type="checkbox"/> Experto obtendrá evidencia de auditoría</p> <p><input type="checkbox"/> Experto evaluará evidencia que ya existente</p> <p><input type="checkbox"/> Experto únicamente emitirá opinión específica</p>
5 Área de competencia y conocimiento requerida del experto.	<p>Seleccionar la naturaleza del expertise:</p> <p><input type="checkbox"/> Ingeniero con especialidad</p> <p><input type="checkbox"/> Asesor legal con especialidad</p> <p><input type="checkbox"/> Experto en valuaciones y estadística</p> <p><input type="checkbox"/> Experto en tecnologías de información</p> <p>Describir a detalle la naturaleza del expertise:</p> <p>Existen normas técnicas o legales aplicables al trabajo que desarrollará al experto:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay normas técnicas aplicables</p> <p><input type="checkbox"/> No hay normas técnicas aplicables</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay normas legales aplicables</p> <p><input type="checkbox"/> No hay normas legales aplicables</p> <p>Describir a detalle la normativa técnica o legal aplicable:</p>
6 Tiempo de experiencia específica y comprobable requerida para el experto.	<p>Seleccionar una opción:</p> <p><input type="checkbox"/> Más de 10 años de experiencia requerida</p> <p><input type="checkbox"/> De 5 a 10 años de experiencia requerida</p> <p><input type="checkbox"/> De 1 a 5 años de experiencia requerida</p>
7 Concluir si se considera necesario incluir a un experto durante la auditoría.	<p>Seleccionar una conclusión:</p> <p><input type="checkbox"/> Si es necesario para mitigar los riesgos identificados</p> <p><input type="checkbox"/> No es necesaria la participación de experto</p> <p>Si considera incluir a un experto confirmar que se cumplen con los siguientes requisitos:</p> <p><input type="checkbox"/> Contrato de confidencialidad</p> <p><input type="checkbox"/> Confirmación de independencia</p> <p><input type="checkbox"/> Términos de referencia del trabajo a realizar</p> <p><input type="checkbox"/> Plan de trabajo del experto</p> <p><input type="checkbox"/> Modelo de informe de resultados</p> <p><input type="checkbox"/> Plan para supervisar el trabajo del experto</p>

Evaluación para Involucrar a un Especialista

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

I-9

Entidad Auditada:

Año terminado:

Procedimiento	Resultado
1 Existen riesgos específicos que podrían ser mitigados con la participación de un especialista.	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Si se identificaron riesgos específicos relacionados</p> <p><input type="checkbox"/> No se identificaron riesgos específicos relacionados</p> <p>Describir los riesgos relacionados:</p> <input type="text"/>
2 Existen limitaciones del equipo de auditoría para mitigar por si mismo el riesgo.	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Si, el equipo no cuenta con los conocimientos específicos</p> <p><input type="checkbox"/> No, el equipo cuenta con los conocimientos específicos</p>
3 Nivel de los riesgos relacionados con la limitación de conocimiento del equipo de auditoría y la participación de un especialista.	<p>Seleccionar los riesgos relacionados:</p> <p><input type="checkbox"/> Riesgos significativos o Alto</p> <p><input type="checkbox"/> Riesgos Medio</p> <p><input type="checkbox"/> Riesgos bajo</p>
4 Nivel de participación del especialista en la construcción de la evidencia.	<p>Seleccionar el nivel de participación:</p> <p><input type="checkbox"/> Especialista obtendrá evidencia de auditoría</p> <p><input type="checkbox"/> Especialista evaluará evidencia ya existente</p> <p><input type="checkbox"/> Especialista únicamente emitirá opinión específica</p>
5 Área de competencia y conocimiento requerida del especialista.	<p>Seleccionar la naturaleza de la especialidad:</p> <p><input type="checkbox"/> Tributario/Fiscal</p> <p><input type="checkbox"/> Normas Internacionales de información financiera</p> <p><input type="checkbox"/> Especialista en riesgos de auditoría</p> <p><input type="checkbox"/> Especialista en fraudes</p> <p>Describir en específico el tipo de especialidad:</p> <input type="text"/> <p>Existen normas técnicas o legales aplicables al trabajo que desarrollará el especialista:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay normas técnicas aplicables</p> <p><input type="checkbox"/> No hay normas técnicas aplicables</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay normas legales aplicables</p> <p><input type="checkbox"/> No hay normas legales aplicables</p> <p>Describir a detalle la normativa técnica o legal aplicable:</p> <input type="text"/>
6 Tiempo de experiencia específica y comprobable del especialista.	<p>Seleccionar una opción:</p> <p><input type="checkbox"/> Más de 10 años de experiencia</p> <p><input type="checkbox"/> De 5 a 10 años de experiencia</p> <p><input type="checkbox"/> De 1 a 5 años de experiencia</p>
7 Concluir si se considera necesario incluir a un especialista durante la auditoría.	<p>Seleccionar una conclusión:</p> <p><input type="checkbox"/> Si es necesario para mitigar los riesgos identificados</p> <p><input type="checkbox"/> No es necesaria la participación de especialista</p> <p>Si considera incluir a un especialista confirmar que se cumplen con los siguientes requisitos:</p> <p><input type="checkbox"/> Contrato de confidencialidad</p> <p><input type="checkbox"/> Confirmación de independencia</p> <p><input type="checkbox"/> Términos de referencia del trabajo a realizar</p> <p><input type="checkbox"/> Plan de trabajo del especialista</p> <p><input type="checkbox"/> Modelo de informe de resultados</p> <p><input type="checkbox"/> Plan para supervisar el trabajo del especialista</p>

I-10 Declaración de Independencia y conflictos de interés individual por auditor

**DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORÍA
DIRECCIÓN DE (ESPECIFICAR)**

I-10

DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA DEL AUDITOR Y CONFLICTO DE INTERÉS

Yo, (Nombres y Apellidos), identificado con la cédula de identidad n.º (indicar), expedida en (indicar departamento), Nicaragua, en mi calidad de (indicar cargo), de la Dirección General de Auditoría de la Contraloría General de la República, en cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), en su Capítulo II – Normas Generales Aplicables al Auditor Gubernamental, Principios: II.1 – Seguridad, confianza y credibilidad; II.2 – Integridad; II.3 – Independencia, objetividad e imparcialidad; II.4 Neutralidad política, II.5 Conflictos de intereses; II.6 – Confidencialidad profesional; II.7 – Competencia profesional y II.8 – Desarrollo profesional y en el rol que voy a desempeñar en el equipo de trabajo en la realización de la Auditoría de (indicar tipo de auditoría), (indicar período), en la (indicar entidad u organismo a auditar), (indicar departamento), declaro lo siguiente:

- Que a mi leal saber y entender, no tengo relaciones oficiales, profesionales, personales, sociales o financieras con la (entidad u organismo), departamento de (indicar), y los servidores públicos sujetos a examen, ni intereses comerciales, profesionales, financieros o económicos con las actividades sujetas a examen. Asimismo, tampoco tuve un desempeño previo en la ejecución de las actividades y operaciones relacionadas con los sujetos y objetos de auditoría, excepto los identificados en el numeral 5 de esta declaración.
- No tengo relaciones de parentesco con el personal vinculado con el sujeto y el objeto de la auditoría, excepto los identificados en el numeral 6 de esta declaración.
- No realizo favores ni tengo prejuicios sobre personas, grupos o actividades del sujeto y objeto de la auditoría, incluyendo los derivados de convicciones sociales, políticas, religiosas o de género.
- Me comprometo a informar oportunamente y por escrito cualquier impedimento o conflicto de interés de tipo personal, profesional o contractual, sobreviniente a esta declaración, como ser: inhabilitaciones, insolvencias, familiares, amistad íntima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas e ideológicas.
- Relaciones e intereses oficiales, profesionales, personales, financieros, económicos o comerciales con los auditados:

Nombre y apellido	Cargo	Área funcional de la pública	Tipo de relación
1.			
2.			

1. Relaciones de parentesco con los auditados:

Nombre y apellido	Cargo	Área de la entidad pública	Relación de parentesco
1.			
2.			
3.			

2. Asimismo, me adhiero al Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República y las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN) vigentes a partir del 1 de enero de 2024 y me comprometo a:

- No aceptar regalos o dádivas para favorecer a terceros con mi trabajo realizado.
- No retardar injustificadamente el trabajo encomendado.
- No modificar injustificadamente los resultados de las auditorías a realizar.
- No recibir influencia externa en el trabajo a ejecutar.
- Excusarme de participar en actividades cuando no tengan la independencia exigida o la pierdan en el transcurso del trabajo a efectuar.
- Informar los resultados de mi trabajo y cumplir con los procedimientos pertinentes.

El presente documento tiene el carácter de declaración de independencia, y es realizado en la ciudad de (indicar) a los (fecha de elaboración).

Grado académico y Nombre
 Cargo
 Contraloría General de la República

I-11 Declaración de Independencia del equipo auditor

DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA DEL EQUIPO DE AUDITORÍA

Fecha

Grado académico o Sr. (a)
Nombre y apellidos
Cargo o calidad
Institución o entidad
Su despacho

Estimado(a) Grado académico y los apellidos:

Con fecha..... (Día, mes y año), se ha designado para auditar las (operaciones/transacciones relacionadas) con (objetivo de la auditoría) que realizó la (entidad/municipio) durante el (período revisado).

Por lo expuesto, y de conformidad con lo previsto en las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, NAGUN, Capítulo II Normas Generales Aplicables al Auditor Gubernamental, y en sintonía con lo indicado en el Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República, es posible comunicar que el (los) señor(es) (Título académico, nombres y apellidos), ha(n) cumplido con los requerimientos de Independencia, objetividad e imparcialidad aplicables, de acuerdo con lo establecido en el numeral II.3, del ya citado Capítulo.

En consecuencia, este organismo de control no ha identificado circunstancias, que de forma individual o en su conjunto, pudieran suponer una amenaza significativa a nuestra independencia y que, por tanto, pudieran suponer causas de incompatibilidad.

Esta declaración ha sido preparada exclusivamente para los destinatarios de esta carta y en consecuencia no debe de ser distribuida, ni utilizada para cualquier otro propósito.

Atentamente,
(Firma: Dirección respectiva de la DGA)

I-12 Certificado de Confidencialidad

CERTIFICADO DE CONFIDENCIALIDAD

I-12

Yo,..... (Nombre completo del profesional), estoy de acuerdo en no divulgar, sin el consentimiento escrito de la Contraloría General de la República de Nicaragua, cualquier información contenida en los Papeles de Trabajo preparados por el auditor y que sean producto de las actividades de la auditoría y que aún no sea del dominio público o que la información sea obtenida en forma legal por un tercero, con consentimiento previo a cualquier persona que no sea miembro del equipo de trabajo. Esta información confidencial podrá consignarse bajo la forma de documentos financieros, administrativos, diseños, *software*, datos técnicos o de ingeniería en caso de obras o proyectos, contratos, y que pudiera ser transmitida en forma escrita, electrónica y por otros medios.

Asimismo, estoy de acuerdo en cumplir las normas del Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República y las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, los procedimientos y políticas, y todas aquellas directrices que regulen el desempeño profesional de los auditores gubernamentales.

En caso de tener dudas sobre lo que está o no permitido divulgar conforme a este Acuerdo de Confidencialidad, me comprometo a dirigirlas al directivo correspondiente.

Nombre del auditor:

Cargo del Auditor:

Fecha:

I-13 Carta acuerdo de compromiso



(Fecha en que se envía la carta)

(Nombre de la entidad auditada)
(Dirección de la entidad auditada)

(Al titular de la entidad:)

El objetivo y alcance de la auditoría

De conformidad con la Ley la Contraloría General de la Republica de Nicaragua realizará una auditoría financiera de los estados presupuestarios y financieros de la entidad XYZ, que abarca los estados presupuestarios, estado de situación financiera o balance general al 31 de diciembre de 20XX, el estado de gestión, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año entonces terminado, así como las notas a los estados financieros, incluido un resumen de las políticas contables significativas. Se trata de una auditoría obligatoria prescrita por la ley orgánica de la Contraloría. Deseamos confirmarle, además, por medio de esta comunicación, nuestro entendimiento con relación a este compromiso de auditoría.

El objetivo de nuestra auditoría es obtener una seguridad razonable sobre si los estados presupuestarios y financieros están libres de representaciones erróneas significativas, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que incluya nuestra opinión. La seguridad razonable implica un alto nivel de aseguramiento, pero no es garantía de que una auditoría realizada, de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN), detectará siempre las incorrecciones materiales, en caso de existir. Las representaciones erróneas de importancia relativa pueden surgir debido a fraude o error y son consideradas significativas cuando, contempladas individualmente o en conjunto, es razonable esperar tengan influencia en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de esos estados financieros.

Responsabilidades de los auditores

Realizaremos nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental NAGUN. Esas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos. Como parte de una auditoría conforme con las NAGUN, ejercemos juicio profesional y mantenemos escepticismo profesional a lo largo de todo el proceso auditor. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de errores materiales en los estados presupuestarios y financieros, por causa de fraude o error; diseñamos y llevamos a cabo procedimientos de auditoría en respuesta a esos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material como resultado de un fraude es mayor que el de un error, debido a que el fraude implica colusión o confabulación, falsificación, omisiones intencionales, declaraciones erróneas, o anulación del control interno.
- Obtenemos un conocimiento y comprensión claros de los controles internos pertinentes para auditar, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados a las



circunstancias; nuestro propósito no es expresar una opinión acerca de la eficacia de los controles internos. No obstante, nos comunicaremos con usted, por escrito, en relación con cualquier deficiencia significativa de los controles internos observada que sea relevante para la auditoría de los estados financieros durante nuestra auditoría.

- Evaluaremos la aplicación de las políticas contables usadas, así como la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones de información hechas por la gerencia.
- Elaboraremos una conclusión sobre la aplicabilidad y propiedad en cuando al uso del supuesto contable de entidad en funcionamiento, por parte de la administración y, con base en la evidencia obtenida, determinaremos si existe una inexactitud material relacionada con los eventos y condiciones que pudiera arrojar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como una entidad en funcionamiento. De concluir que existe incertidumbre material, estamos obligados a dirigir la atención de los usuarios en nuestro informe de auditoría a las revelaciones de información relacionadas en los estados financieros o, de ser tales revelaciones inadecuadas, modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones están basadas sobre la evidencia de auditoría obtenida, hasta la fecha, del informe del auditor. Sin embargo, eventos y condiciones futuros pueden hacer que la entidad cese de continuar como una entidad en funcionamiento.
- Evaluaremos la presentación, estructura y contenido general de los estados financieros, incluidas las revelaciones de información, y determinaremos en qué medida los estados financieros representan las operaciones y eventos subyacentes de manera tal que logran una presentación fiel y razonable.

A causa de las limitaciones inherentes a una auditoría y al control interno, existe el riesgo inevitable de que algunas incorrecciones materiales puedan no ser detectadas, a pesar de que la auditoría esté correctamente planificada y sea realizada de conformidad con las NAGUN.

Emitiremos, oportunamente, los hallazgos de auditoría bajo la forma de observaciones de auditoría, en el curso de la auditoría solicitando, al mismo tiempo, información adicional, explicaciones adecuadas y acciones apropiadas por parte de la gerencia al respecto.

Responsabilidades de la administración

Nuestra auditoría se realizará partiendo de la base de que administración y, donde sea indicado, los encargados de la gobernanza reconocerán y entenderán que tienen la responsabilidad de:

- a. La preparación y presentación razonable de los estados presupuestarios y financieros, de conformidad con el marco de información financiera y leyes aplicables.
- b. El control interno que administración determine es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales debido a fraude o error; y proporcionarnos:
 - i. Acceso a toda la información que la administración sabe es relevante para la preparación de los estados presupuestarios y financieros tales como: registros, documentación y otras materias;
 - ii. Información adicional que podamos solicitar a administración para la auditoría; y



- iii. Acceso, sin restricción alguna, a las personas dentro de la entidad que consideramos necesarias para obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, le solicitaremos a la administración y, cuando sea conveniente, a los encargados de la gobernanza, la confirmación, por escrito, de las aseveraciones hechas a nosotros, en conexión con la auditoría. Esperamos contar con la plena cooperación de su personal durante la realización de la auditoría.

Reunión inicial de la auditoría

La reunión de apertura tendrá lugar al inicio de la auditoría. Entre otros asuntos, allí se discutirá el contenido de la carta de compromiso.

Revelación de información sobre fraude y corrupción

En el supuesto de que la administración esté al corriente de asuntos que hayan tenido lugar en la entidad vinculados con fraude y corrupción, deben informárselos a los auditores durante la reunión de apertura o en el curso de la auditoría. Es responsabilidad de la administración establecer un sistema de controles internos adecuado para prevenir y detectar el fraude y la corrupción.

Custodia y control de los documentos

La responsabilidad por la custodia y el control de los documentos estará en manos de la administración. El auditor no se llevará los documentos de las instalaciones de la entidad sin contar con el consentimiento previo de la administración. Al final de la auditoría, los auditores le entregarán todos los documentos a la administración.

Reunión de salida de la auditoría

Se celebrará una reunión de cierre de la auditoría. Durante esta reunión, se analizará, discutirá y concluirá, los hallazgos de auditoría junto con las respuestas de la administración al respecto.

Elaboración del informe

Al culminar la auditoría, la CGR expresará una opinión acerca de los estados presupuestarios y financieros estableciendo si están o no preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera o proporcionan una visión fiel y razonable del desempeño financiero de la entidad.

Acuerdo de los términos

Le agradecemos firmar y devolver la copia adjunta a la presente comunicación, como indicación de su reconocimiento y conformidad con los acuerdos para nuestra auditoría de los estados presupuestarios y financieros, incluidas nuestras responsabilidades correspondientes.



Atentamente,

Firma Líder del compromiso

Firma Líder de entidad auditada

Fecha de la firma _____

I-14 Acta de reunión de inicio del equipo auditor

Acta de Reunión de Inicio del equipo auditor

Fecha:

Asistentes a la reunión:

Nombre completo	Cargo	Ubicación

Asunto para considerar	Indicaciones
Recomendaciones Generales.	
Estrategia General.	
Riesgos inherentes por la naturaleza de la entidad.	
Materialidad.	
Participación de expertos.	
Organización del equipo.	
Comunicación con el auditado.	
Otros temas relevantes.	

I-15 Acta de reunión de inicio de auditoría

ACTA DE REUNIÓN DE INICIO DE AUDITORÍA

Reunidos en (lugar de reunión)... , a las (Hora y fecha)... , presentes (título académico, nombres y apellidos y cargo de las personas presentes)... . Y por la Contraloría General de la República (CGR), los ... (Título académico, nombres y apellidos y cargo); con el propósito de dar a conocer el alcance, período, objetivos, tiempo de realización de auditoría y las consecuencias jurídicas que conllevan no proporcionar, en tiempo y forma, el acceso a la información y documentación indispensable para desarrollar los procedimientos de auditoría para cumplir con los objetivos planteados en la auditoría; en este acto se da a conocer el inicio del proceso de Auditoría de cumplimiento, de conformidad con lo establecido en la Ley N.º 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado, Normas de Auditoría Gubernamental vigente desde el (indicar fecha), a continuación detallamos los siguientes:

Alcance y Período de Nuestra Auditoría

..... (En este párrafo se indicará el tipo de Auditoría, rubros examinados, partidas, de conformidad a la evaluación de riesgo, alcance, nombre de la Entidad y Departamento).

Objetivos

..... (En este párrafo se indicarán los objetivos que se han definido para el desarrollo de la auditoría, según la modalidad).

Tiempo de realización de la Auditoría

..... (En este párrafo se debe señalar el tiempo programado para la realización de la Auditoría).

Consecuencias jurídicas que conllevan no proporcionar, en tiempo y forma, el acceso a la información y documentación indispensable para desarrollar los procedimientos de auditoría para cumplir con los objetivos planteados en la auditoría.

Así concluye la presente Acta de Reunión de Inicio de la Auditoría, la que fue leída y firmada por los presentes a las (indicar hora en letras) del (indicar día y fecha), en dos tantos de un mismo tenor, uno de los cuales se entrega a la (Quien concierne de la Entidad auditada) y otro se agrega a los papeles de trabajo de la auditoría, en cumplimiento con el párrafo 91 de nuestras Normas de Auditoría Gubernamental.

Firmas de los participantes

I-16 Entendimiento de la Entidad

ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

El objetivo de este papel de trabajo es documentar la información relevante para que el equipo de auditoría adquiera conocimiento general de la entidad.

Este es un modelo que puede ser adecuado a las características particulares de cada entidad.

ALCANCE

Este formulario se prepara para comprender el funcionamiento de la entidad en diferentes aspectos que deberán tenerse en cuenta al momento de la realización de la auditoría.

