



**CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA**

# **MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**PARTE N° I**

**CRITERIOS BASICOS DE LA  
AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**PROYECTO BID/CGR**

**MANAGUA - NICARAGUA**

**JULIO - 2009**

## Revisión 2009

La presente revisión del Manual de Auditoría Gubernamental sustituye a la revisión de agosto de 2006 y es aplicable a las auditorías que empiecen a partir del \_\_\_\_\_ del 2009.

## Presentación

La auditoría moderna evalúa y proporciona información a los Poderes del Estado y a la opinión pública, sobre las limitaciones, oportunidades y posibilidades de la Administración Pública; y los resultados de su gestión en relación con los planes, programas y presupuestos establecidos. Determina los niveles de economía, eficacia y eficiencia que permitirán a la Administración Gubernamental tomar las correspondientes decisiones.

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República de Nicaragua en base a las facultades que le confiere la Constitución Política de la República su Ley Orgánica y en el marco de su estrategia de Modernización, a la luz de la nueva Ley Orgánica vigente desde junio 2009 y la actualización de las Normas de Auditoría Gubernamental en noviembre de 2008, decidió actualizar el Manual de Auditoría Gubernamental vigente desde agosto del 2006, a efectos de ajustarlo conforme los más recientes cambios de la legislación, normativas y procedimientos en materia de auditoría, con la finalidad de dotar a los auditores, gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditoría, de herramientas actualizadas que le permitan fortalecer la capacidad de desarrollar las auditorías en el Sector Público de la República de Nicaragua, con la calidad, eficiencia, eficacia y economía actualmente requerida ha dictado el presente Manual de Auditoría Gubernamental.

La presente revisión del Manual de Auditoría Gubernamental constituye un paso importante en el desarrollo de la sistematización de los procedimientos de aplicación de las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN) y contienen una amplia descripción del proceso de auditoría, programas, modelos de papeles de trabajo, que permitirán a los auditores gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditoría, disponer de herramientas de aplicación y texto de consulta, para garantizar la homogeneidad y consistencia en la documentación de la planificación, realización e información de su trabajo.

Esta actualización de las normas reemplaza la revisión de agosto de 2006, y hace cambios a dicho Manual de Auditoría as normas en los siguientes aspectos:

1. Incorporación de los Criterios Básicos de auditoría gubernamental
2. Inclusión del debido proceso como procedimiento obligatorio en toda auditoría
3. Adiciones y mejoras a las partes correspondientes a: Auditoría Financiera, Operacional o de gestión, Integral, Especial, Obras Públicas, Forense, Informática.
4. Creación de las Guías de Auditoría al Presupuesto y Auditoría de la Deuda Pública
5. Incorporación al Manual y mejoras en las Guías de Auditorías en las Municipalidades, Auditoría de Recaudaciones DGI-DGA, Auditoría en Salud (antes Auditoría Médica).

Quisiéramos expresar nuestro agradecimiento al Proyecto de Modernización de la Contraloría General de la República (BID/CGR) por su aporte en el financiamiento de la

“Consultoría para reformar y/o actualizar las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)”, a todos los miembros de la Dirección General de Auditoría y Dirección General de Fomento y Control por la dedicación y cooperación con que han llevado a cabo esta tarea y a la Consultora que efectuó la actualización, Licenciada Flor de María Pallais Espinales y su equipo de trabajo.