CONTENIDO

- A. Estructura Legal
- B. Misión y Visión
- C. Estructura Organizacional
- D. Estructura Operativa
- E. Identificación del Personal Clave de la Entidad
- F. Objetivos y Estrategias de la Entidad
- G. Manuales de Procedimientos
- H. Partes Relacionadas
- I. Proveedores
- J. Leyes y Regulaciones que tienen un efecto directo en la ejecución presupuestaria
- K. Otras Leyes y Regulaciones que afectan la entidad
- L. Origen de los Ingresos y Actividades de Financiamiento
- M. Sistemas de Información de la Entidad
- N. Principales Políticas y Prácticas Contables
- Ñ. Ambiente Externo de la Entidad
- O. Administrativo

A. ESTRUCTURA LEGAL

Nombre de la entidad auditada	
Tipo de ENTIDAD	
Creación Constitución	
Representante legal	
Facultades del Representante legal	
Dirección de la entidad auditada	
Teléfonos	

B. MISIÓN Y VISIÓN

Misión	
Visión	

C. ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

Estructura Organizacional (Organigrama)	
-----------------------------------------	--

D. ESTRUCTURA OPERATIVA

Estructura de procesos

PROCESO	NOMBRE DEL PROCESO	ACTIVIDADES	Responsable	Cargo
Proceso estratégico	Gestión gerencial	Planeación		
		Gestión jurídica		
		Gestión de calidad		
		Gestión de control		



Proceso misional (sustantivo)			
Proceso de apoyo	Apoyo administrativo y financiero	Talento humano	
		Almacenamiento	
		Compras	
		Contabilidad	
		Tesorería	
		Cartera	

E. IDENTIFICACIÓN DEL PERSONAL CLAVE DE LA ENTIDAD

Nombre Completo	Cédula de Identidad	Cargo	Periodo en el cargo

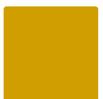
F. OBJETIVOS Y ESTRATEGIAS DE LA ENTIDAD

Objetivos Operacionales

Objetivos	Estrategias

Objetivos de Cumplimiento

Concepto	Estrategias
Leyes	
Regulaciones	
Contratos	



G. MANUALES DE PROCEDIMIENTOS

Nombre del Manual	Vigencia

H. PARTES RELACIONADAS

Nombre	Descripción de la relación

I. PROVEEDORES

Nombre	Descripción de la relación

J. LEYES Y REGULACIONES QUE TIENEN UN EFECTO DIRECTO EN LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Nombre

K. OTRAS LEYES Y REGULACIONES QUE AFECTAN LA ENTIDAD

Nombre



L. ORIGEN DE LOS INGRESOS Y ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO

Nombre (Entidad que provee recursos líquidos)	Descripción de la financiación

M. SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LA ENTIDAD

Nombre del Sistema	Descripción/Procesos que afecta

N. PRINCIPALES POLÍTICAS Y PRÁCTICAS CONTABLES

El entendimiento de las políticas y prácticas contables se obtiene así:

- Identificación de la estructura de informes financieros que incluyen la normatividad contable
- Cambios en la aplicación de políticas y practicas contables
- Políticas contables críticas y prácticas contables que pueden tener impacto significativo sobre la ejecución presupuestaria

Ñ. AMBIENTE EXTERNO DE LA ENTIDAD

a. Ambiente político, económico, social, tecnológico y ambiental. (PESTA)

Ambiente externo	Factores externos generadores de riesgos
Político	
Económico	
Social	
Tecnológico	
Ambiental	



O. ADMINISTRATIVO

Comprobantes Contables o Presupuestarios:

Tipo de Comprobante	Cantidad de comprobantes emitidos en el año

Recibos / Facturas:

Recibos / Facturas	Cantidad de Recibos y Facturas emitidos en el año

Tipos de nómina:

Tipos de Nómina	Descripción

Cuentas bancarias:

Número de Cuenta / Moneda	Banco	Firma Libradora	Función de la cuenta bancaria

Procesos de contratación:

Ítems	Tipo de Procesos	Cantidad de Procesos Programados	Cantidad de Procesos Adjudicados	Monto Adjudicado
1				
2				
3				
4				
5				

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-17 Evaluación del Marco de Información Financiera MIF

Evaluación de Marco de Información Financiera Aplicable

Elaborado por:
Fecha:
Revisado por:
Fecha:

I-17

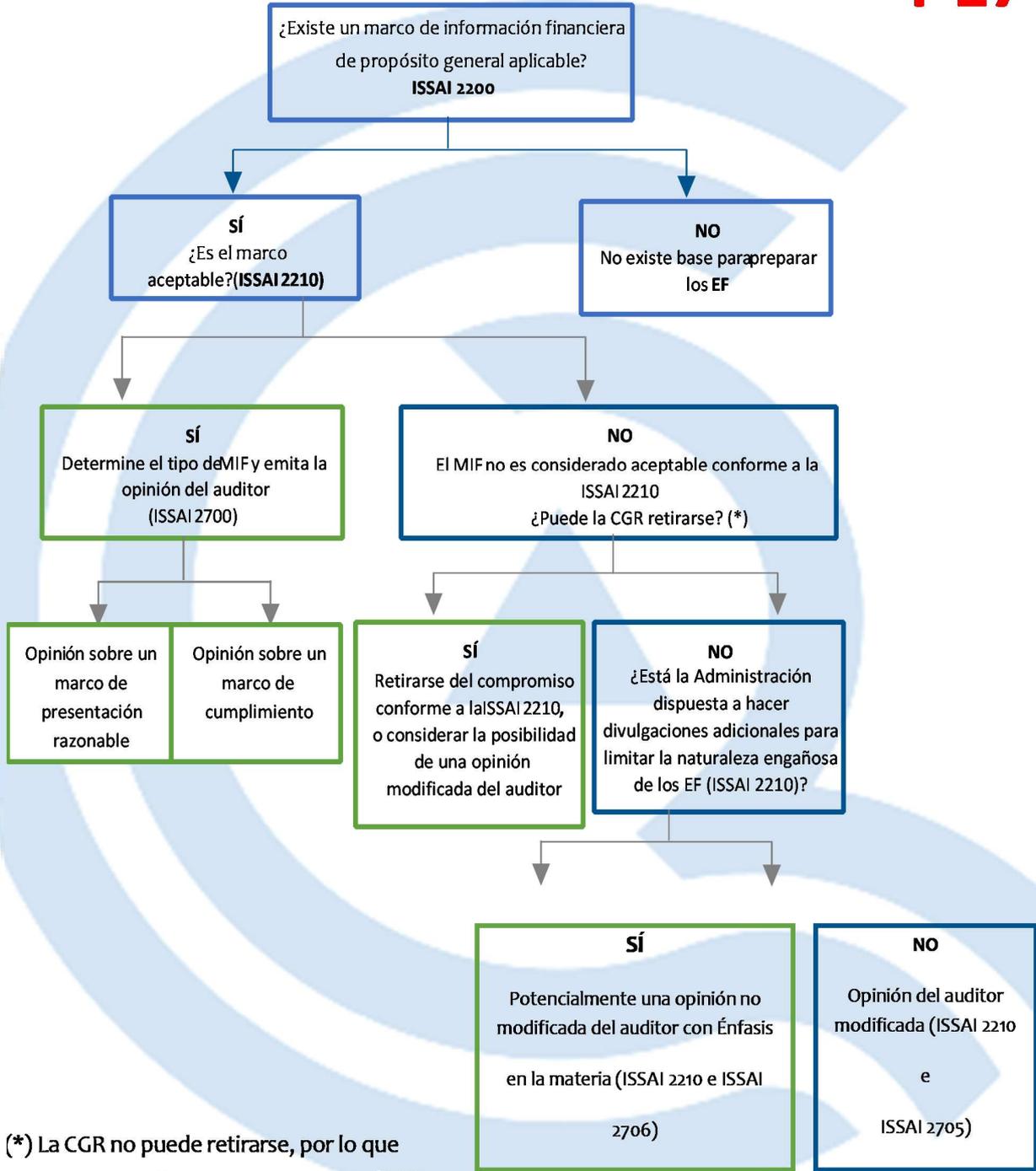
Entidad Auditada:

Año terminado:

Entendimiento	Resultado
<p>1 ¿Existe un marco de información financiera aplicable a los estados presupuestarios y financieros de la entidad auditada?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Si aplica un marco de información financiera general <input type="checkbox"/> Si aplica un marco de información financiera con propósito específico <input type="checkbox"/> Aplican principios de ejecución de presupuesto y gasto <input type="checkbox"/> Aplican principios de contabilidad generalmente aceptados <p>Describir en específico la aplicabilidad:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>
<p>2 ¿Quiénes son los responsables de determinar el marco de información financiera aplicable a la entidad?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las leyes y regulaciones de la República de Nicaragua <input type="checkbox"/> Decisión de la alta administración de la entidad <input type="checkbox"/> Acuerdos con organismos internacionales <p>Describir en específico a los responsables:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>
<p>3 ¿La administración de la entidad auditada cuenta con políticas financieras que establecen los criterios aplicables al marco de información financiera aplicable?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Si, cuentan con políticas para el tratamiento de los rubros de los EP y EF <input type="checkbox"/> Si, cuentan con políticas para el tratamiento de algunos los rubros de los EP y EF <input type="checkbox"/> No, no cuentan con políticas para el tratamiento de los rubros de los EP y EF <p>Describir si tiene acceso a las políticas:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>
<p>4 ¿Los estados presupuestarios y financieros de la entidad auditada cuentan con revelaciones de las políticas financieras consideradas de acuerdo al marco de información financiera aplicable?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Si, cuentan con revelaciones sobre cada rubros de los EP y EF <input type="checkbox"/> Si, cuentan con revelaciones sobre algunos los rubros de los EP y EF <input type="checkbox"/> No, no cuentan con revelaciones sobre los rubros de los EP y EF <p>Describir si tiene acceso a las revelaciones:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>
<p>5 ¿La administración de la entidad auditada cuenta con una lista de verificación para asegurarse de cumplir con lo requerido del marco de información financiera aplicable?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Si cuenta con un listado de verificación <input type="checkbox"/> No cuenta con un listado de verificación <p>Describir con que periodicidad de tiempo se revisa el listado:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>

<p>6 ¿La administración de la entidad auditada cuenta con personal clave capacitado para asegurarse de cumplir con lo requerido con el marco de información financiera aplicable?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Si cuenta con personal clave capacitado <input type="checkbox"/> No cuenta con personal clave capacitado</p> <p>Describir con que periodicidad de tiempo se capacitan:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>7 ¿Detallar los estados financieros y presupuestarios que se deben presentar de acuerdo con el marco de información financiera aplicable?</p>	<p>Detallar los estados financieros y presupuestarios a presentar de acuerdo al MIF:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <div style="background-color: #4a7ebb; height: 20px; width: 100%;"></div> 2. <div style="background-color: #4a7ebb; height: 20px; width: 100%;"></div> 3. <div style="background-color: #4a7ebb; height: 20px; width: 100%;"></div> 4. <div style="background-color: #4a7ebb; height: 20px; width: 100%;"></div> 5. <div style="background-color: #4a7ebb; height: 20px; width: 100%;"></div>
<p>8 ¿Confirmar si se realizó la evaluación de las capacidades del equipo de auditoría respecto al marco de información financiera aplicable a la entidad auditada?</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Si se realizó, ver formato de evaluación de competencias del equipo <input type="checkbox"/> No se ha realizado</p> <p>Describir los detalles de la evaluación respecto al MIF:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>9 ¿De acuerdo al marco de información financiera aplicable a la entidad auditada, definir el nivel de complejidad del compromiso, en relación a lo siguiente:</p> <p>a) Tipo de transacciones y procesamiento financiero b) Alcance de las pruebas de auditoría c) Capacidades y disponibilidad del equipo de auditoría</p>	<p>Seleccionar la naturaleza de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> Nivel de complejidad alto <input type="checkbox"/> Nivel de complejidad medio <input type="checkbox"/> Nivel de complejidad bajo</p> <p>Describir las bases de su evaluación:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>10 Concluir sobre la influencia del marco de información financiera aplicable sobre la auditoría de los estados financieros de la entidad, considerando lo siguiente:</p> <p>a) Calidad de la auditoría b) Cumplir con las fechas límite c) Necesidad de especialistas en el MIF</p>	<p>Seleccionar un resultado de la evaluación:</p> <p><input type="checkbox"/> La auditoría será ejecutada sin inconvenientes, de acuerdo la estructura establecida <input type="checkbox"/> Es necesario revisar y modificar la estructura del equipo de auditoría <input type="checkbox"/> Es necesario revisar la necesidad de un especialista en el MIF aplicable</p> <p>Si hay cambios a la estructura o nuevas decisiones detallarlo a continuación:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>Conclusión de la evaluación del MIF</p>	

I-17



(*) La CGR no puede retirarse, por lo que procederá a evaluar en que aspectos el MIF no es aceptable, y solicitará a la entidad auditada que haga las divulgaciones adicionales para los usuarios para la comprensión del MIF, así mismo evaluará si tendrá que emitir una opinión modificada.

I-18 Encargos iniciales de auditoría - SalDOS de apertura



I-18

ENCARGOS INICIALES - SALDOS DE APERTURA

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si dan estas circunstancias:

- Los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material los estados financieros del período actual; y
- Se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del período actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

ALCANCE

Esta NAGUN trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura de un encargo inicial de auditoría. Se debe tener en cuenta que además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del período debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos.

ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA. SALDOS DE APERTURA

No.	REQUERIMIENTO	REF. de P/T	N/A*	COMENTARIOS
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA				
	<p>Leer los EEFF más recientes, en su caso, el informe correspondiente del predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante de los saldos de apertura, incluida la información revelada.</p> <p>a) Obtener evidencia de auditoría sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten materialmente los EEFF del período actual, mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar si los saldos del cierre del período anterior han sido correctamente traspasados al período actual, o si cuando proceda, han sido re-expresados. • Determinar si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas. <p>b) Realizar uno o más de los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisar papeles de trabajo del auditor predecesor (si fueron auditados). • Evaluar si los procedimientos de auditoría aplicados al período actual proporcionan evidencia relevante de los saldos de apertura. • Aplicar procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia respecto de los saldos de apertura. <p>Si obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de manera material los EEFF del período actual, aplicar los procedimientos adicionales adecuados en las circunstancias para determinar el efecto en los EEFF del período actual. Si concluye que tales incorrecciones subsisten, comunicar las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y máxima autoridad.</p>			
CONGRUENCIA DE POLÍTICAS CONTABLES				
	<p>Obtener evidencia de auditoría de que en los EEFF del período actual se han aplicado de manera congruente y las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios, se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad al marco de información financiera aplicable.</p>			
INFORMACIÓN RELEVANTE EN EL INFORME DE AUDITORÍA DEL AUDITOR PREDECESOR				
	<p>Si el predecesor expresó opinión modificada, evaluar el efecto que la cuestión que la originó tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los EEFF del período actual.</p>			

*Exponer la razón por la cual el auditor considera que no aplica (N/A)

Comentarios y observaciones Finales:

PREPARADO por: _____ Fecha: _____

REVISADO por: _____ Fecha: _____

I-19 Solicitud de confirmación de asesores legales I-19

Esta carta debe ser impresa en papel membrete de la Entidad

Ciudad, Fecha

Señores:

Nombre del abogado
Nombre del despacho
Dirección

Estimados señores:

Los auditores de la **Contraloría General de la República de Nicaragua** están efectuando auditoría financiera de los **estados financieros** de **Nombre de la Entidad** al ____ de ____ de _____. En relación con este trabajo, les agradecemos informarles directamente a ellos sobre la existencia de cualquier litigio, demanda, a favor o en contra de nuestra entidad de las cuales ustedes tengan conocimiento hasta la fecha. Su respuesta deberá incluir la siguiente información:

1. Una descripción de la naturaleza judicial o extrajudicial del litigio en que se encuentre involucrada la Entidad.
2. Una evaluación sobre la posibilidad de una sentencia desfavorable y una estimación, si es posible, de una pérdida potencial.
3. Una descripción de las reclamaciones posibles o contingencias que ustedes consideren puedan ser entabladas en el futuro. Favor indicar montos, si es posible.
4. Cualquier otro convenio que afecte directa o indirectamente la situación financiera de la Entidad.

Les agradecemos enviar la información antes indicada directamente a la siguiente dirección:

Contraloría General de la República de Nicaragua
Pista Juan Pablo Segundo II, frente a DICEGSA, Managua.
Apartado Postal 48
Dirección General de Auditoría
E-Mail: [Correo del director específico o supervisor de auditoría](#)

Muy atentamente, por
Nombre de la entidad.

Firma y nombre de la persona autorizada

I-20 Análisis de demandas y litigios

I-20

Análisis de inicial de litigios y demandas en contra

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Tipo de litigio o demanda	Número asignado al proceso	Resumen del litigio o demanda	Impacto en el estado financiero	Probabilidad del caso (Proviene de respuesta del abogado)	Riesgo identificado
(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)	Realizar un breve resumen del litigio o demanda identificado: i) Origen de la demanda o litigio: ii) Status de la demanda o litigio: iii) Monto demandado: iv) Asesores legales que atienden el caso:	(Describir la línea del EF que tiene impacto)	Probabilidad de materialización: <input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Riesgo Bajo
(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)	Realizar un breve resumen del litigio o demanda identificado: i) Origen de la demanda o litigio: ii) Status de la demanda o litigio: iii) Monto demandado: iv) Asesores legales que atienden el caso:	(Describir la línea del EF que tiene impacto)	Probabilidad de materialización: <input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)	Realizar un breve resumen del litigio o demanda identificado: i) Origen de la demanda o litigio: ii) Status de la demanda o litigio: iii) Monto demandado: iv) Asesores legales que atienden el caso:	(Describir la línea del EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo

I-21 Cuestionario de control interno por áreas específicas

Administración Financiera CI



I-21

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

Entidad:

Referencia de P/T:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha:

Lugar:

Hora:

Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad
Admi. Financiero	Julio César	MTI
Juan Narvaez	Auditor A	CGR

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

1. ¿De forma general nos puede describir el proceso por cual usted administra, teniendo en cuenta las actividades que se ejecutan desde el inicio hasta el final y los sistemas de información que soportan el proceso, los controles que mitigan los riesgos?

Respuesta:

2. Recursos lógicos y físicos (software y hardware) para efectuar las labores de procesamiento.

Respuesta:

3. Conformación del área de administración financiera (Director, analistas, asistentes,...)

Respuesta:

4. ¿Cuáles son los principales riesgos que podrían impedir que la entidad cumpla con sus objetivos y qué tipo de respuestas se han implementado por parte de la gerencia para mitigar su impacto?

Respuesta:

5. ¿Cuáles considera que son las fortalezas y debilidades de su área?

Respuesta:

6. ¿Cómo mide el rendimiento de la entidad?

Respuesta:

7. ¿Cómo se vigila el ambiente externo y evalúan las implicaciones para la entidad?

Respuesta:

8. ¿Qué cambios y/o situaciones importantes se han presentado durante este año y que implicaciones tendría sobre la operación de la entidad?. ¿Implica, cambios en los objetivos, estrategias, líneas de negocio, procesos, contratos suscritos, controles, estructura organizacional, entre otros?.

Respuesta:

9. ¿Existen proyectos significativos que la entidad haya llevado a cabo durante el año 200X, que se estén implantando o se encuentren en estudio, que tengan importancia estratégica para el cumplimiento de los objetivos misionales? ¿Cuáles? ¿Impacto?

Respuesta:

10. Motivos por el cual no se ejecuto todo el presupuesto.

Respuesta:

INTERROGANTE GENERAL

¿Existe algún tema adicional que usted considere importante comunicarnos que no hayamos tenido en cuenta en ésta entrevista?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

AF – Riesgos y Conclusiones

ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

Entidad: _____

Período Terminado: _____

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
Lugar: _____
Hora: _____
Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad
Admi. Financiero	Julio César	MTI
Juan Narvaez	Auditor A	CGR

RIESGOS IDENTIFICADOS

CONCLUSIÓN

Se obtuvo un entendimiento del funcionamiento del área de administración financiera. Los riesgos significativos fueron trasladados a la matriz de riesgos.

PREPARADO por:

REVISADO por:

Presupuesto

PRESUPUESTO

Entidad: _____ Referencia de P/T: _____
 Período Terminado: _____

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
 Lugar: _____
 Hora: _____
 Participantes: _____

Cargo	Nombre	Entidad

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

- Proceso de elaboración del presupuesto.
Respuesta: _____
- Recursos lógicos y físicos (software y hardware) para efectuar las labores de procesamiento.
Respuesta: _____
- Conformación del área de presupuesto (Director, analistas, asistentes,...)
Respuesta: _____
- Seguimiento a la ejecución del presupuesto.
Respuesta: _____
- Informe de liquidación presupuestario o informe de cierre:
Respuesta: _____

6. Conservación y custodia de la documentación.

Respuesta:

7. Observaciones de los entes de control sobre el presupuesto.

Respuesta:

8. Principales controles para salvaguardar la información:

Respuesta:

INTERROGANTE GENERAL

¿Existe algún tema adicional que usted considere importante comunicarnos que no hayamos tenido en cuenta en ésta agenda?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

Presupuesto Riesgos y Conclusiones

PRESUPUESTO

Entidad: _____ **Referencia de P/T:** _____
Período Terminado: _____

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
Lugar: _____
Hora: _____
Participantes: _____

Cargo	Nombre	Entidad

RIESGOS IDENTIFICADOS

CONCLUSIÓN

Se obtuvo un entendimiento del funcionamiento del área de presupuesto. Los riesgos significativos fueron trasladados a la matriz de riesgos.

PREPARADO por: _____

REVISADO por: _____

Contabilidad



I-21

CONTABILIDAD

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
Lugar: _____
Hora: _____
Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

1. Descripción general del proceso contable.

Respuesta:

2. Recursos lógicos y físicos (software y hardware) para efectuar las labores de procesamiento.

Respuesta:

3. Conformación del equipo contable (Director, analistas, asistentes,...)

Respuesta:

4. Labores contratadas por outsourcing (activos fijos, nómina,)

Respuesta:

5. Principales normas aplicables al proceso y sus cambios.

Respuesta:

6. Conservación y custodia de la documentación contable.

Respuesta:

7. Observaciones de los entes de control sobre la contabilidad.

Respuesta:

8. Principales controles para salvaguardar la información contable:

Respuesta:

9. Informe de liquidación presupuestario o informe de cierre:

Respuesta:

INTERROGANTE GENERAL

¿Existe algún tema adicional que usted considere importante comunicarnos que no hayamos tenido en cuenta en ésta agenda?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

Contabilidad Riesgos y Conclusiones

CONTABILIDAD

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____

Lugar: _____

Hora: _____

Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

RIESGOS IDENTIFICADOS

CONCLUSIÓN

Se obtuvo un entendimiento del funcionamiento del área de contabilidad. Los riesgos significativos fueron trasladados a la matriz de riesgos.

PREPARADO por:

REVISADO por:

Tesorería



I-21

TESORERIA

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____

Lugar: _____

Hora: _____

Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

1. ¿De forma general nos puede describir el proceso por cual usted administra, teniendo en cuenta las actividades que se ejecutan desde el inicio hasta el final y los sistemas de información que soportan el proceso, los controles que mitigan los riesgos?

Respuesta:

2. Recursos lógicos y físicos (software y hardware) para efectuar las labores de procesamiento.

Respuesta:

3. Conformación del equipo de tesorería (Director, analistas, asistentes,...)

Respuesta:

4. ¿Cuales son los objetivos y las principales estrategias de su proceso para el 20XX?

Respuesta:

5. ¿Considera que los objetivos de su proceso son alcanzables de acuerdo con la estructura de la entidad?

Respuesta:

6. ¿Cuáles son los principales riesgos de su proceso, es decir, factores críticos que podrían impedir que se cumpla con los objetivos del proceso?

Respuesta:

7. Conservación y custodia de la documentación.

Respuesta:

8. ¿Cuáles considera que son las fortalezas y debilidades de su proceso?

Respuesta:

9. ¿Cómo mide el rendimiento de su proceso?

Respuesta:

10. ¿Se hace control de secuencia numérica de recibos prenumerados? ¿Quién se encarga de dicho control?

Respuesta:

11. ¿Se realizan pagos en efectivo?.

Respuesta:

12. ¿Qué tipos de pagos se realizan con efectivo?.

Respuesta:

13. Para los pagos con cheque, quienes pueden firmar los mismos? Que montos se estipulan para cada nivel de aprobación?

Respuesta:

14. ¿Qué documentación se les presenta cuando firman los cheques?.

Respuesta:

15. ¿Se hace control de secuencia numérica de los cheques emitidos?

Respuesta:

16. ¿Que actividades realiza el caja general?

Respuesta:

17. ¿Que actividades realiza caja chica?

Respuesta:

18. ¿Se hacen arquezos periódicos de caja general y caja chica? ¿Cada cuanto se hacen?¿Quien realiza los arquezos?

Respuesta:

19. ¿Se hacen arquezos periódicos de caja general y caja chica?

Respuesta:

20. ¿Quienes estan autorizados a operar con las cuentas bancarias?

Respuesta:

21. ¿Se realizan conciliaciones bancarias? ¿Con que periodicidad?

Respuesta:

22. ¿Se hacen pagos mediante transferencia electrónica? ¿Quiénes son las personas autorizadas para hacerlas?

Respuesta:

INTERROGANTE GENERAL

¿Existe algún tema adicional que usted considere importante comunicarnos que no hayamos tenido en cuenta en ésta agenda?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

Tesorería Riesgo y Conclusión

TESORERIA

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
 Lugar: _____
 Hora: _____
 Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

RIESGOS IDENTIFICADOS

CONCLUSIÓN

Se obtuvo un entendimiento del funcionamiento del área de tesorería. Los riesgos significativos fueron trasladados a la matriz de riesgos.

PREPARADO por:

REVISADO por:

Recursos Humanos



I-21

RECURSOS HUMANOS

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
 Lugar: _____
 Hora: _____
 Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

1. ¿De forma general nos puede describir el proceso por cual usted administra, teniendo en cuenta las actividades que se ejecutan desde el inicio hasta el final y los sistemas de información que soportan el proceso, los controles que mitigan los riesgos? ¿Distintos tipos de nómina?

Respuesta:

2. Recursos lógicos y físicos (software y hardware) para efectuar las labores de procesamiento.

Respuesta:

3. Conformación del equipo de recursos humanos (Director, analistas, asistentes,...)

Respuesta:

4. ¿Cuales son los objetivos y las principales estrategias de su proceso para el 20XX?

Respuesta:

5. ¿Considera que los objetivos de su proceso son alcanzables de acuerdo con la estructura de la entidad?

Respuesta:

6. ¿Qué riesgos afectan el logro de los objetivos y el desarrollo de las estrategias?

Respuesta:

7. Conservación y custodia de la documentación.

Respuesta:

8. ¿Cuáles considera que son las fortalezas y debilidades de su área?

Respuesta:

9. ¿Se han establecido competencias para cada cargo dentro de la entidad?

Respuesta:

10. ¿Existen políticas y procedimientos documentados para el reclutamiento de personal?

Respuesta:

11. ¿Se realizan evaluaciones de desempeño? ¿El desempeño de los empleados está vinculado con su compensación?

Respuesta:

12. ¿Se ha establecido un plan de capacitación dentro de la entidad?

Respuesta:

13. ¿Cómo mide el rendimiento de su proceso?

Respuesta:

INTERROGANTE GENERAL

¿Existe algún tema adicional que usted considere importante comunicarnos que no hayamos tenido en cuenta en ésta agenda?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

Recursos Humanos Riesgos y Conclusión

I-21

RECURSOS HUMANOS

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha:

Lugar:

Hora:

Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

RIESGOS IDENTIFICADOS

CONCLUSIÓN

Se obtuvo un entendimiento del funcionamiento del área de recursos humanos. Los riesgos significativos fueron trasladados a la matriz de riesgos.

PREPARADO por:

REVISADO por:

Adquisiciones

I-21



ADQUISICIONES

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha:

Lugar:

Hora:

Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

1. ¿De forma general nos puede describir el proceso por cual usted administra, teniendo en cuenta las actividades que se ejecutan desde el inicio hasta el final y los sistemas de información que soportan el proceso, los controles que mitigan los riesgos?

Respuesta:

2. Recursos lógicos y físicos (software y hardware) para efectuar las labores de procesamiento.

Respuesta:

3. Conformación del equipo de adquisiciones (Director, analistas, asistentes,...)

Respuesta:

4. ¿Cuales son los objetivos y las principales estrategias de su proceso para el 20XX?

Respuesta:

5. ¿Considera que los objetivos de su proceso son alcanzables de acuerdo con la estructura de la entidad?

Respuesta:

6. ¿Cuáles son los principales riesgos de su proceso, es decir, factores críticos que podrían impedir que se cumpla con los objetivos del proceso?

Ejemplos:

- Dependencia de proveedores
- Fluctuaciones de la tasa de cambio
- Altos costos de los productos
- Poder de negociación de los proveedores
- Nueva regulación

Respuesta:

7. Conservación y custodia de la documentación.

Respuesta:

8. ¿Cuáles considera que son las fortalezas y debilidades de su proceso?

Respuesta:

9. ¿Cómo mide el rendimiento de su proceso?

Respuesta:

10. ¿Existen proyectos significativos que la entidad haya llevado a cabo durante el año 200X, que se estén implantando o se encuentren en estudio, que tengan importancia estratégica para el cumplimiento de los objetivos misionales? ¿Cuáles? ¿Impacto?

Respuesta:

11. Se realizaron modificaciones y ajustes en el SISCAE y SIGAF del Plan Anual de Contrataciones? Cuantas modificaciones tuvo en el año 202X

Respuesta:

INTERROGANTE GENERAL

¿Existe algún tema adicional que usted considere importante comunicarnos que no hayamos tenido en cuenta en ésta agenda?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

Adquisiciones Riesgos y Conclusión

ADQUISICIONES

Entidad:

Período Terminado:

OBJETIVO

Obtener un entendimiento del funcionamiento de la entidad, sus debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas, con el fin de identificar riesgos de fraude, procesos y a nivel de entidad; así como las posibles respuestas de la administración para mitigarlos.

Reunión: Entendimiento de la entidad

Fecha: _____
Lugar: _____
Hora: _____
Participantes:

Cargo	Nombre	Entidad

RIESGOS IDENTIFICADOS

CONCLUSIÓN

Se obtuvo un entendimiento del funcionamiento del área de adquisiciones. Los riesgos significativos fueron trasladados a la matriz de riesgos.

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-22 Prueba de Recorrido de Procesos

Narrativa

I-22

Recorrido de Procesos (Entendimiento de procesos)

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Año terminado:

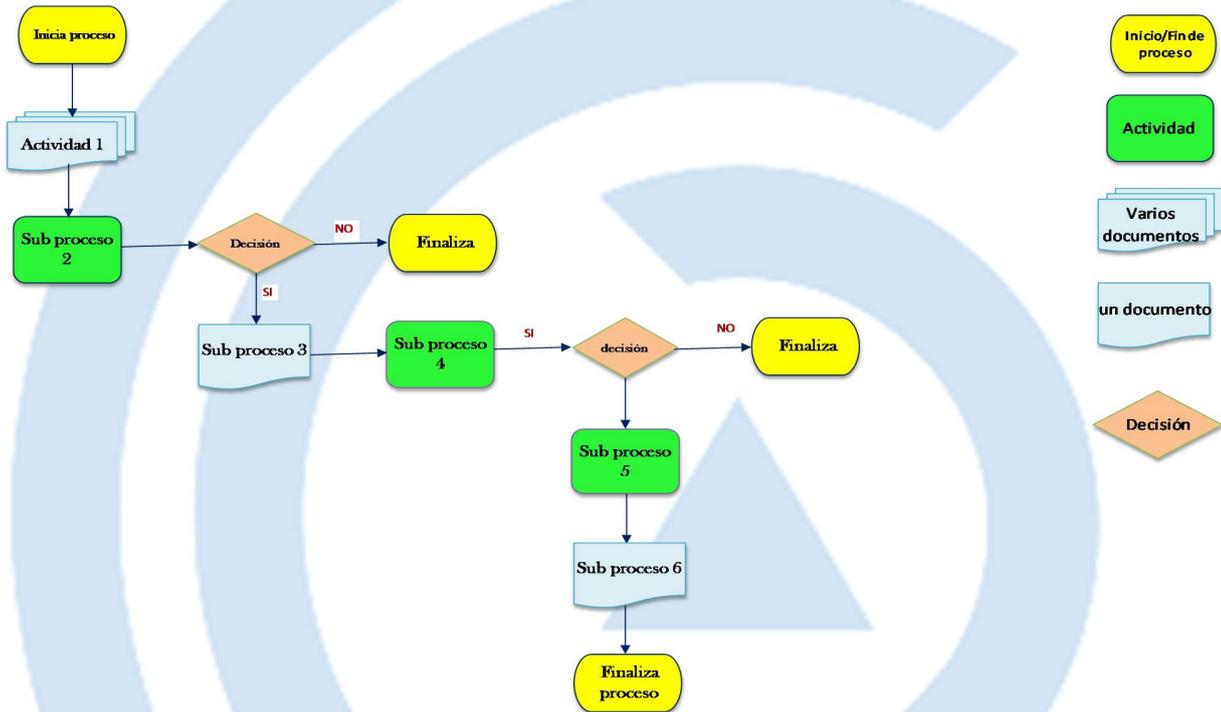
Proceso	(Indicar el nombre del proceso, ejemplo; proceso de compras, facturación, registro contable, concesión de crédito, proceso de despacho, proceso de contratación, etc.)
----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Recorrido de un proceso					
	Nombre de la actividad	Descripción (como se realiza)	Responsable (Quién realiza)	Periodicidad (Cuándo se realiza)	Evidencia del control
Inicio		Describir como inicia el proceso	(Departamento o área responsable)	(frecuencia diaria, semanal, mensual, trimestral, anual, etc.)	(Identificar políticas, procedimientos y herramientas)
Actividades 1:	(Nombre resumido)	(Describir los cambios realizados durante las actividades)	(Departamento o área responsable)	(frecuencia diaria, semanal, mensual, trimestral, anual, etc.)	(Identificar políticas, procedimientos y herramientas)
Actividades 2:					
Actividades 3:					
Actividades 4:					
Actividades 5:					
Actividades 6:					
Actividades 7:					
Actividades 8:					
Finaliza		Describir como finaliza el proceso	(Departamento o área responsable)	(frecuencia diaria, semanal, mensual, trimestral, anual, etc.)	(Identificar políticas, procedimientos y herramientas)

Diagrama

Ejemplo de Diagrama del Procesos

Significado de figuras



I-23 Entendimiento evaluación del control interno por componentes

I-23

Entendimiento, Evaluación y Validación del Ambiente de Control

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Ambiente de control		
Control	Entendimiento y evaluación	Validación
Ética e Integridad		
1 Ej: Código de conducta y otras políticas respecto a ética en la entidad o conflictos de interés.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el código de conducta y otras políticas reguladoras de conducta. <input type="checkbox"/> Inspeccionar los documentos para determinar que le código de conducta y otras políticas son comunicadas. <input type="checkbox"/> No existe documentación formal, de todas maneras observamos que la administración desarrolla una cultura de integridad y ética.
2 Ej: La administración genera medios anónimos para denuncias de fraude, conductas inapropiadas otros temas que afectan a la entidad	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar la existencia de una línea directa de denuncia y la forma de documentarlo. <input type="checkbox"/> No existe medio formal, pero; maneras observamos que la alta administración tiene políticas de puertas. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #0056b3; color: white; padding: 5px; text-align: center;">Detallar otros temas relacionados</div>
Participación de los encargados de la alta administración		
3 Ej. La participación de la alta administración es activa, competente, experimentada e independiente de la administración ordinaria.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Observar si los miembros de la alta administración tienen experiencia, competencia e independencia. <input type="checkbox"/> Indagar sobre perfiles de los miembros. <input type="checkbox"/> Inspeccionar las actas, minutas de reuniones. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #0056b3; color: white; padding: 5px; text-align: center;">Detallar otros temas relacionados</div>

<p>4 Ej. La información recibida por la alta administración es periódica y adecuada para generar acciones.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Indagar el tipo y periodicidad de la información recibida y por la alta administración. <input type="checkbox"/> Inspeccionar los informes recibidos por la alta administración, evaluar la oportunidad de la información y las acciones realizadas. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> Detallar otros temas relacionados </div>
Filosofía de la administración y forma de operar		
<p>5 Ej. La cultura de la administración consiste en generar información veraz, oportuna y genera acciones para corregir errores.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Investigar el registro de seguimiento y acciones sobre los hallazgos de la auditoría interna y externa. <input type="checkbox"/> Investigar la rotación de personal clave en puestos clave de generación de información financiera. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> Detallar otros temas relacionados </div>
Estructura organizacional/ evaluación de la autoridad y responsabilidad		
<p>6 Ej. La estructura organizacional es consistente con el tamaño y tipo de operaciones de la entidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Observar los organigramas y analizar si son adecuados en concordancia a los niveles organizacionales y tamaño de la entidad. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el manual de descripción de puestos, verificar si los roles y puestos de trabajo están apropiadamente definidos. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> Detallar otros temas relacionados </div>
<p>7 Ej. Monitoreo y supervisión de la de información financiera.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el tipo y la periodicidad de los informes financieros y quienes revisan y cuestionan las cifras. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> Detallar otros temas relacionados </div>



<p>8 Ej. Segregación de funciones en la organización de acuerdo al tamaño de la entidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar los diagramas o narrativas de los principales procesos de la entidad, determinar si existe adecuada segregación de funciones. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Detallar otros temas relacionados</p> </div>
<p>9 Ej. Política de firmas mancomunadas para autorización de pagos con cheques o transferencias.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar la existencia de políticas y otra documentación de pagos. <input type="checkbox"/> Indagar si el personal que autoriza pagos tiene un nivel jerárquico apropiado. También verificar si hay segregación con las compras. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Detallar otros temas relacionados</p> </div>
Recursos Humanos		
<p>10 Ej. Personal que genera información financiera tiene perfil y cualidades requeridas de acuerdo al puesto.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el manual de descripción de puestos y verificar si los roles y puestos de trabajo están apropiadamente definidos. <input type="checkbox"/> Inspeccionar las políticas para contratar, promover y entrenar al personal, así como las políticas de compensación existentes. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Detallar otros temas relacionados</p> </div>
<p>11 Ej. Los paquetes de remuneración son elaborados previniendo presión para manipular los resultados de la administración.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinamos que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar si las políticas de remuneración prevén temas que eviten presiones para manipular los resultados de la administración. <input type="checkbox"/> Inspeccionar las minutas para determinar la existencia de factores relacionados con las presiones de la administración. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Detallar otros temas relacionados</p> </div>
Conclusión del componente		
<p>12 De acuerdo a nuestra comprensión y evaluación del ambiente de control se concluye con los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Consideramos que el "ambiente de control" es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> Consideramos que el "ambiente de control" no es adecuada para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> No se identificaron las deficiencias en el componente "ambiente de control" del control interno. <input type="checkbox"/> Se identificaron las deficiencias en el componente "ambiente de control" del control interno. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Detallar las deficiencias de control interno identificadas en la evaluación del ambiente de control.</p> </div>		

Entendimiento, Evaluación y Validación de Evaluación de Riesgos

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Año terminado:

Gestión de riesgos		
Controles	Entendimiento y evaluación	Validación
1 La administración establece procesos de gestión de riesgos relevantes.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar la metodología para gestionar riesgos relevantes del proceso de información financiera. <input type="checkbox"/> Inspeccionar los riesgos relevantes identificados por la administración. <input type="checkbox"/> No existe documentación formal, de todas maneras observamos que la administración administra riesgos de forma empírica.
2 La Administración genera o hace cambios en las políticas financieras en respuesta a los riesgos relevantes de la información financiera.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar la evaluación actual de la administración de los objetivos de información financiera y los riesgos relevantes. <input type="checkbox"/> Inspeccionar actas/minutas idéntica si hay decisiones para implementar o realizar cambios en políticas financieras. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;">Detallar otros temas relacionados</div>
3 La administración genera nuevos controles internos en respuesta a los riesgos relevantes.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar los controles implementados relacionados con la gestión de riesgos. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;">Detallar otros temas relacionados</div>
Conclusión del componente		
4	De acuerdo a nuestra comprensión y evaluación de gestión de riesgo se concluye con los siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Consideramos que la "gestión de riesgos" es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> Consideramos que la "gestión de riesgos" no es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> No se identificaron las deficiencias en el componente "gestión de riesgos" del control interno. <input type="checkbox"/> Se identificaron las deficiencias en el componente "gestión de riesgos" del control interno. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;">Detallar las deficiencias de control interno identificadas en la evaluación de gestión de riesgos.</div>	

Entendimiento, Evaluación y Validación de Actividades de Control

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Actividades de control												
Nombre de los riesgos significativos identificados:												
(Detallar el nombre del riesgo significativo)												
(Detallar el nombre del riesgo significativo)												
Comprensión del proceso:				Tipo de procesamiento de la transacción:								
Describir el flujo del proceso donde interviene el control.				<input type="checkbox"/> Sistema informático integrado <input type="checkbox"/> Sistema informático domestico <input type="checkbox"/> Proceso manual <input type="checkbox"/> Partidas de diario generadas automáticamente por el sistema <input type="checkbox"/> Partidas de diario generadas manualmente únicamente <input type="checkbox"/> Partidas de diario generadas automáticamente y manuales								
Evaluación de la eficacia del diseño del control						Documentar la implementación del control						
referencia del control	Titulo del control	Descripción	Aseveraciones								Evidencia de implementación	Efectividad del control
			E	DO	I	V	O	E	CO	CL		
Asignar un número al control	Nombre del control	Describir brevemente la función del control en específico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Investigación con el personal de la entidad <input type="checkbox"/> Observar la aplicación del control <input type="checkbox"/> Inspeccionar documentos y reportes <input type="checkbox"/> Reproceso del control	<input type="checkbox"/> Sí, el control funciona adecuadamente <input type="checkbox"/> No, el control no funciona adecuadamente
Asignar un número al control	Detallar el nombre del control	Describir brevemente la función del control en específico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Investigación con el personal de la entidad <input type="checkbox"/> Observar la aplicación del control <input type="checkbox"/> Inspeccionar documentos y reportes <input type="checkbox"/> Reproceso del control	<input type="checkbox"/> Sí, el control funciona adecuadamente <input type="checkbox"/> No, el control no funciona adecuadamente

Entendimiento, Evaluación y Validación de Información y Comunicación

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Información y comunicación		
Controles	Entendimiento y evaluación	Validación
Sistemas de información		
1 Procesos y sistemas de generación de información financiera.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. Indagar sobre los sistemas informáticos que tienen impacto en los procesos de generación de información financiera. <input type="checkbox"/> Inspeccionar diagramas de flujo y narrativas de los procesos relevantes del negocio. <input type="checkbox"/> No existe documentación formal, pero, determinamos que la información financiera es sistematizada.
2 Controles y seguridad de los sistemas de información financiera.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar las políticas y procedimientos de TI respecto a seguridad de la información. <input type="checkbox"/> Indagar si existen auditorías de sistemas de información. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #0056b3; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;"> Detallar otros temas relacionados </div>

Complejidad de los sistemas de tecnologías de la información		
<p>3 Determinar si el sistema de TI de la entidad es complejo o no complejo y si no es complejo, determine si el sistema de TI de la entidad es un paquete estándar.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El sistema tiene cálculos complejos automatizados (por ejemplo, cálculo de la prima del seguro). <input type="checkbox"/> El sistema es una tecnología antigua que ya no es o no es soportada por los proveedores. <input type="checkbox"/> El sistema es una tecnología nueva y emergente que aún no se utiliza ampliamente. <input type="checkbox"/> El sistema se desarrolla en la entidad o es un software de alta disponibilidad modificado. <input type="checkbox"/> El sistema es de planificación de recursos empresariales (ERP). <input type="checkbox"/> Hay amplias interfaces personalizadas entre sistemas. <input type="checkbox"/> El sistema procesa un volumen elevado de transacciones (por ejemplo, operaciones bancarias y de venta al por menor). <input type="checkbox"/> Procesos del sistema para una entidad comercial compleja o sofisticada (por ejemplo, operaciones multinacionales). <input type="checkbox"/> El sistema es parte de una infraestructura de tecnología de información compleja (por ejemplo, múltiples sitios, múltiples sistemas). 	
Comunicación		
<p>3 La información financiera es comunicada oportunamente y con claridad a toda la entidad</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar la frecuencia y forma de comunicar los informes sobre la situación financiera y el desempeño de la entidad. <input type="checkbox"/> Inspeccionar actas y minutas para determinar si la alta administración revisa la información financiera. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #0056b3; color: white; padding: 5px; text-align: center; margin-top: 10px;"> Detallar otros temas relacionados </div>
Conclusión del componente		
<p>De acuerdo a nuestra comprensión y evaluación de sistemas de información se concluye con los siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Consideramos que los "sistemas de información y comunicación" es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> Consideramos que los "sistemas de información y comunicación" no es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> No se identificaron las deficiencias en el componente "sistemas de información y comunicación" del control interno. <input type="checkbox"/> Se identificaron las deficiencias en el componente "sistemas de información y comunicación" del control interno. <div style="background-color: #0056b3; color: white; padding: 5px; text-align: center; margin-top: 10px;"> Detallar las deficiencias de control interno identificadas en la evaluación de sistemas de información y comunicación. </div>		

Entendimiento, Evaluación y Validación de Actividades de Monitoreo

Elaborado por:
Fecha:
Revisado por:
Fecha:

Entidad Auditada:
Año terminado:

Actividades de monitoreo		
Controles	Entendimiento y evaluación	Validación
Seguimiento continuo		
1 Proceso continuo para monitorear los controles internos incorporados en los procesos de la entidad, incluye actividades de administración y supervisión.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. Indagar las áreas de monitoreo existentes sobre las actividades y operaciones de la entidad. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el organigrama, revisar los grados de supervisión existentes sobre el procesamiento de información financiera. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;">Detallar otros temas relacionados</div>
Evaluaciones separadas (monitoreo periódico)		
2 Monitoreo efectivo del control interno a través de auditoría interna o departamento equivalente.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. Inspeccionar el organigrama para observar el nivel de la función de la auditoría interna en la entidad. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el plan de auditoría interna para revisar los controles internos durante el año. <input type="checkbox"/> Observar si la organización de la auditoría interna está constituida por personas calificadas y experimentadas, dada la dimensión y complejidad de la entidad.
3 Existe un mecanismo para capturar, informar y abordar las deficiencias identificadas en el control interno.	<input type="checkbox"/> El control ha sido identificado y funcionando en la entidad. <input type="checkbox"/> Determinados que el control funciona efectivamente. <input type="checkbox"/> Determinados que el control no funciona efectivamente.	<input type="checkbox"/> El control no existe o es considerado inefectivo. <input type="checkbox"/> Inspeccionar la matriz de deficiencias de control interno generados por la auditoría interna. <input type="checkbox"/> Inspeccionar el seguimiento e implementaciones de la administración a sobre las recomendaciones de control interno. <input type="checkbox"/> Otros asuntos relacionados. <div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;">Detallar otros temas relacionados</div>
Conclusión del componente		
De acuerdo a nuestra comprensión y evaluación de monitoreo se concluye con los siguientes:		
<input type="checkbox"/> Consideramos que las "actividades de monitoreo" es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> Consideramos que las "actividades de monitoreo" no es adecuado para el sistema de control interno. <input type="checkbox"/> No se identificaron las deficiencias en el componente "actividades de monitoreo" del control interno. <input type="checkbox"/> Se identificaron las deficiencias en el componente "actividades de monitoreo" del control interno.		
<div style="background-color: #4a7ebb; color: white; padding: 5px; margin-top: 10px;">Detallar las deficiencias de control interno identificadas en la evaluación de actividades de monitoreo.</div>		

I-24 Análisis de contratos suscritos

I-24

Elaborado:
Fecha:
Revisado:
Fecha:

Análisis de Contratos Suscritos

Entidad Auditada:

Año terminado:

Fecha del contrato	Número de contrato	Puntos relevantes	Impacto en el estado presupuestario y financiero	Riesgo identificado
1 (Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; i) Propósito del contrato: ii) Período de aplicabilidad: iii) Monto del contrato: iv) Contraparte del contrato: v) Autorización del contrato: (De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado).	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
2 (Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; i) Propósito del contrato: ii) Período de aplicabilidad: iii) Monto del contrato: iv) Contraparte del contrato: v) Autorización del contrato: (De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado).	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
3 (Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; i) Propósito del contrato: ii) Período de aplicabilidad: iii) Monto del contrato: iv) Contraparte del contrato: v) Autorización del contrato: (De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado).	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo

I-25 Análisis de actas o minutas de decisiones

I-25

Análisis de Actas o Minutas de Decisiones

Entidad Auditada: _____
Año terminado: _____

Elaborado: _____
Fecha: _____
Revisado: _____
Fecha: _____

Fecha Acta/Minuta	Número Acta/Minuta	Puntos relevantes	Impacto en el estado presupuestario y financiero	Riesgo identificado
1 (Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	(Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; i) Desarrollo de nuevos proyectos ii) Autorización de compras de activos iii) Cambios en la estructura de la administración iv) Aprobación de presupuestos v) Aprobación de estados financieros vi) Aprobación de préstamos bancarios vii) Autorización de aumentos en costos laborales De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado.	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
2 (Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	(Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; i) Desarrollo de nuevos proyectos ii) Autorización de compras de activos iii) Cambios en la estructura de la administración iv) Aprobación de presupuestos v) Aprobación de estados financieros vi) Aprobación de préstamos bancarios vii) Autorización de aumentos en costos laborales De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado.	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
3 (Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	(Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; i) Desarrollo de nuevos proyectos ii) Autorización de compras de activos iii) Cambios en la estructura de la administración iv) Aprobación de presupuestos v) Aprobación de estados financieros vi) Aprobación de préstamos bancarios vii) Autorización de aumentos en costos laborales De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado.	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo

I-26 Evaluación del trabajo de auditoría interna

I-26

Evaluación del Trabajo de Auditoría Interna

Entidad Auditada:

Periodo auditado:

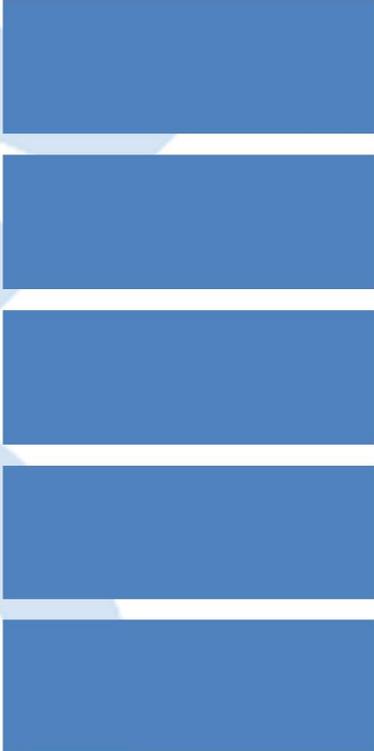
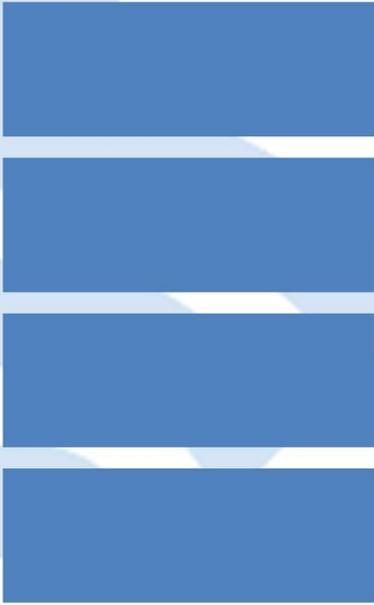
Elaborado por:

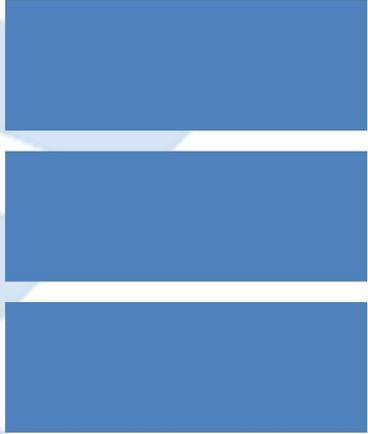
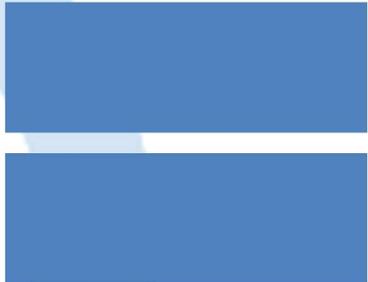
Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Asuntos a considerar	Descripción de la documentación	Resultados
<p>1 Monitoreo en la entidad</p> <p>i) Obtener y examinar la estructura del departamento y determinar si cuenta con suficiente autoridad que garantice monitoreo del control interno.</p> <p>ii) Indagar con el director de auditoría sobre el proceso de elaboración del plan de auditoría y leer el plan.</p>	<p>(Documentar la independencia y ubicación de auditoría interna en el organigrama)</p> <p>(Documentar si la auditoría interna reporta directamente al comité de auditoría o al más alto nivel)</p> <p>(Documentar la periodicidad de emisión de informes de auditoría)</p> <p>(Documentar si existe respuesta a las recomendaciones formuladas en informes de auditoría interna)</p>	<div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>
<p>2 Acceso la información de la entidad</p> <p>i) El rol del monitoreo de auditoría interna es apoyado por las autoridades de la entidad.</p> <p>ii) Obtener y examinar la estructura del departamento y determinar si otorga suficiente autoridad que garantice monitoreo del control interno.</p>	<p>(Documentar el nivel de acceso a todas las funciones, registros y personal)</p> <p>(Documentar el acceso directo con el Comité de Auditoría o Máxima Autoridad)</p>	<div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 40px; width: 100%;"></div>

<p>3 Habilidades y experiencia de auditoría Interna</p> <p>i) El director de auditoría cumplen con los requisitos de educación, experiencia, antecedentes y sus habilidades de comunicación funcionan de acuerdo al rol que ocupa.</p> <p>ii) Los miembros del equipo cumplen con los requisitos de educación, experiencia, antecedentes y sus habilidades de comunicación funcionan de acuerdo al roles que ocupan.</p> <p>iii) El enfoque del departamento de auditoría interna se establece de acuerdo a lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental NAGUN.</p>	<p>(Documentar la educación y experiencia considerada al momento de contratar al director de auditoría interna)</p> <p>(Documentar si el comité de auditoría u otras instancia evalúa el desempeño del director de auditoría)</p> <p>(Documentar la educación y experiencia considerada al momento de contratar a los miembros del equipo de auditoría interna)</p> <p>(Documentar si el director de auditoría evalúa el desempeño del los miembros del equipo)</p> <p>(Documentar el enfoque del departamento del auditoría interna a través de la revisión de los estatutos y el plan de trabajo anual)</p>	
<p>4 Plan de auditoría interna</p> <p>i) Considerar si se aplica la metodología de identificación y evaluación de los riesgos en la entidad.</p> <p>ii) Considerar si existe un vínculo entre la evaluación de riesgos y el plan de auditoría anual.</p> <p>iii) Considerar si existe un adecuado alcance a de las actividades de auditoría interna.</p> <p>iv) Considerar si auditoría interna cumple con el plan anual de auditoría.</p>	<p>(Documentar la existencia de la matriz de identificación y evaluación riesgos de la entidad)</p> <p>(Examinar la relación entre la matriz de riesgos y el plan anual de auditoría)</p> <p>(Examinar el plan anual de auditoría y verificar si el trabajo se enfoca en los riesgos significativos de la entidad)</p> <p>(Examinar el plan anual de auditoría del año anterior y verificar si se realizaron las auditorías y los informes programados)</p>	

<p>5</p>	<p>Reportes de auditoría interna</p> <p>i) Los reportes de auditoría interna tienen recomendaciones significativas para el comité de auditoría.</p> <p>ii) El director de auditoría se reúne con regularidad con el comité de auditoría o máxima autoridad, incluyendo sesiones donde la administración no este presente.</p> <p>iii) Considerar si el equipo de auditoría le da seguimiento a la implementación de las recomendaciones para mejorar el controles interno.</p>	<p>(Documentar si el equipo de auditoría interna separa las recomendaciones significativas y las no significativas en sus reportes)</p> <p>(Documentar si las reuniones están documentadas a través de minutas y cuales son los resultados de las reuniones)</p> <p>(Documentar el proceso seguido por el equipo de auditoría para dar seguimiento a la implementaciones de control interno recomendadas en los informes)</p>	
<p>6</p>	<p>Conclusiones sobre AI</p> <p>i) Considerar si es apropiado considerar la matriz de riesgos del equipo de auditoría interna como base para identificar riesgos significativos.</p> <p>ii) Considerar si es apropiado utilizar los papeles de trabajo y los informes de auditoría interna como parte de la construcción de la evidencia de auditoría.</p>	<p>(Documentar si la matriz de riesgos del equipo de auditoría interna será utilizada como base para identificar riesgos significativos)</p> <p>(Documentar si se utilizarán los papeles de trabajo e informes del equipo de auditoría interna como parte de la construcción de evidencia de la auditoría)</p>	
<p>Conclusión Final (Decisión de si se utilizará o no el Trabajo de la Auditoría Interna)</p>			
			

I-27 Evaluación de estimaciones contables

I-27

Evaluación de Estimaciones Contables

Elaborado por: []
Fecha: []
Revisado por: []
Fecha: []

Entidad Auditada: []
Año terminado: []

Información general de la estimación contable	
Rubro del estado financiero	[]
Cuenta contable	[]
Monto de la estimación	[] -
Materialidad desempeño	[] -
Riesgo de auditoría:	<input type="checkbox"/> Significativo <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo

Evaluación de marco de información financiera aplicable	
Analizar los requerimientos aplicables para estimaciones contables de acuerdo al marco financiero de información aplicable. Indagar con la administración:	
Método de reconocimiento	(Criterios cualitativos que originan la estimación)
Método de medición	(Criterios de cuantitativos para medir las estimación)
Divulgaciones aplicables	(Información a revelar sobre la estimación)

Entendimiento del proceso de la administración	
Describir los actividades del proceso (entrada, cambios y salida) que realizó la administración del auditado con los que determinó la estimación contable:	
Naturaleza:	(Detallar las razones o motivos para generar la estimación contable)
Necesidad:	(Detallar si el registro contable es necesario para presentar una realidad financiera)
Registro contable:	(Detallar el proceso de registro contable y la documentación requerida)
Autorización:	(Detalle el nivel de autorización requerido para registrar la estimación)
Liquidación	(Detallar como se espera liquidar a futuro la estimación contable)

Controles internos establecidos sobre estimación	
Describir los controles que se han diseñado sobre la estimación contable y seleccione una de las sugerencias:	
Descripción del control:	(Detalle la naturaleza y funcionamiento de los controles sobre las estimaciones contables)
Tipo:	<input type="checkbox"/> Política y procedimiento <input type="checkbox"/> Herramientas <input type="checkbox"/> Ninguno
Frecuencia:	<input type="checkbox"/> Permanente <input type="checkbox"/> Periódico <input type="checkbox"/> Ocasional
Naturaleza:	<input type="checkbox"/> Preventivo <input type="checkbox"/> Detectivo <input type="checkbox"/> Correctivo
Calificación:	<input type="checkbox"/> Óptimo <input type="checkbox"/> Bueno <input type="checkbox"/> Malo

Análisis de los puntos de estimación (Sí es aplicable)	
Describir el entendimiento de los elementos de juicio utilizados por la administración para probar la razonabilidad de la estimación. Este procedimiento se debería ejecutar mediante una prueba sustantiva analítica:	
Tipo de datos	(Describir el tipo de datos que se necesitan recalcar o proyectar por ejemplo, saldos de CXC, gastos proyectados, producción)
Recurrencia	(Describir si la recurrencia es anual, mensual, diaria, etc.)
Validez de los datos	(Describir como se obtuvieron los datos para realizar el recalcado o proyección)
Razonamiento del recalcado	(Describir como se podrían recalcar el monto de la estimación contable)

Revisar eventos subsecuentes (Sí es aplicable)	
Los eventos subsecuentes son procedimientos de auditoría que se realizan en fecha posterior al cierre del ejercicio, con el objetivo de determinar si la estimación contable registrada al cierre del ejercicio, se han materializado o bien se van cumpliendo las premisas supuestas para formar la estimación contable.	
Evento subsecuente:	(Describir si el recalcado de datos fue adecuado para poder obtener razonabilidad sobre la estimación contable)

Conclusión	
(Determinar si los procedimientos seleccionados y realizados para mitigar el riesgo sobre las estimaciones contables han sido efectivos y se ha logrado obtener razonabilidad sobre la estimación contable)	

I-28 Entrevista de indagación de entidad en funcionamiento

I-28

Entrevista de Indagación de Entidad en Funcionamiento

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entendimiento	Resultado
<p>1 ¿Ha realizado la entidad una valoración del principio de entidad en funcionamiento, se ha identificado hechos o condiciones, que individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si se han identificado</p> <p><input type="checkbox"/> No se han identificado</p> <p>Si la respuesta es positiva solicite: Planes de la administración para hacer frente a estas condiciones</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>2 ¿Existen hechos o condiciones posteriores al período utilizado para la valoración del principio de entidad en funcionamiento que ponga en duda la capacidad de continuar como entidad en funcionamiento que debamos de divulgar dentro de la opinión de auditoría?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay condiciones</p> <p><input type="checkbox"/> No hay condiciones</p> <p>Si existencia condiciones explicar a detalle:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>3 ¿Existe a la fecha algún compromiso con sus empleados por concepto de salarios atrasados, incumplimiento en las prestaciones laborales u atrasos en los pagos de las cargas sociales que pudieran afectar la continuidad de las operaciones de la entidad?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay compromisos laborales pendientes</p> <p><input type="checkbox"/> No hay compromisos laborales pendientes</p> <p>Si existen compromisos pendientes explicar a detalle:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>



<p>4 ¿Existencia de algún evento subsecuente que tenga un impacto importante sobre las cifras contables o la situación en general de la entidad a la fecha que pudiera poner en peligro la continuidad de la entidad?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Si hay eventos subsecuentes de impacto en la entidad<input type="checkbox"/> No hay eventos subsecuentes de impacto en la entidad <p>Si existen de eventos subsecuentes explicar a detalle:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>5 ¿Existencia de problemas de entidad en funcionamiento?</p> <p>Recortes presupuestarios Cambios en la legislación Problemas para generar flujos de efectivo Problemas para cumplir con obligaciones Privatización</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Si hay problemas de entidad en funcionamiento<input type="checkbox"/> No hay problemas de entidad en funcionamiento <p>Si hay problemas de entidad en funcionamiento explicar a detalle:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>
<p>6 Concluir respecto a lo siguiente:</p> <p>Existen situaciones que pueden poner en peligro la continuidad de la entidad</p> <p>Impacto en la opinión de auditoría</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Si existen situaciones relevantes que afectan los EF<input type="checkbox"/> No existen situaciones de entidad en funcionamiento <p>Sin impacto en la opinión</p> <ul style="list-style-type: none"><input type="checkbox"/> Opinión calificada (con salvedad)<input type="checkbox"/> Opinión adversa<input type="checkbox"/> Abstención de opinión <p>Detalle sus conclusiones relevantes identificados:</p> <div style="background-color: #4a7ebb; height: 60px; width: 100%;"></div>



I-29 Evaluación del entorno de tecnologías de información en la entidad

I-29

EVALUACIÓN DEL ENTORNO DE TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN EN LA ENTIDAD

Entidad:

Referencia de P/T:

Período Terminado:

OBJETIVO

Este documento ayuda a tener una primera impresión sobre los controles que desarrolla e implementa la entidad auditada; son conceptos generales que permiten posteriormente al auditor determinar si:

- a) Confiar en primera instancia en los controles que la ENTIDAD le ofrece en el desarrollo de la auditoría.
- b) En el caso de que el auditor determine que puede fiarse de estos controles de forma a priori mediante la aplicación de este papel de trabajo, consecuentemente en el avance de su proceso de auditoría, puede llegar a realizar un examen más detallado de estos controles generales, así como su exacto avance e impacto sobre los procedimientos de la organización auditada.

ALCANCE

Se requiere este papel de trabajo para cada ambiente de TI en donde ocurra el procesamiento de datos clave de informes financieros. Es posible que ciertas áreas de este papel de trabajo no apliquen en todos los ambientes de TI.

CONTENIDO

El papel de trabajo se divide en las siguientes secciones:

1. ACCESO A LOS PROGRAMAS Y DATOS
2. CAMBIOS A PROGRAMAS
3. DESARROLLO DE PROGRAMAS
4. OPERACIONES DE COMPUTADORA

1. ACCESO A LOS PROGRAMAS Y DATOS

A. Implantación de prácticas de seguridad

Determine que la seguridad de la información se administre para guiar la implantación consistente de las prácticas de seguridad, además de evaluar que los usuarios estén conscientes de la posición de la entidad con respecto a la seguridad de la información, en lo que respecta a los datos de los informes financieros.

- Si considera el auditor que estos controles no son suficientes o llegan a ser erróneos, indique su opinión y el papel de trabajo que incluya su opinión y conclusión respecto a este.

La administración debe establecer una dirección clara y demostrar su apoyo y compromiso a la seguridad de la información mediante la emisión, publicación y mantenimiento de una política sobre la seguridad de la información. La política se comunica a través de toda la entidad a los usuarios de forma accesible y fácil de entender, además, todos los miembros de la administración comparten la responsabilidad de que ésta se implante y se cumpla.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:			
Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

B. Acceso lógico y físico a los recursos de computación de TI

Determine que el acceso lógico y físico a los recursos de computación esté adecuadamente restringido mediante la implantación de mecanismos de identificación, autenticación y autorización que reduzcan el riesgo de que ocurra un acceso no autorizado o inadecuado a las aplicaciones o datos relevantes de informes financieros de la entidad. Esto incluye determinar:

- Si se han establecido procedimientos periódicos, de manera que las cuentas de usuarios se agreguen, modifiquen y eliminen oportunamente para reducir el riesgo de que ocurra acceso no autorizado o inadecuado a las aplicaciones o datos relevantes de informes financieros de la entidad.
- Si existe un proceso eficaz de control para revisar periódicamente la suficiencia de los derechos de acceso para poder reducir el riesgo de que ocurra acceso no autorizado o inadecuado a las aplicaciones o datos relevantes de informes financieros de la entidad.

La administración debe tener establecidos verificaciones y comprobaciones adecuados para garantizar que existan suficientes controles lógicos de seguridad con respecto a las aplicaciones y los sistemas que respaldan la emisión de informes financieros (p.ej., redes, infraestructura, aplicaciones, bases de datos, etc.) para proteger contra el acceso no autorizado o inadecuado.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

C. Segregación de Funciones

Determine que los controles que se usan para proveer la adecuada segregación de función en los procesos clave existen y se observa. Esto incluye determinar:

- Que existen controles que permiten la conversión eficaz de las reglas del negocio en reglas de acceso a los sistemas.
- Que no existen conflictos de segregación de funciones con respecto a los usuarios que tienen acceso a varios perfiles o transacciones de los sistemas.
- Que la auditoría interna u otra función de la entidad efectúa una revisión periódica de la segregación de funciones.

La administración debe tener establecidos controles que permitan la segregación adecuada de funciones y responsabilidades con respecto a autorizar las transacciones, registrarlas y mantener custodia. Todo esto con el fin de evitar que los individuos estén en una posición que les permita cometer un error o irregularidad, y además encubrirlo o participar en el.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:			
Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

2. CAMBIOS A PROGRAMAS

A. Los cambios se han autorizado, documentado y probado

Determine que existen controles que garantizan que los cambios estipulados y cambios de emergencia a los sistemas, aplicaciones e infraestructura que proveen control sobre la emisión de informes financieros han sido:

- Debidamente autorizados por un nivel adecuado de la gerencia.
- Documentados por la administración.
- Probados, validados y aprobados antes de colocarse en producción.

Para que una entidad tenga un proceso eficaz establecido de cambios a programas, es necesario que los cambios a las aplicaciones del sistema y a su infraestructura los apruebe y los autorice un nivel adecuado, esto es para garantizar que los cambios satisfagan los requisitos de los usuarios y que los cambios no tengan un impacto negativo en ninguno de los controles existentes, por ello la administración debe tener establecidos controles para garantizar que los cambios que requieran una implantación inmediata se manejen correctamente.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:			
Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

B. Cambios a la configuración de los sistemas y las aplicaciones

Determine que existan controles que garanticen que los cambios a la configuración de los sistemas y las aplicaciones relacionados con la emisión de informes financieros se prueben, se validen y se aprueben.

- Todo cambio sobre los estados financieros debe ser revisado, verificado y aprobado por la gerencia o en su defecto por las personas encargadas, a través de los controles establecidos para eliminar cualquier probabilidad de fraude o riesgo de edición, sea de forma física o digital.

Los detalles de la configuración son un componente clave de muchos sistemas de información. Éstos normalmente pueden tener un impacto en el diseño o la eficacia operativa de los controles internos. Generalmente, dichos detalles se someten a procedimientos de control de cambios para mantener la integridad de los controles internos provistos por los sistemas de información.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

C. Emigración de los cambios al ambiente de producción

Determine que existan controles para restringir el acceso para emigrar los cambios al ambiente de producción con respecto a los sistemas y las aplicaciones que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros.

Sólo un número reducido del personal debe tener acceso a emigrar los cambios al ambiente de producción, para garantizar que este proceso estén bien controlado y que sólo los cambios probados, autorizados y debidamente aprobados emigren a producción.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

3. DESARROLLO DE PROGRAMAS

A. Autorización, desarrollo y pruebas de los nuevos sistemas y aplicaciones

Determine que los nuevos sistemas y aplicaciones que se desarrollen o adquieran se autoricen, desarrollen y prueben; determinando que la gerencia tenga controles establecidos para garantizar que:

- a) La edición de sistemas y programas sigan un proceso para asegurarse que los requerimientos y contenido sean acordes con las políticas establecidas por la entidad, siguiendo un patrón consistente de control, pues la gestión de cambios debe estar sujeta a procesos estructurados de aseguramiento de la validación.
- b) Se debe verificar el control y manejo de la creación, distribución y edición de programas, documentos y papeles desarrollados por el personal, para compartir, distribuir, editar y trabajar entre los mismos integrantes de la entidad, con la finalidad asegurar su correcta regulación y tratamiento conforme al criterio del auditor encargado.
- Los nuevos desarrollos y adquisiciones han sido aprobados por un nivel adecuado de la administración de la entidad y de la administración de TI.
- Existe una metodología adecuada para el desarrollo de programas y que ésta se observa en los sistemas y aplicaciones que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros.
- Se efectúen suficientes pruebas de los sistemas que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros, y que las pruebas las autorizan tanto los usuarios de un nivel adecuado de TI como la gerencia del negocio.
- Los datos que emigren a la nueva aplicación o nuevo sistema que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros retengan su integridad.

La administración debe tener establecidos controles adecuados para garantizar que existan y, se observen, las políticas que abordan los controles generales de TI sobre los datos, transacciones y programas críticos mantenidos por todos los participantes y usuarios.

La administración debe tener establecido un proceso formal para que cada desarrollo o adquisición de un nuevo programa se integre en la infraestructura de TI y los procesos de negocios existentes y considere los objetivos de la emisión de informes financieros.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

4. OPERACIONES DE COMPUTADORA

A. Procedimientos de respaldo de implantación y recuperación

Determine que la administración haya implementado procedimientos adecuados de respaldo y recuperación, de manera que sea posible recuperar los datos, las transacciones y los programas que son necesarios para la emisión de informes financieros, incluyendo:

- Que existan y se observen procedimientos eficaces para probar periódicamente la eficacia del proceso de restablecimiento y la calidad de los medios de respaldo relevantes, para todos y cada uno de los sistemas y las aplicaciones que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros.
- Que existan controles adecuados sobre los medios de respaldo con respecto a los sistemas y las aplicaciones que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros, incluyendo que sólo el personal autorizado tenga acceso a los mecanismos de almacenamiento independientes de los medios.

La administración debe tener establecidos controles adecuados; de manera que todos los datos, transacciones y programas críticos se respalden de acuerdo con un cronograma definido y que los respaldos sean completos, exactos y puedan recuperarse si fuese necesario, esto es para mitigar el riesgo de que los medios de respaldo puedan sufrir daños o que usuarios no autorizados obtengan acceso a información privilegiada contenida en éstos.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

B. Procedimientos para la administración de problemas

Determine que la administración haya definido e implementado procedimientos y controles para la administración de problemas, con el fin de registrar, analizar y solucionar oportunamente incidentes, problemas y errores con respecto a los sistemas y las aplicaciones que se usan durante los procesos de emisión de informes financieros.