**Consejo Superior**  
**Contraloría General de la República de Nicaragua**

**Dr. Guillermo Argüello Poessy**  
Presidente del Consejo Superior

**Lic. Luis Ángel Montenegro E.**  
Vicepresidente del Consejo Superior  
Superior

**Dr. José Pasos Marciacq**  
Miembro Propietario del Consejo

**Dr. Lino Hernández Trigueros**  
Miembro Propietario del Consejo Superior  
Superior

**Lic. Fulvio E. Palma Mora**  
Miembro Propietario del Consejo

**Lic. Vicente Chávez Fajardo**  
Miembro Suplente del Consejo Superior

**Lic. Francisco Guerra Cardenal**  
Miembro Suplente del Consejo Superior

**Lic. Christian Pichardo Ramírez**  
Miembro Suplente del Consejo Superior



<b>PARTE VII</b>	<b>AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS</b>
Capítulo XXII	Visión General
Capítulo XXIII	Fase de Planeación
Capítulo XXIV	Fase de Ejecución
Capítulo XXV	Informe de Auditoría
Anexos	Modelos de papeles de trabajo
<b>PARTE VIII</b>	<b>AUDITORIA INFORMÁTICA</b>
Capítulo XXVI	Visión General
Capítulo XXVII	Fase de Planeación
Capítulo XXVIII	Fase de Ejecución
Capítulo XXIX	Informe de Auditoría
<b>PARTE IX</b>	<b>AUDITORIA FORENSE</b>
Capítulo XXX	Visión General
Capítulo XXXI	Fase de Planeación
Capítulo XXXII	Fase de Ejecución
Capítulo XXXIII	Informe de Auditoría
<b>PARTE X</b>	<b>GUIA DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO</b>
1	Visión General
2	Fase de Planeación
3	Fase de Ejecución
4	Informe de Auditoría
<b>PARTE XI</b>	<b>GUIA DE EVALUACION DE UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA</b>
1	Auditoría Interna Gubernamental
2	Aspectos a evaluar
3	Metodología de la evaluación
4	Otras evaluaciones
<b>PARTE XII</b>	<b>GUIA DE EVALUACION DE INFORMES DE FIRMAS DE CONTADORES PUBLICOS</b>
1	Auditoría Gubernamental por Firmas de Contadores Públicos
2	Aspectos a evaluar
3	Metodología de la evaluación
4	Anexos
<b>PARTE XIII</b>	<b>GUIA DE AUDITORIA MUNICIPAL</b>
1	Visión General
2	Fase de Planeación
3	Fase de Ejecución
4	Informe de Auditoría

**PARTE XIV                    GUIA DE AUDITORIA DE EJECUCION DEL PRESUPUESTO**

- 1                    Visión General
- 2                    Fase de Planeación
- 3                    Fase de Ejecución
- 4                    Informe de Auditoría

**PARTE XV                    GUIA DE DEUDA PÚBLICA**

- 1                    Visión General
- 2                    Fase de Planeación
- 3                    Fase de Ejecución
- 4                    Informe de Auditoría

**PARTE XVI                    GUIA AUDITORIA EN SALUD**

- 1                    Visión General
- 2                    Fase de Planeación
- 3                    Fase de Ejecución
- 4                    Informe de Auditoría

**PARTE XVII                    GUIA DE AUDITORIA DE RECAUDACIONES DGI - DGA**

- 1                    Visión General
- 2                    Fase de Planeación
- 3                    Fase de Ejecución
- 4                    Informe de Auditoría

## INTRODUCCION

De conformidad a lo establecido en la Constitución Política, la Contraloría General de la República es organismo rector del sistema de control de la administración pública y fiscalización de los bienes y recursos del Estado, le corresponde el control, examen y evaluación de la gestión administrativa y financiera de los entes públicos, los subvencionados por el Estado y las empresas públicas o privadas con participación de capital público.

Las Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas en noviembre de 2008 por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, establece en el Postulado Básico la obligatoriedad de elaborar un Manual de Auditoría Gubernamental.