- Se debe realizar una verificación de los controles preventivos generales, en donde se previeron los errores, omisiones o incidentes que pudieran afectar el sistema y las aplicaciones.
- Es necesario revisar los controles generales detectivos, en donde se identifican los errores o incidentes que eluden los controles preventivos, pues es aquí donde se analiza si la supervisión y análisis de los controles preventivos son correctos, con base a la premisa de que estos controles que previenen en primera estancia sean correctos.
- En caso de que los procedimientos y controles para la administración de problemas sean ineficientes o no existan, los controles correctivos deben estar preparados para la solución eficaz y oportuna de esos contratiempos que puedan suceder en el sistema.

La administración debe tener establecidos controles adecuados para garantizar que los problemas de los sistemas que pudieran potencialmente tener un impacto en el proceso de emisión de informes financieros, se identifiquen y se solucionen oportunamente.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

C. Exactitud, integridad y procesamiento oportuno de los trabajos del sistema

Determine que la administración haya implementado procedimientos para garantizar la exactitud, la integridad y el procesamiento oportuno de los trabajos del sistema, incluyendo trabajos e interfaces de lotes con respecto a las aplicaciones o datos relevantes de emisión de informes financieros.

- Es necesario determinar que los controles si garanticen la exactitud de los procedimientos, la integridad de los documentos y el procesamiento oportuno y correcto de la información.

Deben existir controles sobre el diseño y la ejecución de los trabajos del sistema, incluyendo la confirmación de que los trabajos se hayan completado a tiempo, con exactitud y en la secuencia correcta.

DESCRIPCIÓN DE LOS CONTROLES RELACIONADOS:

Control 1:

Control 2:

Repita esta tabla para cada control identificado en la tabla anterior.

Control 1:

Procedimientos de auditoría para evaluar el diseño y la implantación	Resultados del diseño y la implantación	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		
Procedimientos de auditoría para comprobar la eficacia	Resultados de la prueba de la eficacia operativa	Ref. de P/T	Hecho por y fecha
	[Eficaz/ineficaz]		

OBSERVACIONES Y COMENTARIOS FINALES

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-30 Evaluación de Partes Relacionadas

I-30

PARTES RELACIONADAS

Entidad: _____ Referencia de P/T: _____
Período Terminado: _____

OBJETIVO

- a) Con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre partes relacionadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes relacionadas para poder: i. Reconocer, en su caso, los factores de riesgo del fraude debido a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y ii. Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones, logran presentación fiel y no inducen a error.
- b) De igual forma, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes relacionadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si las relaciones y transacciones con las partes relacionadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

ALCANCE

Esta norma trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros.

PARTES RELACIONADAS

No	REQUERIMIENTO	REF. de P/T	N/A*	COMENTARIOS
----	---------------	-------------	------	-------------

PROCEDIMIENTOS DE VALORACIÓN DEL RIESGO Y ACTIVIDADES RELACIONADAS

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas a la entidad

a. Responda a los riesgos valorados diseñando y aplicando procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre los riesgos valorados de incorrección material

b. Indague ante la dirección las siguientes situaciones:

- La identidad de las partes relacionadas a la entidad, así como los cambios con respecto al período anterior
- La naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y las partes relacionadas
- La entidad ha realizado transacciones con las partes relacionadas durante el período y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones

c. Indague ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplique otros procedimientos de estimación del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para:

- Identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes relacionadas, de conformidad con el Marco de Información Financiera Aplicable?
- Autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes relacionadas
- Autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de la naturaleza de la entidad.

Especial atención a la información sobre las partes relacionadas al revisar los registros o documentos

d. Durante la ejecución de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor conserva una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor

e. En aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la dirección no haya identificado o revelado, inspeccione lo siguiente:

- Confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor
- Actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad
- Otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

f. Si se identifican transacciones significativas ajenas al curso normal de la naturaleza de la entidad, investigue ante la administración sobre:

- La naturaleza de las transacciones
- La posibilidad de que participarán en ellas partes relacionadas

Puesta en común con el equipo de auditoría de la información sobre las partes relacionadas

g. Comparta a todos los miembros del equipo de auditoría la información obtenida sobre las partes relacionadas a la entidad

IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL ASOCIADOS A LAS RELACIONES Y TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS			
a. Identifique y valore los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y establezca si alguno de dichos riesgos es significativo			
b. Tenga en cuenta las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes relacionadas y que sean ajenas al curso normal de la naturaleza de la entidad como transacciones que dan lugar a riesgos significativos			
c. Si se identifican factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte relacionada con influencia dominante), considere dicha información a la hora de valorar el riesgo material de fraude..			
RESPUESTAS A LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL ASOCIADOS A LAS RELACIONES Y TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS			
a. Diseñe y aplique, procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas			
Identificación de partes relacionadas o de transacciones significativas no identificadas o reveladas previamente			
b. Si se identifican acuerdos o información de su existencia, determine si las circunstancias que subyacen confirman la existencia. Si confirma su existencia: <ul style="list-style-type: none"> • Comuníquese de inmediato la información relevante al resto del equipo del encargo • Cuando el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre las partes relacionadas: <ul style="list-style-type: none"> - Solicite a la administración que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes relacionadas para su posterior evaluación por el auditor - Investigue el motivo por el que los controles de la entidad no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes relacionadas • Aplique procedimientos de auditoría sustantivos adecuados a las nuevas partes relacionadas o transacciones significativas • Reconsidere el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas no identificadas o reveladas. Aplicar procedimientos adicionales que sean necesarios • Evalúe las implicaciones para la auditoría cuando la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (indicativa de riesgo de fraude) 			
Transacciones significativas identificadas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal			
c. Examine los contratos o acuerdos subyacentes (si los hubiera) y evalúe si: <ul style="list-style-type: none"> - El fundamento institucional de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado para proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar apropiación indebida de activos - Las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la administración - Las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable 			
d. Obtenga evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas			
Afirmación en los EE FF de que las transacciones con partes relacionadas se han efectuado en condiciones equivalentes a la realizada en condiciones de independencia mutua			
e. Si la administración ha afirmado en los EE FF que una transacción se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, obtenga evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre dicha afirmación			
f. Obtenga evidencia de auditoría sobre dicha afirmación			
EVALUACIÓN DE LA CONTABILIZACIÓN Y REVELACIÓN DE LAS RELACIONES Y TRANSACCIONES IDENTIFICADAS CON PARTES relacionadas			
a. Para la formación de una opinión , evalúe: <ul style="list-style-type: none"> • Si las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable • Si los efectos de esas relaciones y transacciones impiden que los EE FF logren la presentación fiel (marco de imagen fiel) y son la causa de que los EE FF induzcan a un error (marcos de cumplimiento) 			
MANIFESTACIONES ESCRITAS			
a. Cuando el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes relacionadas, el auditor obtiene manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que han: <ul style="list-style-type: none"> • ¿Revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tienen conocimiento? • ¿Contabilizado y revelado apropiadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia? 			
COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DE LA GOBERNANZA DE LA ENTIDAD			
a. Comuníquese a los responsables de la gobernanza las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría			
DOCUMENTACIÓN			
a. Incluya en la documentación de auditoría los nombres de las partes relacionadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas			

**Exponer la razón por la cual el auditor considera que no aplica (N/A)*

Comentarios y observaciones Finales:

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-31 Indagaciones sobre riesgo de fraude

I-31



INDAGACIONES SOBRE RIESGO DE FRAUDE

Entidad: _____
Período Terminado: _____

OBJETIVO

- La evaluación por parte de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan contener errores materiales debido a fraude, incluyendo la naturaleza, alcance y frecuencia de dichas evaluaciones.
- El proceso de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualquier riesgo específico de fraude que la administración haya identificado o que haya sido traído a su atención, o las clases de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones para los cuales es probable que exista un riesgo de fraude.
- La comunicación de la administración, si hay, a los encargados de la gobernanza acerca de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad
- La comunicación de la administración, si hay, a los empleados acerca de sus puntos de vista sobre las prácticas operativas y el comportamiento ético.

APLICABILIDAD

NOTA: ESTE ES UN MODELO DE CUESTIONARIO QUE DEBE SER ADECUADO POR EL AUDITOR DE ACUERDO CON LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE LA ENTIDAD.

Reunión: Indagaciones sobre riesgo de fraude

Fecha: _____
Lugar: _____
Hora: _____
Participantes: _____

Cargo	Nombre	Entidad
Admi. Financiero	Julio César	MTI
Juan Narvaez	Auditor A	CGR

PREGUNTAS / CUESTIONES IMPORTANTES

1. ¿Cuál es la evaluación por parte de la administración del riesgo de que los estados financieros puedan contener errores materiales debido a fraude? ¿Cuál es la naturaleza, alcance y frecuencia de dichas evaluaciones?

Respuesta: _____

2. ¿Se tiene conocimiento de cualquier fraude real, sospecha de fraude o supuesto fraude que afecte a la entidad?

Respuesta: _____

3. ¿Cuál es el proceso de la administración para identificar y responder al riesgo de fraude en la entidad?

Respuesta: _____

4. ¿Qué comunicación, si hay, ha tenido la administración con los encargados de la gobernanza acerca de sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad?

Respuesta:

5. ¿Qué comunicación, si hay, ha tenido la administración con los empleados acerca de sus puntos de vista sobre las prácticas operativas y el comportamiento ético?

Respuesta:

6. Para los riesgos identificados, ¿qué controles ha establecido la administración para cubrir estos riesgos?

Respuesta:

7. ¿Alguna vez ha sentido que se le estaba pidiendo, ordenando o presionando para hacer algo ilegal o no ético relacionado con su puesto (o puesto anterior) en la entidad? ¿Alguna cosa con la que se sintiera incómodo?

Respuesta:

8. ¿Alguna vez ha expresado alguien que le reporta preocupaciones que a él/ella u otros se les haya pedido o presionado para hacer algo ilegal o no ético? Explicar.

Respuesta:

9. ¿Cuáles procesos piensa que son más susceptibles al riesgo de fraude? ¿Por qué? Describir qué acciones ha tomado la administración para mitigar estos errores.

Respuesta:

10. ¿Qué factores generan presión significativa sobre la administración respecto a la información financiera?

Respuesta:

11. ¿Se ha identificado algún conflicto de interés (funcionarios o directores de la entidad) en el último año? Si es así, ¿cómo se trataron?

Respuesta:

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

ENTREVISTADO:

I-32 Matriz de riesgo de fraude

Matriz de Evaluación del Riesgo de Fraude

Entidad Auditada: _____
Año terminado: _____

Elaborado por: _____
Fecha: _____
Revisado por: _____
Fecha: _____

I-32

No.	Naturaleza del riesgo	Tipos de riesgos	Descripción del riesgo (**)	Incentivos y racionalización	Oportunidad del riesgo	Impacto en los estados financieros	Aseveraciones							Valoración preliminar	Pruebas sustantivas	
							EX	DO	I	V	O	E	CL			CO
1	Manipulación de información financiera	Reconocimiento de ingresos	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	Bajo	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							
2	Manipulación de información financiera	Elusión de los controles por parte de la administración	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	*opción*	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							
3	Manipulación de información financiera	Elusión de los controles por parte de la administración	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	*opción*	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							
4	Apropiación de activos	Robo de efectivo	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	*opción*	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							
5	Apropiación de activos	Robo de cuentas por cobrar	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	*opción*	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							
6	Apropiación de activos	Robo de activos fijos	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	*opción*	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							
7	Apropiación de activos	Uso indebido de activos	(Describir la forma en que se podría originar el riesgo)	(Indicar los incentivos, ejemplos; mala relación laboral, cargos temporales, sueldos fuera de mercado, bonos por metas de ingresos o utilidades, etc.)	(Indicar los controles existentes para prevenir el fraude, ejemplo; firmas mancomunadas, conciliaciones bancarias, análisis de CXC, inventarios físicos, revisión de EF, etc. o la falta de los mismos lo que daría la oportunidad de que se materialice.)	(Indicar las líneas de los estados financieros que tendrían impacto)	<input type="checkbox"/>	*opción*	(Indicar la referencia de las pruebas sustantivas para identificar o comprobar el riesgo de fraude)							

(**) Existen dos riesgos de fraude que es obligatorio de acuerdo a las NAGUN de ser evaluados y considerados sin excepción en todas las auditorías: además de los otros que sean identificados por los auditores:

No. 1 Riesgo de reconocimiento de ingresos, se debe incluir en todas las auditorías y en el caso de que no tengo probabilidad de ocurrencia se debiera incluir la siguiente frase: "Se refuta el riesgo de reconocimiento de ingresos" debido a que no hay probabilidad de que ocurra debido a que la entidad recibe sus ingresos de....., lo que permite confirmar que no son susceptibles de ser alterados.

No.2 La administración pueda "eludir, anular o evadir" los controles, se debe dejar siempre este riesgo y posteriormente con la evaluación del control interno y al probar los controles se podrá concluir si es posible que se materialice o no. Ej. Que exista un control para hacer transferencias bancarias sin embargo no hay quien

I-33 Materialidad

I-33

Elaborado por:
 Fecha:
 Revisado por:
 Fecha:

Materialidad de Auditoria

Entidad Auditada:
 Año terminado:

Materialidad General -MG-

<p>Punto de referencia: Debe ser un rubro que tenga mayor impacto e influencia en los estados presupuestarios o financieros</p>	<input type="checkbox"/> Total de ingresos <input type="checkbox"/> Total de gastos <input type="checkbox"/> Activos netos <input type="checkbox"/> Resultado antes de impuestos <input type="checkbox"/> Total presupuesto de ingresos <input type="checkbox"/> Total presupuesto de gastos <input type="checkbox"/> Otro (especificar)	<p>Seleccionar los elementos para seleccionar el punto de referencia:</p>	<input type="checkbox"/> Los ingresos determinan las actividades de la entidad. <input type="checkbox"/> Los ingresos son consistentes durante los últimos 3 o más años. <input type="checkbox"/> El presupuesto de gastos determina las actividades de la entidad. <input type="checkbox"/> Los gastos son consistente durante los últimos 3 o más años. <input type="checkbox"/> Los activos fijos representan las operaciones de la entidad. <input type="checkbox"/> El resultado del periodo es una representación fiel de la entidad. <input type="checkbox"/> Exceso de ingresos sobre egresos son consistentes durante los últimos 3 o más años. <input type="checkbox"/> deficit de ingresos sobre egresos son consistentes durante los últimos 3 o más años. <input type="checkbox"/> Otros rubros de estados presupuestarios y financieros tienen mayor representación.																					
<p>(Rubro seleccionado)</p>																								
<p>% Seleccionado:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Del</th> <th>Al</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Total de ingresos</td> <td>1%</td> <td>3%</td> </tr> <tr> <td>Total gastos</td> <td>1%</td> <td>3%</td> </tr> <tr> <td>Activos netos</td> <td>1%</td> <td>2.50%</td> </tr> <tr> <td>Resultado antes de impuestos</td> <td>5%</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>Total de ingresos presupuesto</td> <td>1%</td> <td>3%</td> </tr> <tr> <td>Total gastos presupuesto</td> <td>1%</td> <td>3%</td> </tr> </tbody> </table>			Del	Al	Total de ingresos	1%	3%	Total gastos	1%	3%	Activos netos	1%	2.50%	Resultado antes de impuestos	5%	10%	Total de ingresos presupuesto	1%	3%	Total gastos presupuesto	1%	3%	<p>3%</p>	
	Del	Al																						
Total de ingresos	1%	3%																						
Total gastos	1%	3%																						
Activos netos	1%	2.50%																						
Resultado antes de impuestos	5%	10%																						
Total de ingresos presupuesto	1%	3%																						
Total gastos presupuesto	1%	3%																						
<p>Materialidad General:</p>		-																						

Materialidad de Desempeño -MD-

<table border="1"> <thead> <tr> <th>%</th> <th>Del</th> <th>Al</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Error</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Riesgo bajo</td> <td>75%</td> <td>80%</td> </tr> <tr> <td>Riesgo medio</td> <td>60%</td> <td>70%</td> </tr> <tr> <td>Riesgo alto</td> <td>50%</td> <td>55%</td> </tr> </tbody> </table>	%	Del	Al	Error			Riesgo bajo	75%	80%	Riesgo medio	60%	70%	Riesgo alto	50%	55%	<p>75%</p>	<p>Razones de riesgo para seleccionar el conteo:</p>	<input type="checkbox"/> Primer auditoria de estados presupuestarios y financieros. <input type="checkbox"/> Historial con cambios significativos en estados presupuestarios y financieros. <input type="checkbox"/> Auditoria recurrente de estados presupuestarios y financieros. <input type="checkbox"/> Sin historial con cambios significativos en estados presupuestarios y financieros. <input type="checkbox"/> Sin historial de ajustes en los estados presupuestarios y financieros.
%	Del	Al																
Error																		
Riesgo bajo	75%	80%																
Riesgo medio	60%	70%																
Riesgo alto	50%	55%																
<p>Materialidad de desempeño:</p>		-																

Materialidad de Ajustes -MA-

<p>% Materialidad de ajustes:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Del</th> <th>Al</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Error</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Varios ajustes</td> <td>1%</td> <td>5%</td> </tr> <tr> <td>Pocos ajustes</td> <td>6%</td> <td>10%</td> </tr> </tbody> </table>		Del	Al	Error			Varios ajustes	1%	5%	Pocos ajustes	6%	10%	<p>5%</p>	<p>Registro de ajustes:</p>	<input type="checkbox"/> Se registraran todos los ajustes sin importar el monto. <input type="checkbox"/> Se registraran únicamente los ajustes mayores a la materialidad de ajustes.
	Del	Al													
Error															
Varios ajustes	1%	5%													
Pocos ajustes	6%	10%													
<p>Materialidad de ajustes:</p>		-													

Materialidad Específica Opcional (saldos, cuentas y transacciones)

<p>Rubro del estado financiero:</p>		<p>Motivos de calcular una materialidad especifica (Normalmente es por riesgos)</p>	
<p>% Aplicado (A juicio del auditor)</p>			
<p>Materialidad específica:</p>	-		

I-34 Analítica de evaluación de Estados Financieros

I-34

Formación de Expectativas

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Formación de expectativas		
Rubro	Análisis	Fuente
Efectivo (caja y bancos)	(Explicar el comportamiento de los flujos de efectivo utilizados; actividades de operación, inversión y financiamiento)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Cuentas por cobrar	(Explicar el comportamiento de las cuentas por cobrar en relación a los ingresos obtenidos en el periodo y los días de crédito concedidos)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Inventarios	(Explicar el comportamiento de las compras de inventario basada en la planificación de la demanda y las salidas de inventario)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Propiedad planta y equipo	(Explicar el comportamiento de base a las altas y bajas de activos durante el periodo)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Otros activos	(Explicar el comportamiento dependiendo de su naturaleza)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Cuentas por pagar	(Explicar el comportamiento en base a las compras efectuadas y los días de crédito negociados con proveedores)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública

Acreedores	(Explicar el comportamiento en base a las compras de bienes y servicios y los días de crédito negociados con proveedores y acreedores)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Ingresos diferidos	(Explicar el comportamiento en base a la política de reconocimiento de ingresos y movimientos de cargos y abonos de la cuenta durante el periodo)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Préstamos	(Explicar el comportamiento en base a las compras de bienes y servicios y los días de crédito negociados con proveedores y acreedores)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Prestaciones laborales	(Explicar el comportamiento en base al análisis de las provisiones realizadas y los pagos efectuados en el periodo)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Patrimonio	(Explicar el comportamiento en base al análisis de los cargos y abonos, podrían estar influenciados por los resultados del periodo)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Ingresos	(Explicar el comportamiento en base al pronóstico de ingresos, o bien realizar análisis de ingresos de acuerdo a naturaleza y tipo de ingresos. El análisis tiene que ser comparativo con el año anterior)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Gastos de operación	(Explicar el comportamiento en base al presupuesto de gastos, o bien análisis de tendencia de por lo menos los últimos 3 años)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Gastos de administración	(Explicar el comportamiento en base al presupuesto de gastos, o bien análisis de tendencia de por lo menos los últimos 3 años)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Gastos de nóminas	(Explicar el comportamiento en base al presupuesto de gastos, o bien análisis de tendencia de por lo menos los últimos 3 años)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración General <input type="checkbox"/> Entrevista con Administración Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública

Análítica Preliminar de Cifras de los Estados Financieros

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Evaluar la confiabilidad de los datos a utilizar:	Cotejado con Estados Financieros presentados	¥
	Cotejado con papeles de trabajo del año anterior	P

Materialidad de Desempeño:
(Incluya el monto calculado de la MD)

Balance general (Colocar el nombre de los rubros/cuentas)	Saldos Auditados		Variación	%	Inusual o No esperado		Si es inusual y el monto es igual o mayor a la MD explicar
	Año Corriente 31/12/20XX	Año Anterior 31/12/20YY			Si	No	
	¥	P					
Efectivo	100.00	80.00	20.00	25%		X	Si la diferencia es igual o mayor a la MD, se deberá investigar y explicar los motivos de la variación respecto a la expectativa formada. En el caso de que una variación sea inusual de acuerdo al juicio profesional del auditor aunque no alcance la MD deberá investigarla
Cuentas por cobrar	0.00	0.00	0.00	0%		X	Variación menor a la materialidad de desempeño.
Inventarios	0.00	0.00	0.00	0%			
Otros activos	0.00	0.00	0.00	0%			
Total de activos corrientes	100.00	80.00	20.00				
Propiedad planta y equipo	0.00	0.00	0.00	0%			
Total de activos	100.00	80.00	20.00				
Cuentas por pagar	0.00	0.00	0.00	0%			
Acreedores	0.00	0.00	0.00	0%			
Prestaciones laborales	0.00	0.00	0.00	0%			
Ingresos diferidos	0.00	0.00	0.00	0%			
Total de pasivos corrientes	0.00	0.00	0.00				
Préstamos	0.00	0.00	0.00	0%			
Patrimonio	0.00	0.00	0.00	0%			
Total pasivos y patrimonio	0.00	0.00	0.00	0%			
	100.00	80.00					

Estado de resultados (Colocar el nombre de los rubros/cuentas)	Año Corriente 31/12/20XX	Año Anterior 31/12/20YY	Variación	%	Inusual o No esperado		Explicación
	¥	P			Si	No	
	(En miles de Córdoba)						
Ingresos ordinarios	500.00	200.00	300.00	150%			Si la diferencia es igual o mayor a la MD, se deberá investigar y explicar los motivos de la variación respecto a la expectativa formada. En el caso de que una variación sea inusual de acuerdo al juicio profesional del auditor aunque no alcance la MD deberá investigarla
Otros ingresos	0.00	0.00	0.00	0%			
Total ingresos	500.00	200.00	300.00				
Gastos de operación	0.00	0.00	0.00	0%			
Gastos de administración	0.00	0.00	0.00	0%			
Nóminas	0.00	0.00	0.00	0%			
Exceso (deficit) ingresos sobre egreso	500.00	200.00	300.00				

I-35 Matriz de Riesgos y Controles



NOMBRE DE LA ENTIDAD
MATRIZ DE RIESGOS Y CONTROLES

Elaborado por:	Revisado por:	Aprobado por:
FC	RD	RS
24/01/2021	24/01/2021	24/01/2021

I-35

PROCESO / CICLO	EVENTO / FUENTE DEL RIESGO / SUBPROCESO	RIESGO	ELEMENTO DEL ESTADO FINANCIERO	ASEVERACIONES										VALORACION RIESGO INHERENTE		CONTROL	VALORACION DEL RIESGO DE CONTROL	RIESGO RESIDUAL	ENFOQUE		PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA al riesgo) (Respuesta			
				I	O	E	C	Cl	Ex	V	D/D	P	I	Calificación Total	SUSTANTIVO				CUMPLIMIENTO					
Contabilidad	Registro en el libro de banco.	Que no existan los saldos.	Efectivo en Caja y Bancos			X										3	3	ALTO	Conciliaciones Bancarias: Semanalmente, el responsable de tesorería solicita los estados de cuenta a las diferentes entidades financieras con las que trabaja la compañía o las genera automáticamente, con dichos estados se procede a cotejar los saldos mantenidos cada semana, asimismo, se identifican las operaciones y se concilian con el libro bancos de manera que se pueda obtener identificar el origen y destino de cada movimiento. Dicha conciliación es efectuada en hojas de cálculo (Excel) la cual finalmente es impresa y firmada por quien lo elabora. El responsable de tesorería es quien finalmente firma dicha conciliación.	2	MEDIO	X		a) Revisión de Conciliaciones Bancarias al 31.12.2021 b) Arqueo de caja al 31.12.2021 c) Confirmaciones externas al 31.12.2021
	Registro de partidas en moneda extranjera.	Que las cuentas en moneda extranjera no se encuentren valuadas correctamente.	Efectivo en Caja y Bancos										X			2	2	MEDIO	Valuación : Mensualmente, el analista contable, identifica los saldos de cuentas bancarias en moneda extranjera y efectúa un recálculo de la traducción a moneda local. Esto con el fin de comprobar que lo calculado por el sistema se esté efectuando correctamente. Dicho recálculo es efectuado en hojas de cálculo, la cual se imprime y se adjunta un print de pantalla de los calculado por el sistema, como soporte de la conciliación. Esto es revisado posteriormente por el responsable de precios.	2	MEDIO	X		a) Efectuar un recálculo de la conversión de partidas en ME a MN
															1	2	BAJO		1	BAJO				

Valoración del riesgo

- 3 ALTO
- 2 MEDIO
- 1 BAJO

Calificación del riesgo

- ALTO
- MEDIO
- BAJO

BIBLIOTECA DE RIESGOS

ACTIVOS FIJOS

LOGÍSTICA

ANTIPOSITA EMPLEADOS

CAJA CHICA

COMPRAS

CONTABILIDAD

MANTENIMIENTO

SELECCIÓN Y CONTRATACIÓN DE PERSONAL

TESORERÍA

CONCILIACIONES BANCARIAS

PROYECTOS

NÓMINA

GESTIÓN / GOBERNANZA

CONTROLES GENERALES DE TI



I-36 Análisis de riesgos de auditoría

Análisis Consolidado de Riesgos de Auditoría Identificados

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:
Fecha:
Revisado por:
Fecha:

I-36

Riesgo	Fuente	Probabilidad	Impacto	Valoración	Pruebas
Describe el riesgo identificado:	Seleccione el procedimiento de planeación donde identificó el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Aceptación y continuidad <input type="checkbox"/> Validar saldos iniciales <input type="checkbox"/> Análisis de actas <input type="checkbox"/> Análisis de contratos <input type="checkbox"/> Análisis de litigios/demandas <input type="checkbox"/> Entendimiento de la entidad <input type="checkbox"/> Entendimiento de control interno <input type="checkbox"/> Evaluación de fraude <input type="checkbox"/> Analítica de evaluación de riesgos <input type="checkbox"/> Otro procedimiento Si seleccionó "otro" explicar a detalle:	Indicar la probabilidad de ocurrencia de los eventos que materialicen el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Probabilidad alta de ocurrencia <input type="checkbox"/> Probabilidad media de ocurrencia <input type="checkbox"/> No es posible que ocurra 	Seleccione el impacto financiero del riesgo si llegare a suceder considerar la Materialidad de Desempeño: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Material <input type="checkbox"/> Inmaterial 	Valore el riesgo considerando la probabilidad de ocurrencia e impacto: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo Bajo <input type="checkbox"/> Riesgo Medio <input type="checkbox"/> Riesgo significativo 	
Describe el riesgo identificado:	Seleccione el procedimiento de planeación donde identificó el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Aceptación y continuidad <input type="checkbox"/> Validar saldos iniciales <input type="checkbox"/> Análisis de actas <input type="checkbox"/> Análisis de contratos <input type="checkbox"/> Análisis de litigios/demandas <input type="checkbox"/> Entendimiento de la entidad <input type="checkbox"/> Entendimiento de control interno <input type="checkbox"/> Evaluación de fraude <input type="checkbox"/> Analítica de evaluación de riesgos <input type="checkbox"/> Otro procedimiento Si seleccionó "otro" explicar a detalle:	Indicar la probabilidad de ocurrencia de los eventos que materialicen el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Probabilidad alta de ocurrencia <input type="checkbox"/> Probabilidad media de ocurrencia <input type="checkbox"/> No es posible que ocurra 	Seleccione el impacto financiero del riesgo si llegare a suceder considerar la Materialidad de Desempeño: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Material <input type="checkbox"/> Inmaterial 	Valore el riesgo considerando la probabilidad de ocurrencia e impacto: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo Bajo <input type="checkbox"/> Riesgo Medio <input type="checkbox"/> Riesgo significativo 	
Describe el riesgo identificado:	Seleccione el procedimiento de planeación donde identificó el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Aceptación y continuidad <input type="checkbox"/> Validar saldos iniciales <input type="checkbox"/> Análisis de actas <input type="checkbox"/> Análisis de contratos <input type="checkbox"/> Análisis de litigios/demandas <input type="checkbox"/> Entendimiento de la entidad <input type="checkbox"/> Entendimiento de control interno <input type="checkbox"/> Evaluación de fraude <input type="checkbox"/> Analítica de evaluación de riesgos <input type="checkbox"/> Otro procedimiento Si seleccionó "otro" explicar a detalle:	Indicar la probabilidad de ocurrencia de los eventos que materialicen el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Probabilidad alta de ocurrencia <input type="checkbox"/> Probabilidad media de ocurrencia <input type="checkbox"/> No es posible que ocurra 	Seleccione el impacto financiero del riesgo si llegare a suceder considerar la Materialidad de Desempeño: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Material <input type="checkbox"/> Inmaterial 	Valore el riesgo considerando la probabilidad de ocurrencia e impacto: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo Bajo <input type="checkbox"/> Riesgo Medio <input type="checkbox"/> Riesgo significativo 	
Describe el riesgo identificado:	Seleccione el procedimiento de planeación donde identificó el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Aceptación y continuidad <input type="checkbox"/> Validar saldos iniciales <input type="checkbox"/> Análisis de actas <input type="checkbox"/> Análisis de contratos <input type="checkbox"/> Análisis de litigios/demandas <input type="checkbox"/> Entendimiento de la entidad <input type="checkbox"/> Entendimiento de control interno <input type="checkbox"/> Evaluación de fraude <input type="checkbox"/> Analítica de evaluación de riesgos <input type="checkbox"/> Otro procedimiento Si seleccionó "otro" explicar a detalle:	Indicar la probabilidad de ocurrencia de los eventos que materialicen el riesgo: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Probabilidad alta de ocurrencia <input type="checkbox"/> Probabilidad media de ocurrencia <input type="checkbox"/> No es posible que ocurra 	Seleccione el impacto financiero del riesgo si llegare a suceder considerar la Materialidad de Desempeño: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Material <input type="checkbox"/> Inmaterial 	Valore el riesgo considerando la probabilidad de ocurrencia e impacto: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo Bajo <input type="checkbox"/> Riesgo Medio <input type="checkbox"/> Riesgo significativo 	

I-37 Determinación de Saldos Significativos

I-37

Entidad Auditada:

Año terminado:

Identificar las Clases de Transacciones, Saldos de Cuenta y Revelaciones Materiales

MATERIALIDAD DE DESEMPEÑO 10,000.00

Al nivel apropiado de la Ejecución Presupuestaria o de los Estados Financieros

N° Cuenta	Clases de Transacciones, Saldos de Cuenta y Revelaciones Materiales	Saldo Periodo Actual 31/12/2022	Cuantitativa Material	Cualitativa	Renglones / Cuentas sujetas a auditar
				SI / NO	
		218.455	Si		Si
		218.455	Si		Si
		12.859	Si		Si
		29.458	Si		Si
		18.127	Si		Si
		27.052	Si		Si
		25.798	Si		Si
		44.483	Si		Si
		41.167	Si		Si
		19.513	Si		Si
		34.888	Si		Si
		34.888	Si		Si
		4.352	No		No
		7.526	No		No
		4.609	No		No
		4.609	No		No
		13.794	Si		Si
		17.109	Si		Si
		8.000	No		No
		2.985	No		No
		2.985	No		No
		1.371	No		No
		1.615	No		No
		6.124	No		No
		3.197	No		No
		1.527	No		No
		1.400	No		No
		280.715	Si		Si
		194.723	Si		Si
		96.500	Si		Si
		22.800	Si		Si
		16.800	Si		Si
		15.600	Si		Si
		16.800	Si		Si
		10.700	Si		Si
		9.900	No		No
		1.950	No		No
		1.950	No		No
		39.979	Si		Si
		9.100	No		No
		9.100	No		No
		4.799.40	No		No
		2.840	No		No
		1.400	No		No
		5.850	No		No
		6.890	No		No
		56.617	Si		Si
		1.867	No		No
		497	No		No
		6.465	No		No
		1.770	No		No
		1.977	No		No
		19.720	Si		Si

I-38 Estrategias detalladas de pruebas de auditoria

I-38

Estrategias Detallada de Pruebas Auditoría

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Año terminado:

Estrategias de Pruebas de Auditoría															
Cuenta del EF	Monto	Riesgo determinado	Procesamiento de información financiera	Evaluación CGTI	Estrategia de pruebas	Pruebas de cumplimiento	Pruebas sustantivas	Aseveraciones							
								EX	DO	I	V	O	E	CL	CO
Efectivo	250,000	<input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo	<input checked="" type="checkbox"/> Automático <input type="checkbox"/> Automático a través de software <input type="checkbox"/> Procedimientos manuales	<input checked="" type="checkbox"/> CGTI son adecuados <input type="checkbox"/> CGTI son deficientes <input type="checkbox"/> NA realizar evaluación	<input type="checkbox"/> Confianza en controles <input type="checkbox"/> Confianza parcial en <input type="checkbox"/> Confianza sustantiva	<input type="checkbox"/> No se realizarán <input type="checkbox"/> Se realizarán las siguientes: 1) jkdsncjsdncjkds	<input type="checkbox"/> No se realizarán <input type="checkbox"/> Se realizarán las siguientes: 1) trckjsdncjkds 2) jkmjaksnxkaskoaj	<input type="checkbox"/>							
Gastos	-	<input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo	<input type="checkbox"/> Automático <input type="checkbox"/> Automático a través de software <input type="checkbox"/> Procedimientos manuales	<input type="checkbox"/> CGTI son adecuados <input type="checkbox"/> CGTI son deficientes <input type="checkbox"/> NA realizar evaluación	<input type="checkbox"/> Confianza en controles <input type="checkbox"/> Confianza parcial en <input type="checkbox"/> Confianza sustantiva	<input type="checkbox"/> No se realizarán <input type="checkbox"/> Se realizarán las siguientes:	<input type="checkbox"/> No se realizarán <input type="checkbox"/> Se realizarán las siguientes:	<input type="checkbox"/>							
Otros	-	<input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo	<input type="checkbox"/> Automático <input type="checkbox"/> Automático a través de software <input type="checkbox"/> Procedimientos manuales	<input type="checkbox"/> CGTI son adecuados <input type="checkbox"/> CGTI son deficientes <input type="checkbox"/> NA realizar evaluación	<input type="checkbox"/> Confianza en controles <input type="checkbox"/> Confianza parcial en <input type="checkbox"/> Confianza sustantiva	<input type="checkbox"/> No se realizarán <input type="checkbox"/> Se realizarán las siguientes:	<input type="checkbox"/> No se realizarán <input type="checkbox"/> Se realizarán las siguientes:	<input type="checkbox"/>							

I-39 Selección de Renglones y Materias (Solo para SICA)



I-39

Nombre de la Entidad
Selección de Renglones y Materias
Auditoría Financiera y de Cumplimiento del 1 de enero 20xx al 31 de diciembre 20xx

Elaborado por:	Revisado por:	Aprobado por:
FG	RO	NS
5/5/2023	10/5/2023	12/5/2023

Objetivo

Relacionar los renglones seleccionados que se auditarán con las materias del SICA.

Procedimiento

1. Obtenga el clasificador presupuestario por Objeto del Gasto.
2. Liste detalladamente los renglones de gasto que se seleccionaron para auditar.
3. Compare los renglones de gastos seleccionados para auditar con el subgrupo de gasto del clasificador presupuestario .

Nota 1: Los sub grupos de gastos que están en el clasificador presupuestario por objeto del gasto son el equivalente a las materias en SICA.

Nota 2: Los grupos de gastos que están en el clasificador presupuestario por objeto del gasto son el equivalente a los procesos en SICA.

Nota 3: Este papel de trabajo debe de documentarse previo a la realización del procedimiento 1.3 del SICA.

Código	Renglones	Materia (Sub Grupos de Gastos)	Procesos (Grupos de Gastos)	Monto
111	Salarios de personal permanente	Personal Permanente	Servicios Personales	
112	Décimo tercer mes personal permanente	Personal Permanente	Servicios Personales	

0.00
T

Para las auditorías de ejecución presupuestaria deben seleccionarse siempre las siguientes materias:

GASTOS
EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO
CUMPLIMIENTO A LOS PROCESOS (Siempre y cuando se revisen procesos de contratación)

T Sumado

I-40 Memorándum de Planeación



I-40

MEMORANDUM DE PLANEACIÓN

Entidad:

Referencia de P/T:

Período Terminado:

OBJETIVO

El objetivo de este papel de trabajo es resumir los principales resultados de la planificación de la auditoría.

Este es un modelo que puede ser adecuado a las características particulares de cada entidad.

ALCANCE

Este memorandum se prepara para condensar los principales procedimientos y diferentes aspectos que deberán tenerse en cuenta al momento de la realización de la auditoría.

CONTENIDO

- A. Introducción
- B. Antecedentes Generales
- C. Objetivos de la Auditoría
- D. Alcance de la Auditoría
- E. Marco de Información Financiera
- F. Uso del trabajo de Auditoría Interna
- G. Uso del trabajo de un Experto del Auditor
- H. Materialidad
- I. Procedimientos Generales
- J. Procedimientos para la Evaluación del Riesgo de Fraude
- k. Procedimientos en respuesta a los riesgos identificados por cuenta del Estado Financiero y Procesos
- L. Personal Asignado
- M. Informes a Presentar

A. INTRODUCCIÓN

En cumplimiento con lo establecido en la Norma de Auditoría Gubernamental, elaboramos el presente memorando de planeación, de Auditoría Financiera a la Ejecución Presupuestaria del XXXXXXXXXXXXX, por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 20XX, a fin de emitir una opinión de auditoría. Este memorando debe ser del conocimiento del equipo de auditoría asignado y discutido en la reunión de inicio del trabajo.

B. ANTECEDENTES GENERALES

Esta auditoría se realiza de conformidad a credencial con referencia (Indicar la referencia), de fecha (indicar fecha), la cual tiene su origen en la decisión del Consejo Superior de la Contraloría General de la República para practicar una auditoría de (tipo de auditoría) a los (Componente, Rubro o Cumplimiento de Ley) por el (Período), de la (Entidad u Organismo), departamento de (si aplica), de conformidad al plan anual de auditoría 20xx, de la dirección de (especificar), de la Dirección General de Auditoría.

C. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

General
Específicos

D. ALCANCE DE LA AUDITORÍA

E. MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

F. USO DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

G. USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

H. MATERIALIDAD

Punto de referencia:	Gastos	Importe:	235,697,542.00
Tipo de Materialidad	%	Importe	Justificación
Materialidad General			
Materialidad de desempeño			
Materialidad de ajustes			
Materialidad específica			No se consideró calcular una materialidad específica

I. PROCEDIMIENTOS GENERALES

J. PROCEDIMIENTOS PARA LA EVALUACIÓN DE RIESGOS DE FRAUDE

Tipo de riesgo de fraude	Procedimientos de auditoría
Reconocimiento de Ingresos	
Elusión de los controles por parte de la dirección	

K. PROCEDIMIENTOS EN RESPUESTA A LOS RIESGOS IDENTIFICADOS POR CUENTA DEL ESTADO FINANCIERO Y PROCESOS

Sub grupo / Renglón / Cuenta	Importe	Aseveraciones	Procedimientos de auditoría
Procesos	Líneas del EF que puede afectar	Aseveraciones	Procedimientos de auditoría

L. PERSONAL ASIGNADO

Nombre Completo	Cargo	Correo Electrónico

M. INFORMES A PRESENTAR

- Informe Ejecutivo
- Dictamen sobre la ejecución presupuestaria y sus notas
- Informe sobre el control interno y los hallazgos de auditoría

Comentarios y Observaciones Finales:

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-41 Lista de Chequeo para la fase de Planeación



I-41

**Dirección de Auditoría de (Especificar)
Lista de chequeo para la fase de Planeación de la Auditoría**

No.	Productos	Nivel de cumplimiento			Comentarios
		Si	No	N/A	
1	Carta credencial				
2	Resumen de plan y costos de auditoría y fechas estimadas				
3	Cronograma de auditoría				
4	Notificaciones de inicio de auditoría (debido proceso)				
5	Evaluación de competencias del equipo				
6	Evaluación de expertos y especialistas				
7	Declaración de Independencia y conflictos de interés				
8	Declaración de Independencia del equipo auditor				
9	Certificado de Confidencialidad				
10	Carta de acuerdo del compromiso				
11	Acta de reunión de inicio del equipo auditor				
12	Acta de reunión de inicio de auditoría				
13	Entendimiento de la Entidad				
14	Evaluación del Marco de Información Financiera MIF				
15	Encargos Iniciales - Saldos de apertura				
16	Solicitud de confirmación de asesores legales				
17	Análisis de demandas y litigios				
18	Cuestionario de Control Interno por áreas específicas				
19	Prueba de Recorrido de procesos				
20	Entendimiento evaluación del control interno por componentes				
21	Análisis de contratos suscritos				
22	Análisis de actas o minutas de decisiones				
23	Evaluación del trabajo de auditoría interna				
24	Evaluación de estimaciones contables				
25	Entrevista de indagación de entidad en funcionamiento				
26	Evaluación del Entorno de tecnologías de información en la entidad				
27	Evaluación de Partes Relacionadas				
28	Indagaciones de riesgos de fraude				
29	Matriz de riesgos de fraude				
30	Matriz de Riesgos y Controles				
31	Materialidad				
32	Analítica de evaluación de estados financieros				
33	Análisis de riesgos de auditoría				
34	Determinación de los Saldos Significativos				
35	Estrategia detalladas de pruebas auditoría				
36	Selección de Renglones y Materias (Solo para SICA)				
37	Memorandum de planeación				
38	Programa de auditoría				

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-42 Lista de Chequeo para la fase de Realización

I-42



**Dirección de Auditoría de (Especificar)
Lista de chequeo para la fase de Realización**

No.	Lista de Chequeo	Nivel de cumplimiento			Comentarios
		Sí	No	N/A	
1	¿Contienen los papeles de trabajo documentación adecuada para respaldar la debida realización de todos los procedimientos establecidos en la planeación y en los programas de Auditoría?				
2	¿Están los papeles de trabajo organizados de manera lógica, son completos y están adecuadamente ordenados y referenciados con todos los PT's que se relacionan?				
3	¿Cada sección incluye una copia del programa de auditoría?				
4	¿Los programas de auditoría reflejan los pasos detallados realizados, referencia a la documentación respaldatoria y firma e iniciales de los miembros del equipo que realizaron el trabajo y la fecha de finalización?				
5	¿Si se realizaron procedimientos de Auditoría adicionales o modificados en comparación con los previstos en la etapa de planeación, contienen los papeles de trabajo la documentación adecuada para su respaldo y aprobación por parte del Responsable de la Dirección de Auditoría / Delegados/ ¿Socio de firma CPI, o Auditor Interno?				
6	¿Si se utilizó y aplicó para efecto del alcance y selección de muestra la evaluación y calificación del riesgo de auditoría, según lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua? ¿Se analizaron los resultados y se dejó documentado estos?				
7	¿Si se utiliza el trabajo de un especialista (mencionar especialidad), contienen los papeles de trabajo evidencia de las actividades realizadas en la auditoría y sus hallazgos determinados?				
8	Se definió la Realización de procedimientos sustantivos de auditoría				
9	Se encuentra elaborada la Prueba de la eficacia operativa de los controles claves				
10	¿Es evidente que se han realizado todos los procedimientos de auditoría necesarios para respaldar las conclusiones obtenidas para los ciclos de transacciones evaluados?				
11	Los hallazgos provienen del resultado de las pruebas de auditoría y estos están soportados con evidencia suficiente y apropiada.				
12	Las conclusiones sobre las transacciones analizadas contienen: Referencia al trabajo de auditoría sobre el cual se basa la conclusión Referencia a cualquier excepción de auditoría significativa Mención de si la satisfacción de auditoría planificada pudo ser obtenida Expresión de una opinión/conclusión Resumen de los temas significativos sobre aspectos, de auditoría y de otro tipo, relativos al componente, de los que el equipo haya tomado conocimiento Resumen de los errores ajustados y no ajustados Resumen de las debilidades de control Considerando los objetivos y resultados obtenidos				
13	Todos los puntos de revisión emitidos como parte del control de calidad de la auditoría han sido atendidos y cerrados por los miembros del equipo respectivo.				
14	¿Se han obtenido una carta salvaguarda apropiada de la administración de la Entidad u Organismo en cumplimiento a los objetivos y resultados obtenidos, o en su defecto, se han adoptado y registrado procedimientos alternativos apropiados?				
15	¿Todos los papeles de trabajo presentan evidencias de revisión y aprobación por parte del Auditor A, ¿Auditor Supervisor y el Responsable de la Dirección de Auditoría, Delegados ¿Socio de firma CPI, o Auditor Interno? El que aplique				
16	¿Surge de las fechas contenidas en los papeles de trabajo que las respectivas revisiones se realizaron oportunamente y antes de la fecha de emisión del informe?				
17	¿Se han mantenido actualizado, distribuido y totalizado el control de tiempo?				
18	¿Se analizó, explicó y justificó la variación significativa existente entre el tiempo real incurrida en la ejecución del trabajo y el presupuestado?, se elaboró la liquidación de costo como soporte de estas variaciones.				
19	Todos los papeles conformados se encuentran debidamente referenciados con todos los papeles de trabajo que tienen vínculo.				

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-43 Lista de Chequeo para la fase de Informe



I-43

**Dirección de Auditoría de (Especificar)
Lista de chequeo para la fase de Informe**

No.	Lista de Chequeo	Nivel de cumplimiento			Comentarios
		Si	No	N/A	
1	Actualización de Declaración de Independencia y conflicto de interés				
2	Actualización Solicitud de confirmación de asesores legales				
3	Evaluación de actualización de las materialidades				
4	Analítica de evaluación de Estados Financieros Final				
5	Evaluación impacto de errores				
6	Entrevista de indagaciones y análisis de eventos posteriores				
7	Acta de comunicación de resultados preliminares				
8	Carta de Representación				
9	El informe es preparado basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad, verifico la exactitud de los hechos con la entidad auditada?				
10	¿Incluye el informe una expresión inequívoca de nuestra opinión sobre los Estados financieros o el Informe de Cierre de los Ingresos y Egresos por el año finalizado al 31 de diciembre de 201x?				
11	La fecha del informe es correcta y coincide con la carta de representación? O la última diligencia desarrollada				
12	¿Identifica el informe a quiénes está dirigido?				
13	¿Es el informe apropiado a la luz de la información proporcionada al caso de la Auditoría Financiera al Estados financieros o al Informe de Cierre de los Ingresos y Egresos por el año finalizado al 31 de diciembre del 20xx?				
14	¿Si el informe fue emitido en una fecha bastante posterior a la fecha en que finalizamos nuestro trabajo de campo, se realizaron procedimientos de auditoría adicionales para revisar cualquier hecho posterior significativo hasta la fecha de emisión?				
15	¿Está el informe exento de errores ortográficos o aritméticos?				
16	¿El informe de Auditoría, tiene pronunciamientos sobre todos los objetivos de auditoría con base en la evidencia obtenida por los auditores?				
17	¿Se trasladaron los hallazgos a las competencias, Asesor de la Calidad Legal?				
18	¿Existe el análisis de los alegatos para determinar el desvanecimiento total o parcial de los resultados preliminares descrito en el acta de análisis de los alegatos?				
19	¿Se entregan los soportes necesarios para sustentar los hallazgos desvanecidos o como los que quedan en firmes?				
20	¿Son consistentes las observaciones con los resultados de los procedimientos aplicados?				

PREPARADO por:

REVISADO por:

I-44 Actualización de Declaración de Independencia y conflicto de interés



I-44

ACTUALIZACIÓN DE INDEPENDENCIA Y CONFLICTO DE INTERESES

Entidad auditada:

Periodo auditado:

Hemos aplicado el Sistema de Integridad de la Contraloría General de la República de Nicaragua y las Normas de Auditoría Gubernamental NAGUN y confirmamos que hemos sido independientes en el desarrollo de nuestro trabajo de auditoría realizado a la entidad anteriormente mencionada en el periodo antes indicado y a la fecha de esta declaración XXXX. Confirmamos que a nuestro leal saber no ha existido ningún tipo de conflicto de interés que pueda afectar la credibilidad del equipo de auditoría en el desarrollo del trabajo realizado.

Entendemos también que Independencia es:

1. **Independencia mental:** que es el estado mental que permite dar una opinión sin ser afectado por influencias que puedan comprometer el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, y que ejercite objetividad y escepticismo profesional;
2. **Independencia en apariencia:** que es evitar que hechos o circunstancias significativas puedan llevar a un tercero debidamente informado, aun con salvaguardas, a concluir razonablemente que el equipo de auditoría o un miembro del equipo de auditoría, tengan comprometida su integridad, objetividad y escepticismo profesional.

Entendemos que un conflicto de interés puede surgir:

- al tener relación de parentesco de consanguinidad o afinidad con servidores públicos en capacidad de tomar decisiones relevantes.
- al tener relaciones oficiales, profesionales, personales, sociales o financieras con la (entidad u organismo), departamento de (indicar), y los servidores públicos sujetos a auditoría, ni ningún tipo de interés comercial, profesional, financiero o económico con las actividades sujetas a auditoría.
- al desempeñar servicios remunerados dentro de la estructura de la Entidad auditada.

Miembro del Staff	Nombre	Firma
Director Específico		
Coordinador Jurídico		
Supervisor de Auditoría		
Auditor A		
Auditor B		
Asesor de la Calidad Legal de Auditoría		
Audito en Control de Obras Públicas		

I-45 Actualización Solicitud de confirmación de asesores legales

Esta carta debe ser impresa en papel membrete de la Entidad

Ciudad, Fecha

Señores:
Nombre del abogado
Nombre del despacho
Dirección

Estimados señores:

Los auditores de la **Contraloría General de la República de Nicaragua** están efectuando auditoría financiera de los **estados financieros** de **Nombre de la Entidad** al ____ de ____ de _____. En relación con este trabajo, les agradecemos informarles directamente a ellos sobre la existencia de cualquier litigio, demanda, a favor o en contra de nuestra entidad de las cuales ustedes tengan conocimiento hasta la fecha. Su respuesta deberá incluir la siguiente información:

1. Una descripción de la naturaleza judicial o extrajudicial del litigio en que se encuentre involucrada la Entidad.
2. Una evaluación sobre la posibilidad de una sentencia desfavorable y una estimación, si es posible, de una pérdida potencial.
3. Una descripción de las reclamaciones posibles o contingencias que ustedes consideren puedan ser entabladas en el futuro. Favor indicar montos, si es posible.
4. Cualquier otro convenio que afecte directa o indirectamente la situación financiera de la Entidad.

Les agradecemos enviar la información antes indicada directamente a la siguiente dirección:

Contraloría General de la República de Nicaragua
Pista Juan Pablo Segundo II, frente a DICEGSA, Managua.
Apartado Postal 48
Dirección General de Auditoría
E-Mail: [Correo del director específico o supervisor de auditoría](#)

Muy atentamente, por
Nombre de la entidad.

Firma y nombre de la persona autorizada

I-46 Evaluación de actualización de las materialidades

I-46

Análisis de Actualización de las Materialidades

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:
Fecha:
Revisado por:
Fecha:

Procedimiento	Resultado
1 Documentar los motivos de actualización de las materialidades.	<p>Seleccionar una opción únicamente:</p> <p><input type="checkbox"/> Ajustes y reclasificaciones en las cifras de los EP o EF</p> <p><input type="checkbox"/> Cambio de punto de referencia de calculo</p> <p><input type="checkbox"/> No hay ningún cambio, pero se documentará el procedimiento</p> <p>Si seleccionó cambio en punto de referencia detallarlo:</p> <input type="text"/>
2 Documentar el impacto de la actualización de las materialidades.	<p>Seleccionar una opción únicamente:</p> <p><input type="checkbox"/> Existe impacto en la estrategia de pruebas</p> <p><input type="checkbox"/> No se considera impacto en la estrategia de pruebas</p> <p><input type="checkbox"/> No hay ningún cambio, pero, se documentará el procedimiento</p> <p>Si seleccionó que existe impacto detallarlo:</p> <input type="text"/>
3 Documentar los rubros de los estados presupuestarios y financieros que fueron impactados por la actualización de la materialidades.	<p>Detallar los rubros de los estados presupuestarios y financieros:</p> <input type="text"/> (Rubro...) <input type="text"/> (Rubro...) <input type="text"/> (Rubro...) <input type="text"/> (Rubro...) <input type="text"/> (Rubro...)
4 Documentar si la actualización fue compartida y autorizada por el auditor líder de la auditoría.	<p>Seleccionar una opción únicamente:</p> <p><input type="checkbox"/> El auditor líder fue informado y esta en acuerdo</p> <p><input type="checkbox"/> El auditor líder rechaza los cambios en punto de referencia</p> <p><input type="checkbox"/> No hay ningún cambio, pero, se documentará el procedimiento</p> <p>Si seleccionó rechazo en cambios de punto de referencia detallar:</p> <input type="text"/>
5 Concluir sobre el impacto de la actualización de la materialidad en la auditoría.	<p>Seleccionar las opciones aplicables:</p> <p><input type="checkbox"/> Impacto en los errores identificados previamente</p> <p><input type="checkbox"/> Impacto en la estrategia de pruebas determinada</p> <p><input type="checkbox"/> Impacto en la opinión de auditoría</p> <p><input type="checkbox"/> No tiene ningún impacto en la auditoría</p> <p>Ver comparativo de montos actualizados en hoja actualización</p>

I-46

Evaluación de Actualización de las Materialidades

Elaborado por:
 Fecha:
 Revisado por:
 Fecha:

Entidad Auditada:

Año terminado:

Punto de referencia utilizado en la actualización:	<input type="checkbox"/> El mismo punto de referencia que en etapa de planificación <input type="checkbox"/> Diferente punto de referencia que en etapa de planificación Si se seccionó diferente punto de referencia detallar el utilizado: <input style="width: 100%;" type="text"/>
----------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Comparar Materialidad General (MG)	Planificación	Actualizada	Variación	%
	-	-	-	0%

Comparar Materialidad de Desempeño (MD)	Planificación	Actualizada	Variación	%
	-	-	-	0%

Comparar Materialidad de Ajustes (MA)	Planificación	Actualizada	Variación	%
	-	-	-	0%

Impacto en la estrategia: (Seleccione únicamente una opción)	<input type="checkbox"/> Ninguno, porque no hay ninguna variación <input type="checkbox"/> Ninguno, porque la materialidad actualizada es mayor a la planificación <input type="checkbox"/> Ninguno, porque la materialidad actualizada es menor a la planificación, pero sin impacto en los errores materiales <input type="checkbox"/> Cambio de estrategia, porque la materialidad actualizada es menor a la de Planificación y tiene impacto en los errores materiales
------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Acciones si tiene impacto en la estrategia:	<input type="checkbox"/> Revisar las muestras de todas la pruebas con la materialidad actualizada <input type="checkbox"/> Revisar únicamente muestras de las pruebas que respondan a riesgo significativo <input type="checkbox"/> Cambio de punto de referencia para determinar la materialidad <input type="checkbox"/> No aplica
----------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

I-47 Analítica de evaluación de Estados Financieros Final

I-47

Formación de Expectativas

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Formación de expectativas		
Rubro	Análisis	Fuente
Efectivo (caja y bancos)	(Explicar el comportamiento de los flujos de efectivo utilizados; actividades de operación, inversión y financiamiento)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Cuentas por cobrar	(Explicar el comportamiento de las cuentas por cobrar en relación a los ingresos obtenidos en el período y los días de crédito concedidos)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Inventarios	(Explicar el comportamiento de las compras de inventario basada en la planificación de la demanda y las salidas de inventario)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Propiedad planta y equipo	(Explicar el comportamiento de base a las altas y bajas de activos durante el período)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Otros activos	(Explicar el comportamiento dependiendo de su naturaleza)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública

Cuentas por pagar	(Explicar el comportamiento en base a las compras efectuadas y los días de crédito negociados con proveedores)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Acreedores	(Explicar el comportamiento en base a las compras de bienes y servicios y los días de crédito negociados con proveedores y acreedores)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Ingresos diferidos	(Explicar el comportamiento en base a la política de reconocimiento de ingresos y movimientos de cargos y abonos de la cuenta durante el período)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Préstamos	(Explicar el comportamiento en base a las compras de bienes y servicios y los días de crédito negociados con proveedores y acreedores)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Prestaciones laborales	(Explicar el comportamiento en base al análisis de las provisiones realizadas y los pagos efectuados en el período)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública
Patrimonio	(Explicar el comportamiento en base al análisis de los cargos y abonos, podrían estar influenciados por los resultados del período)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información pública

Ingresos	(Explicar el comportamiento en base al pronóstico de ingresos, o bien realizar análisis de ingresos de acuerdo a naturaleza y tipo de ingresos. El análisis tiene que ser comparativo con el año anterior)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información publica <input type="checkbox"/>
Gastos de operación	(Explicar el comportamiento en base al presupuesto de gastos, o bien análisis de tendencia de por lo menos los últimos 3 años)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información publica <input type="checkbox"/>
Gastos de administración	(Explicar el comportamiento en base al presupuesto de gastos, o bien análisis de tendencia de por lo menos los últimos 3 años)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información publica <input type="checkbox"/>
Gastos de nóminas	(Explicar el comportamiento en base al presupuesto de gastos, o bien análisis de tendencia de por lo menos los últimos 3 años)	<input type="checkbox"/> Actas/Minutas <input type="checkbox"/> Información legal /Contratos <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia General <input type="checkbox"/> Entrevista con Gerencia Financiera <input type="checkbox"/> Análisis de cifras <input type="checkbox"/> Información publica <input type="checkbox"/>

Estados Financieros Ajustados

I-48

Evaluar Impacto de Errores en los Estados Financieros

Auditado:

Año terminado:

Elaborado por:
Fecha:
Revisado por:
Fecha:

Actualizar ajustes y re clasificaciones

Rubros de los estados financieros	31/12/20XX	Ajustes y re clasificaciones		31/12/20XX	Error Material
	Saldos/montos contables	No registrados Debe (Haber)	Registrados Debe (Haber)	Saldos/montos ajustados	

Estado de situación financiera

Efectivo y equivalente de efectivo	-	-	-	-	Libre de error
Cuentas por cobrar	-	-	-	-	Libre de error
Otras cuentas por cobrar	-	-	-	-	Libre de error
Inventarios	-	-	-	-	Libre de error
Gastos pagados por anticipado	-	-	-	-	Libre de error
Otros activos corrientes	-	-	-	-	Libre de error
Activo no corriente	-	-	-	-	Libre de error
Inversiones	-	-	-	-	Libre de error
Propiedades de inversión	-	-	-	-	Libre de error
Propiedad, plante y equipo	-	-	-	-	Libre de error
Otros activos no corrientes	-	-	-	-	Libre de error
Total Activos	-	-	-	-	
Pasivo y patrimonio	-	-	-	-	Libre de error
Pasivo corriente	-	-	-	-	Libre de error
Cuentas por pagar	-	-	-	-	Libre de error
Otros pasivos corrientes	-	-	-	-	Libre de error
Deudas a largo plazo	-	-	-	-	Libre de error
Pasivo no corriente	-	-	-	-	Libre de error
Deudas a largo plazo	-	-	-	-	Libre de error
Obligaciones previsionales y	-	-	-	-	Libre de error
Pasivo por concesiones	-	-	-	-	Libre de error
Otras provisiones	-	-	-	-	Libre de error
Patrimonio	-	-	-	-	Libre de error
Hacienda Nacional	-	-	-	-	Libre de error
Resultados no realizados	-	-	-	-	Libre de error
Resultados acumulados	-	-	-	-	Libre de error
Total pasivo y patrimonio	-	-	-	-	

Materialidad General: 258,969.00

Materialidad de Ajustes: 25,963.00

Análisis de Opinión

I-48

Análisis de la Opinión de Auditoría

Elaborado por: [Redacted]
Fecha: [Redacted]
Revisado por: [Redacted]
Fecha: [Redacted]

Auditado:

Año terminado:

Monto total de los errores no corregidos	-
% de errores en relacion a los activos totales	0%
Monto total de los errores por información no recibida	-
Cantidad de rubros de Estados financieros con incorrecciones materiales	-

Opinión de auditoría elegida	<input type="checkbox"/> Opinión con parrafo de énfasis: No hay errores materiales en los rubros de los estados financieros, pero, hay tema importante que revelar. <input type="checkbox"/> Opinión limpia: Los estados financieros están libres de incorrecciones materiales. <input type="checkbox"/> Opinión con salvedades: Los estados financieros tienen uno o dos errores materiales como máximo en sus rubros. <input type="checkbox"/> Opinión adversa: Los estados financieros tienen más de dos errores en sus rubros y son materiales y generalizados. <input type="checkbox"/> Abstención de opinión: Los estados financieros podrían tener "n" cantidad de errores materiales porque no se logró obtener información para auditar varios de sus rubros.
-------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



Criterios Opinión Modificada

Criterios para Opinión Modificada

I-48

Análisis para la opinión modificada:		Juicio del auditor sobre los efectos posibles sobre los estados financieros con errores materiales (no corregidos a través de ajustes)	
		Errores materiales en una o máximo dos líneas específicas de los estados financieros.	Errores materiales en más de dos líneas de los estados financieros y que sean generalizados.
			
Estados financieros tienen errores significativos (Ajustes no corridos mayores a la materialidad)		Opinión con salvedades (si existe un error en una o dos líneas específicas de los estados financieros)	Opinión negativa (si existen varios errores en varias líneas de los estados financieros y son generalizados).
No se obtuvo evidencia de auditoría en cuentas y líneas de estados financieros.		Opinión con salvedades (si la evidencia no obtenida es de una o dos líneas específicas de los estados financieros)	Abstención de opinión (si la evidencia no obtenida es de varias líneas de los estados financieros y son generalizados).

Limitación al Alcance



I-49

Cedula de evaluación de errores

Auditado:

Año terminado:

Materialidad General:

C\$ 7,500,000

Materialidad de desempeño:

C\$ 6,750,000

Materialidad de ajustes:

C\$ 75,000

No.	Referencia	Materia	Nombre del Renglon	EJECUCION PRESUPUESTARIA					Totales	Causa de la limitación	Respuesta de la administración
				Grupo 1 Servicios Personales	Grupo 2 Servicios No Personales	Grupo 3 Materiales y Suministros	Grupo 4 Activos No Financieros	Grupo 5 Transferencias, Subsidios y Donaciones Corrientes			
TOTALES				C\$ -	C\$ -	C\$ -	C\$ -	C\$ -	C\$ -		

MATERIALIDAD GENERAL	
TOTAL DE LIMITANTES	C\$ -
DIFERENCIA	C\$ -

Indicar si el acumulado de errores modifica la opinión:



Errores de Revelación

I-49

Resumen de Errores de Revelación

Auditado:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Resumen de Errores de Revelación

Título de la revelación	Descripción del Error de Revelación	Referencia a prueba realizada	Monto de Error de Revelación (si aplica)	Respuesta de la Administración al Error de Revelación	Naturaleza del Error	Causa del Error	Razón de la Administración para no efectuar la revelación



Análisis de Opinión

I-49

Análisis de la Opinión de Auditoría

Auditado:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Monto total de los errores no corregidos	8,000,000.00
% de errores en relacion a el total de la ejecución presupuestaria	3%
Monto total de los errores por información no recibida	#¡VALOR!
Cantidad de rubros de Estados financieros con incorrecciones materiales	2

Opinión de auditoría elegida	<input type="checkbox"/> Opinión con parrafo de énfasis: No hay errores materiales en los rubros de los estados financieros, pero, hay tema importante que revelar.
	<input type="checkbox"/> Opinión limpia: Los estados financieros están libres de incorrecciones materiales.
	<input type="checkbox"/> Opinión con salvedades: Los estados financieros tienen uno o dos errores materiales como máximo en sus rubros.
	<input type="checkbox"/> Opinión negativa: Los estados financieros tienen más de dos errores en sus rubros y son materiales y generalizados.
	<input type="checkbox"/> Abstención de opinión: Los estados financieros podrían tener "n" cantidad de errores materiales porque no se logró obtener información para auditar varios de sus rubros.



Criterios para Opinión Modificada

Criterios para Opinión Modificada

I-49

Análisis para la opinión modificada:		Juicio del auditor sobre los efectos posibles sobre los estados financieros con errores materiales (no corregidos a través de ajustes)	
		Errores materiales en una o máximo dos líneas específicas de los estados financieros.	Errores materiales en más de dos líneas de los estados financieros y que sean generalizados.
		↕	↕
Estados financieros tienen errores significativos (Ajustes no corridos mayores a la materialidad)	↔	Opinión con salvedades (si existe un error en una o dos líneas específicas de los estados financieros)	Opinión negativa (si existen varios errores en varias líneas de los estados financieros y son generalizados).
No se obtuvo evidencia de auditoría en cuentas y líneas de estados financieros.	↔	Opinión con salvedades (si la evidencia no obtenida es de una o dos líneas específicas de los estados financieros)	Abstención de opinión (si la evidencia no obtenida es de varias líneas de los estados financieros y son generalizados).

I-50 Entrevista de indagaciones y análisis de eventos posteriores

Entrevista

I-50

Entrevistas de Indagaciones de Eventos Posteriores

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Año terminado:

Entendimiento	Resultado
<p>1 ¿ Se realizan procedimientos para evaluar y dar seguimiento a los litigios, reclamos o juicios en los que esté involucrada la institución? ¿Quiénes participan en este análisis?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si se evalúan y siguen los litigios</p> <p><input type="checkbox"/> No se evalúan ni se siguen los litigios</p> <p>Si se evalúan explicar a detalle:</p> <input type="text"/>
<p>2 ¿ Existen posibles contingencias o pérdidas materiales que puedan afectar la situación financiera de la entidad y que debamos de divulgar dentro de la opinión de auditoría?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Hay contingencias y pérdidas materiales</p> <p><input type="checkbox"/> No hay contingencias y pérdidas materiales</p> <p>Si existencia contingencias y pérdidas explicar a detalle:</p> <input type="text"/>
<p>3 ¿ Existe a la fecha algún compromiso con sus empleados por concepto de salarios atrasados, incumplimiento en el prestaciones laborales u atrasos en los pagos de las cargas sociales?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay compromisos laborales pendientes</p> <p><input type="checkbox"/> No hay compromisos laborales pendientes</p> <p>Si existen compromisos pendientes explicar a detalle:</p> <input type="text"/>
<p>4 ¿ Existencia de algún evento posterior que tenga un impacto importante sobre las cifras contables o la situación en general de la entidad a la fecha?</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay eventos posteriores de impacto en la entidad</p> <p><input type="checkbox"/> No hay eventos posteriores de impacto en la entidad</p> <p>Si existen de eventos posteriores explicar a detalle:</p> <input type="text"/>
<p>5 ¿ Existencia de problemas de entidad en funcionamiento?</p> <p>Recortes presupuestarios</p> <p>Cambios en la legislación</p> <p>Problemas para generar flujos de efectivo</p> <p>Problemas para cumplir con obligaciones</p> <p>Privatización</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si hay problemas de entidad en funcionamiento</p> <p><input type="checkbox"/> No hay problemas de entidad en funcionamiento</p> <p>Si hay problemas de entidad en funcionamiento explicar a detalle:</p> <input type="text"/>
<p>6 Concluir respecto a lo siguiente:</p> <p>Existencia de eventos posteriores relevantes a la emisión de los estados presupuestarios y financieros.</p> <p>Impacto en la opinión de auditoría</p>	<p>Seleccionar la respuesta aplicable:</p> <p><input type="checkbox"/> Si existen eventos posteriores relevantes a los EP y EF</p> <p><input type="checkbox"/> No existen eventos posteriores relevantes a los EP y EF</p> <p><input type="checkbox"/> Sin impacto en la opinión</p> <p><input type="checkbox"/> Opinión calificada (con salvedad)</p> <p><input type="checkbox"/> Opinión adversa</p> <p>Abstención de opinión</p> <p>Detalle de los eventos posteriores relevantes identificados:</p> <input type="text"/>

Análisis de Eventos Posteriores

I-50

Analítica de Eventos Posteriores

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Hemos definido como umbral de transacciones inusuales o inesperadas, aquellas variaciones que sean mayores a nuestra materialidad de desempeño (C\$00,000,000)

Estado de Situación Financiera	Cifras 31/xx/20XX	Saldos Auditados 31/12/20YY	Variación	%	Evento Posterior		Comentario
					Si	No	
Efectivo			-	0%	X		Si existe una variación significativa es posible que exista un evento posterior.
Cuentas por cobrar	-	-	-	0%		X	
Inventarios	-	-	-	0%			
Otros activos	-	-	-	0%			
Total de activos corrientes	-	-	-				
Propiedad planta y equipo	-	-	-	0%			
Total de activos	-	-	-				
Cuentas por pagar	-	-	-	0%			
Acreedores	-	-	-	0%			
Prestaciones laborales	-	-	-	0%			
Ingresos diferidos	-	-	-	0%			
Total de pasivos corrientes	-	-	-				
Préstamos	-	-	-	0%			
Patrimonio	-	-	-	0%			
Total pasivos y patrimonio	-	-	-				

Actas o Minutas de Decisiones

I-50

Elaborad
Fecha:
Revisad
Fecha:

Análisis de Actas o Minutas de Decisiones

Entidad Auditada:

Año terminado:

Fecha Acta/Minuta	Número Acta/Minuta	Puntos relevantes	Impacto en el estado presupuestario y financiero	Riesgo identificado
(Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	(Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado.	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
(Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	(Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado.	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo
(Indicar la fecha de suscripción)	(Indicar el número o referencia)	(Realizar un resumen del contenido, considerando únicamente temas relevantes para la entidad; De preferencia el procedimiento debería realizarse por un miembro experimentado.	(Describir el rubro del EP y EF que tiene impacto)	Evaluación preliminar del riesgo: <input type="checkbox"/> Riesgo significativo <input type="checkbox"/> Riesgo medio <input type="checkbox"/> Riesgo bajo

Programa de Auditoría

DIRECCIÓN GENERAL DE AUDITORIA
DIRECCIÓN DE AUDITORÍA (ESPECÍFICAR)
Programa de Auditoria

Entidad:				
Tipo de Auditoria:				
Periodo Auditado:				
Área a examinar:				
TIEMPO ESTIMADO	CONCEPTO	TRABAJO COMPLETADO		
		ÍNDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>I. GENERALIDADES</p> <p>II. OBJETIVOS Objetivo General: Objetivos Específicos:</p> <p>III. PROCEDIMIENTOS:</p> <p>Elaborado: _____ Fecha: _____ Grado Académico y Nombre Auditor A</p> <p>Revisado: _____ Fecha: _____ Grado Académico y Nombre Auditor Supervisor</p> <p>Autorizado: _____ Fecha: _____ Grado Académico y Nombre Responsable Dirección de Auditorías (Específica)</p>			

V-7 Acta de Comunicación de Resultados Preliminares



ACTA DE COMUNICACIÓN DE RESULTADOS PRELIMINARES

Reunidos en la oficina de **Nombre de la entidad**, el día **XXXX** de **XXXX** del año dos mil **XXXX**, a las **XXXX** y **XXXX** minutos de la **XXXX**, comparecen por parte de la **Nombre de la entidad**, **Nombre de los servidores públicos de la entidad presentes en la reunión** y por la Contraloría General de la República, **Nombre de los auditores de la CGR presentes en la reunión**; con el propósito de dar a conocer los resultados preliminares determinados en la **tipo de auditoría**, ubicada en el municipio y departamento de **XXXX**, según referencia No. **Número de credencial**, de fechas **XXXX** de **XXXX XXXX** de 20**XX**.

Los hallazgos determinados son los siguiente:

1. **Avalúos que no se corresponden con la ejecución física de la obra pública.**

Condición:

Criterio:

Recomendación:

Comentario de la Entidad:

Por parte de Nombre de la entidad:

Título y nombre completo
Cargo

Por parte de la Contraloría General de la República (CGR):

Título y nombre completo
Cargo

Título y nombre completo
Cargo

Título y nombre completo
cargo

V-8 Carta de Representación

PAPEL MEMBRETADO DE LA ENTIDAD

Managua, XX de XXX de 202X

Señores
Auditores
Dirección de Auditoría de XXXXXXXXX
Contraloría General de la República

Estimados Señores:

Esta carta de representaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la entidad ABC correspondiente al período terminado el 31 de diciembre de 20xx, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con el Marco de Información Financiera.

Confirmamos que, a nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias, las siguientes manifestaciones realizadas a ustedes en el curso de su auditoría:

Estados Financieros

1. Hemos cumplido nuestras responsabilidades, con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el Marco de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
2. Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, son razonables. (ISSAI 2540)
3. Las relaciones y transacciones con partes relacionadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera. (ISSAI 2550)
4. Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de representaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NAGUN IV.3.3. 233-234) (ISSAI 2450)

Información Proporcionada

- **Les hemos proporcionado:**
 - a. Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material.
 - b. Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría.
 - c. Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NAGUN III.2.2.1. 119-121) (ISSAI 2240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - d. La administración.
 - e. Los empleados que desempeñan funciones significativas en el control Interno.
 - f. Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NAGUN III.2.2.1. 119-121) (ISSAI 2240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NAGUN III.2.2.1. 119-121) (ISSAI 2240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NAGUN IV.3.2. 222-226) (ISSAI 2250)

1. Les hemos revelado la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tenemos conocimiento. (ISSAI 2550)
2. **No les proporcionamos la siguiente información:**
 - a. XXXXXXXX
 - b. xxxxxxxx

Sin más a que referirnos le saludamos.

Atentamente,

Nombre de la Máxima Autoridad
Cargo
Nombre de la Entidad

Hoja de Trabajo de Estado de Situación Financiera

HT-B/G

Hoja de Trabajo de Estado de Situación Financiera

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Elaborado por:

Fecha:

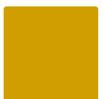
Revisado por:

Fecha:

Código Cuenta	Cuenta	Referencia P/T	Saldo al 31/12/20YY	Ajustes		Saldos Ajustados	Reclasificaciones		Saldo ajustado 31/12/20YY
				Debe	Haber		Debe	Haber	
	Efectivo		-	-	-	-	-	-	-
	Cuentas por cobrar		-	-	-	-	-	-	-
	Inventarios		-	-	-	-	-	-	-
	Otros activos		-	-	-	-	-	-	-
	Total de activos corrientes		-	-	-	-	-	-	-
	Propiedad planta y equipo		-	-	-	-	-	-	-
	Total de activos		-	-	-	-	-	-	-
	Cuentas por pagar		-	-	-	-	-	-	-
	Acreedores		-	-	-	-	-	-	-
	Prestaciones laborales		-	-	-	-	-	-	-
	Ingresos diferidos		-	-	-	-	-	-	-
	Total de pasivos corrientes		-	-	-	-	-	-	-
	Préstamos		-	-	-	-	-	-	-
	Patrimonio		-	-	-	-	-	-	-
	Total pasivos y patrimonio		-	-	-	-	-	-	-

Conclusión:

Fuente de información:



Hoja de Trabajo de Estado de Resultado

HT-E/R

Hoja de Trabajo de Estado de Resultado

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Código cuenta	Cuenta	Referencia P/T	Saldo contable 31/12/20YY	Ajustes		Saldos Ajustados	Reclasificaciones		Saldo final 31/12/20YY
				Debe	Haber		Debe	Haber	
	Ingresos ordinarios		-	-	-	-	-	-	-
	Otros ingresos		-	-	-	-	-	-	-
	Total ingresos		-	-	-	-	-	-	-
	Gastos de operación		-	-	-	-	-	-	-
	Gastos de administración		-	-	-	-	-	-	-
	Nóminas		-	-	-	-	-	-	-
	Total gastos		-	-	-	-	-	-	-
	Resultado del período		-	-	-	-	-	-	-

Conclusión:

Fuente de
información:



Hoja de Trabajo de Estados Presupuestarios

Hoja de Trabajo Estados Presupuestarios

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Período Auditado:

Código Ppto	Rubro	Referencia cédula sumaria	Ppto aprobado al 31/12/20YY	Ppto real ejecutado	Variación acumulada	%
	Ingresos					
	Recursos Ordinarios*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Recursos Directamente Recaudados*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Donaciones y Transferencias*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Recursos Determinados		-	-	-	#¡DIV/o!
	Fondo de Compensación Municipal*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Impuestos Municipales*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Canon, Sobrecanon, Regalías Rentas de Aduanas y Participaciones*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Total ingresos		-	-	-	
	Gastos					
	Personal y Obligaciones Sociales*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Pensiones y Otras Prestaciones Sociales*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Bienes y Servicios*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Otros Gastos*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Adquisición de Activos no Financieros*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Servicio de la Deuda Pública*		-	-	-	#¡DIV/o!
	Total gastos		-	-	-	
	Exceso o deficit de ingresos sobre egresos		-	-	-	-

*Los rubros de los ingresos y gastos presupuestarios son para fines ilustrativos, porque cambian de acuerdo al tipo de entidad.

Conclusión:

Fuente de información:



Control de envió de confirmaciones

Control de Envío de Solicitud de Confirmaciones Asesores Jurídicos

Entidad Auditada:

Año terminado o período auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

No.	Tipo de litigio o demanda	Número asignado al proceso	Nombre de los Asesores Jurídicos	Dirección	Contacto	Teléfono	Fecha de envió	Evidencia de envió	Recibida
1	(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)						SI	NO
2	(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)						SI	NO
3	(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)						SI	NO
4	(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)						SI	NO
5	(Detallar el tipo de litigio o demanda, este puede ser, comercial, civil, penal, laboral, tributaria, etc.)	(Detallar el número de expediente asignado al caso)						SI	NO

Efectivas 0%
Pendientes 100%

Control de Envío de Solicitud de Confirmaciones de Ingresos

Control de Envío de Solicitud de Confirmaciones de Ingresos

Entidad Auditada:

Año terminado o período auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

No.	Donante/ cliente	Tipo de ingreso	Moneda	Cuenta contable	Dirección	Contacto	Teléfono	Fecha de envío	Evidencia de envío	Recibida
1									SI	NO
2									SI	NO
3									SI	NO
4									SI	NO
5									SI	NO

Efectivas **0%**
Pendientes **100%**



Prueba de Controles

Entendimiento y Análisis de controles

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Resumen del proceso									
Nombre del proceso:			<input type="text"/>						
Inicio/entrada:			<input type="text"/>						
Salida/resultado:			<input type="text"/>						
Referencia a recorrido:			<input type="text"/>						
Riesgo asociado:			<input type="text"/>						
Rubro del EP o EF:			<input type="text"/>						
Tipo	Naturaleza	Función	Frecuencia	Población asumida	Confianza alta	Confianza parcial	Fallos	Muestra adicional	
<input type="checkbox"/> Manual <input type="checkbox"/> Automático <input type="checkbox"/> Sem Automático <input type="checkbox"/> Automático	<input type="checkbox"/> Política <input type="checkbox"/> Procedimiento <input type="checkbox"/> Herramienta <input type="checkbox"/> Software	<input type="checkbox"/> Preventivo <input type="checkbox"/> Detectivo <input type="checkbox"/> Correctivo	<input type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Trimestral <input type="checkbox"/> Mensual <input type="checkbox"/> Semanal <input type="checkbox"/> Diario <input type="checkbox"/> Múltiples diarias	<input type="checkbox"/> 1 elemento <input type="checkbox"/> 4 elementos <input type="checkbox"/> 12 elementos <input type="checkbox"/> 52 elementos <input type="checkbox"/> 250 elementos <input type="checkbox"/> Más 250 elementos	<input type="checkbox"/> 1 muestra <input type="checkbox"/> 2 muestras <input type="checkbox"/> 2 muestras <input type="checkbox"/> 5 muestras <input type="checkbox"/> 20 muestras <input type="checkbox"/> 25 muestras	<input type="checkbox"/> 1 muestra <input type="checkbox"/> 2 muestras <input type="checkbox"/> 2 muestras <input type="checkbox"/> 4 muestras <input type="checkbox"/> 10 muestras <input type="checkbox"/> 15 muestras	<input type="checkbox"/> 1 muestras <input type="checkbox"/> 1-2 muestras <input type="checkbox"/> 1-2 muestras <input type="checkbox"/> 1-5 muestras <input type="checkbox"/> 1-5 muestras <input type="checkbox"/> 1-6 muestras	<input type="checkbox"/> 0 muestras <input type="checkbox"/> 2 muestras <input type="checkbox"/> 6-7 muestras <input type="checkbox"/> 10-15 muestras <input type="checkbox"/> 15-20 muestras <input type="checkbox"/> 15-25 muestras	
Referencia del control	Titulo del control		Descripción			Aseveraciones		Riesgos si falla	Resultado
Asignar un número al control	Nombre del control		Describir brevemente la función del control en específico			E D O I V O Ex CO CL		<input type="checkbox"/> Significativo <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo	<input type="checkbox"/> Efectivo <input type="checkbox"/> inefectivo



Prueba de Controles (Indicar el Nombre)

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Muestra de integración contable						Atributos a probar								
Detallar los datos de la integración contable						a)	b)	c)	d)	e)	f)	g)	h)	i)

Marcas de auditoría:

Atributos:

- a) Explicar que se evalúa en el atributo "a"
- b) Explicar que se evalúa en el atributo "b"
- c) Explicar que se evalúa en el atributo "c"
- d) Explicar que se evalúa en el atributo "d"
- e) Explicar que se evalúa en el atributo "e"
- f) Explicar que se evalúa en el atributo "f"
- g) Explicar que se evalúa en el atributo "g"
- h) Explicar que se evalúa en el atributo "h"
- i) Explicar que se evalúa en el atributo "i"

Prueba Analítica Sustantiva

Análisis Previo A Prueba Analítica Sustantiva

Entidad Auditada:

Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Procedimientos	Resultados
0. Información general	
El procedimiento analítico sustantivo se usa para probar cuentas contables o líneas de estado financiero.	Las cuentas contables que serán probadas a través de este procedimiento analítico sustantivo son las siguientes: Número Descripción
Documentar el tipo de analítica que se realizará.	Tipo de procedimiento analítico sustantivo: <input type="checkbox"/> Analítica de razonabilidad <input type="checkbox"/> Analítica de tendencia <input type="checkbox"/> Analítica de razones financieras
1. Formar expectativa	
Evaluar la confiabilidad de la información con la cual se formará la expectativa, tomando en consideración la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y relevancia, así como los controles utilizados en su preparación.	La información para desarrollar la expectativa incluye: (Indicar los nombres de los reportes, documentos e información utilizada) Fuente de la información: <input type="checkbox"/> Fuente externa <input type="checkbox"/> Fuente interna - la contabilidad <input type="checkbox"/> Fuente interna - diferente a la contabilidad Evaluación de la información: <input type="checkbox"/> Prueba de controles <input type="checkbox"/> Prueba de detalle <input type="checkbox"/> Benchmarking externo <input type="checkbox"/> Entrevista con responsable Nivel de disgregación de la información: <input type="checkbox"/> Anual <input type="checkbox"/> Segmento <input type="checkbox"/> Trimestral <input type="checkbox"/> Geografía <input type="checkbox"/> Mensual <input type="checkbox"/> Departamento <input type="checkbox"/> Diario <input type="checkbox"/> Negocio Concluir sobre la confiabilidad de la información: Datos confiables Datos no confiables
Determinar la aplicabilidad de la prueba analítica para cubrir las aseveraciones relevantes en las cuentas a probar.	Aseveraciones aplicables a la prueba: E <input type="checkbox"/> DO <input type="checkbox"/> I <input type="checkbox"/> V <input type="checkbox"/> O <input type="checkbox"/> Ex <input type="checkbox"/> Cl <input type="checkbox"/> CO
Desarrollar una expectativa independiente de un monto o indicador y evaluar si la expectativa es suficientemente precisa para identificar los errores individuales o totales de las cuentas con el objetivo de identificar errores materiales.	La expectativa independiente es como se describe a continuación: (Explicar como se determina la expectativa)
2. Determinar monto de variación aceptable	
Determinar una cantidad para variaciones aceptadas al comparar la expectativa con las cuentas contables que se están probando.	La variación definida como aceptable es: <input type="checkbox"/> Materialidad de desempeño <input type="checkbox"/> % de Materialidad de desempeño <input type="checkbox"/> Materialidad de ajustes <input type="checkbox"/> Otro criterio Explicar detalles del monto y el criterio seleccionado: (Explicar los detalles del criterio seleccionado)
3. Determinar variaciones matemáticas	
Determinar los montos de las diferencias entre los registros contables y la expectativa formada en la prueba.	Indicar si las variaciones son mayores a las diferencias aceptables: (Explicar los detalles del criterio seleccionado)
4. Analizar resultados y concluir la prueba	
Si las diferencias o relaciones identificadas son inconsistentes con la información probada o las diferencias son mayores al monto de variación aceptable investigar y documentar la lógica de las variaciones.	Confirmar que no se identificaron diferencias o las verificadas son menores al monto de variación aceptado. <input type="checkbox"/> Variación aceptable <input type="checkbox"/> Variación no aceptable Si la variación es "no aceptable" realizar una investigación y documentar lo siguiente: (Nombres de personal con que se investigará) (Indicar si hay terceras partes que confirmen la investigación) (Indicar si la variación es razonable a la luz de la evidencia) Indicar si es necesario realizar otros procedimientos de auditoría <input type="checkbox"/> Necesarios otros procedimientos de auditoría <input type="checkbox"/> No son necesarios otros procedimientos de auditoría Basado en la precisión de la expectativa y las variaciones identificadas se puede concluir: <input type="checkbox"/> El nivel de evidencia esperado se ha obtenido <input type="checkbox"/> El nivel de evidencia esperado no se ha obtenido
a) Indagar con la administración y obtener evidencia de las respuestas o explicaciones.	
b) Realizar otros procedimientos de auditoría si es necesario.	
c) Concluir sobre el nivel de evidencia logrado con la prueba.	

Prueba de Sustantiva Analítica

Entidad Auditada:
Año terminado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Prueba de sustantiva analítica

- Analítica de razonabilidad
- Analítica de tendencia
- Analítica de razones financieras

1 Paso 1: Formar una expectativa independiente

2 Paso 2: Determinar una variación aceptable

3 Paso 3: Determinar variaciones matemáticas

4 Paso 4: Analizar resultados y formar una conclusión

Marcas de auditoría:

Prueba de Detalle Selección Directa CP

Análisis Prueba de Detalle Muestra Directa

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Entidad Auditada:

Año terminado o período auditado:

Aseveraciones		E <input type="checkbox"/> DO <input type="checkbox"/> I <input type="checkbox"/> V <input type="checkbox"/> O <input type="checkbox"/> Ex <input type="checkbox"/> CI <input type="checkbox"/> CO						
1. Información del rubro de EF o cuenta contable		3. Selección de la muestra			5. Resultados de la prueba			
Rubro o cuenta	(Número y nombre de la línea de EF o cuenta contable)	Selección	No. De ítems	Monto	%	<input type="checkbox"/> Satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones. <input type="checkbox"/> Satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones, pero es necesario proponer ajuste/reclasificación. <input type="checkbox"/> NO hay satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones. <input type="checkbox"/> NO hay satisfacción de auditoría en una aseveración, será necesaria una prueba adicional. Concluir: si fuera necesario realizar otra prueba debido a que no se obtuvo satisfacción de auditoría o el saldo no auditado supera la materialidad de desempeño, explicar las razones y la prueba que se realizará		
Período	(Año terminado o período auditado)	Partidas de Alto valor	-	-	0%			
Moneda	(Nombre de la moneda utilizada)	Partidas con Riesgo			0%			
Materialidad de desempeño	(Monto de la materialidad de desempeño)	Total auditado	-	-	0%			
		No auditado	-	-	0%			
2. Definir la población		4. Consideración de error			6. Ajuste/reclasificación			
Monto Población		Definición:	(Describir que se considera error)			Cuenta	Débito	Crédito
Cantidad de elementos		Error identificado	No. De ítems	Monto	%	(Nombre de cuenta contable)	0%	0%
Reporte/ integración	(Nombre y fuente del reporte contable)			-	0%	(Nombre de cuenta contable)	0%	0%
Documentos de soporte	(Indicar si son facturas, recibos, ordenes de compra u otro)	Materialidad de ajustes	(Indicar el monto de la materialidad de auditoría)			(Nombre de cuenta contable)	0%	0%
						(Nombre de cuenta contable)	0%	0%

Prueba de Detalle Selección Directa EP

Análisis Prueba de Detalle Muestra Directa

Elaborado por:
 Fecha:
 Revisado por:
 Fecha:

Entidad Auditada:
 Año terminado o período auditado:

Aseveraciones <input type="checkbox"/> DO <input type="checkbox"/> I <input type="checkbox"/> V <input type="checkbox"/> O <input type="checkbox"/> Ex <input type="checkbox"/> CI <input type="checkbox"/> CO							
1. Información del rubro de EF o cuenta contable		3. Selección de la muestra				5. Resultados de la prueba	
Rubro o cuenta	(Número y nombre de la línea de EF o cuenta contable)	Selección	No. De ítems	Monto	%	<input type="checkbox"/> Satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones. <input type="checkbox"/> Satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones, pero existen errores. <input type="checkbox"/> NO hay satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones. <input type="checkbox"/> NO hay satisfacción de auditoría en una aseveración, será necesaria una prueba adicional. Concluir: si fuera necesario realizar otra prueba debido a que no se obtuvo satisfacción de auditoría o el saldo no auditado supera la materialidad de desempeño, explicar las razones y la prueba que se realizará	
Período	(Año terminado o período auditado)	Partidas de Alto valor	20	4,000,000.00	80%		
Moneda	(Nombre de la moneda utilizada)	Partidas con Riesgo	3	500,000.00	10%		
Materialidad de desempeño	(Monto de la materialidad de desempeño)	Total auditado	23	4,500,000.00	90%		
		No auditada	77	500,000.00	10%		
2. Definir la población		4. Consideración de error				6. Incorrección	
Monto Población	5,000,000.00	Definición:	(Describir que se considera error)			Cuenta	C\$ Monto
Cantidad de elementos	100	Error identificado	No. De ítems	Monto	%	(Nombre de cuenta contable)	
Reporte/ integración	(Nombre y fuente del reporte contable)		1	50,000.00	1%	(Nombre de cuenta contable)	
Documentos de soporte	(Indicar si son facturas, recibos, ordenes de compra u otro)	Materialidad de ajustes	(Indicar el monto de la materialidad de auditoría)			(Nombre de cuenta contable)	
						(Nombre de cuenta contable)	

Prueba de Sustantiva de Detalle (Indicar el Nombre)

Entidad Auditada:
 Año terminado o período auditado:

Elaborado por:
 Fecha:
 Revisado por:
 Fecha:

Muestra de integración contable	Prueba de sustantiva de detalle
Detallar los datos de la integración contable	Detallar los procedimientos auditoría que se realizarán

Marcas de auditoría:
Las que apliquen

Prueba de Detalle Selección Estadística CP

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Análisis Prueba de Detalle Muestra Estadística

Entidad Auditada:

Año terminado o período auditado:

Aseveraciones E DO I V O Ex Cl Co

1. Información de la cuenta probada		3. Selección de la muestra			5. Resultados de la prueba			
Línea o cuenta	(Número y nombre del rubro o cuenta contable)	Formula $n = \frac{Z^2 \sigma^2 N}{e^2 (N-1) + Z^2 \sigma^2}$	Z=Nivel de confianza	95%	<input type="checkbox"/> Satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones. <input type="checkbox"/> Satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones, pero es necesario proponer ajuste/reclasificación. <input type="checkbox"/> NO hay satisfacción de auditoría a nivel de aseveraciones <input type="checkbox"/> NO hay satisfacción de auditoría en una aseveración, será necesaria una prueba adicional.			
Período	(Fecha del período auditado)	e=Límite muestral		5%	Concluir: Si se concluyo que será necesaria una prueba adicional indique en este espacio el tipo de prueba. Esto puede ocurrir porque no se obtuvo satisfacción de auditoría o porque el monto no auditado supera la Materialiad de Desempeño.			
Moneda	(Nombre de la moneda auditado)	σ=Desviación estandar		50%				
Materialidad de desempeño		n=Muestra estadística		0				
		Total Auditado		0%				
2. Definir la población		4. Consideración de error			6. Ajuste/reclasificación			
Monto Población		Definición:	(Definir que se considera un error)			Cuenta	Débito	Crédito
N=Cantidad de elementos		Error proyectado	No. De ítems	Monto	%	(Nombre de cuenta contable)		
Reporte/ integración	(Nombre y fuente del reporte contable)				0%	(Nombre de cuenta contable)		
Documentos	(Indicar si son facturas, recibos, ordenes de compra u otro)	Materialidad de ajustes				(Nombre de cuenta contable)		
						(Nombre de cuenta contable)		
						(Nombre de cuenta contable)		

Prueba de Sustantiva de Detalle (Indicar el Nombre)

Entidad Auditada:

Año terminado o período auditado:

Elaborado por:

Fecha:

Revisado por:

Fecha:

Muestra de integración contable					Prueba de sustantiva de detalle				
Detallar los datos de la integración contable					Detallar los procedimientos auditoría que se realizarán				

Marcas de auditoría:
Las que apliquen