En tal sentido y con el apoyo del Programa de Modernización de la Contraloría General de la República (BID/CGR), el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, decidió actualizar y ajustar el Manual de Auditoría Gubernamental (MAG) existente, con el propósito de hacerlo acorde con las nuevas Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, con la nueva Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, así como con la modernización de la práctica de auditoría y nuevas necesidades de fiscalización de las entidades del Sector Público de Nicaragua, con énfasis la práctica de la auditoría gubernamental

En consecuencia, la Contraloría General de la República pone a disposición de los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría, el presente Manual Básico de Auditoría Gubernamental y sus Guías Sectoriales de Auditoría, de obligatorio cumplimiento, con los propósitos de:

1. Brindar criterios y procedimientos para desarrollar el contenido de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), a fin de coadyuvar en su aplicación elevando la calidad de las auditorías gubernamentales.
2. Proveer una herramienta de aplicación práctica que ayude en el desenvolvimiento del trabajo de campo de las auditorías Gubernamentales, a la vez que posibilite a la unificación de criterios y procedimientos a aplicarse, cualquiera sea la entidad auditada
3. Establecer procedimientos, técnicas y una guía metodológica uniforme para la práctica y ejercicio de la auditoría gubernamental.
4. Servir de guía a todos los gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditoría, incluyendo a todos los profesionales integrados en los equipos de auditoría de la Contraloría General de la República (CGR), de las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de las entidades públicas y de las Firmas de Contadores Públicos independientes (FCPI) contratadas para prestar los servicios de auditoría en las entidades públicas.

5. Proveer ayuda práctica y ágil de consulta sobre los aspectos técnicos relativos al ejercicio de la auditoría gubernamental.

Para lograr este propósito este Manual de Auditoría Gubernamental, ha sido actualizado de tal forma que el personal que desarrolla labores de auditoría posea normas y procedimientos que guíen el proceso de la auditoría, implemente el uso de papeles de trabajo para documentar la auditoría y sustentar sus conclusiones e informes, y para ello este Manual, recoge las metodologías, normas y procedimientos vigentes en la práctica internacional de auditoría, flexibilizando sus contenidos a fin de permitir su aplicabilidad en la administración central y descentralizada, así como a la administración de Gobiernos locales; abarcando tanto los organismos descentralizados como las empresas, y todos los órganos del Estado.

A tal efecto el presente manual consta de un desarrollo conceptual que abarca cada una de las etapas del proceso de auditoría; por otra parte se han incluido los procedimientos sustantivos y de cumplimiento como elemento ejemplificador y enunciativo de los pasos y tareas a realizar, cuya aplicación deberá ser adaptada a las circunstancias particulares de cada caso en orden al criterio del responsable del equipo de auditoría de que se trate.

El Auditor deberá considerar la propiedad de los procedimientos y políticas establecidas en este Manual de Auditoría Gubernamental, aplicados a las circunstancias particulares de cada trabajo de auditoría; por consiguiente en cada trabajo estará presente el buen juicio y criterio del auditor, para determinar que pruebas de auditoría y el alcance de las mismas convendrá aplicar a cada área en particular.

Para mayor facilidad de consulta y futuras actualizaciones el Manual ha sido estructurado en partes identificadas con números romanos, según el siguiente orden:

PARTE	TEMA
I	CRITERIOS BASICOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL
II	AUDITORIA FINANCIERA
III	AUDITORIA OPERACIONAL Y/O DE GESTION
IV	AUDITORIA INTEGRAL
V	AUDITORIA ESPECIAL
VI	AUDITORIA AMBIENTAL
VII	AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS
VIII	AUDITORIA INFORMATICA
IX	AUDITORIA FORENSE

A su vez el Manual se podrá dividir en Guías de Auditorías Especializadas o revisiones determinadas, siendo éstas las siguientes:

PARTE X	GUIA DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO
PARTE XI	GUIA DE EVALUACION DE UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA

PARTE XII	GUIA DE EVALUACION DE INFORMES DE FIRMAS DE CONTADORES PUBLICOS
PARTE XIII	GUIA DE AUDITORIA MUNICIPAL
PARTE XIV	GUIA DE AUDITORIA DE EJECUCION DEL PRESUPUESTO
PARTE XV	GUIA DE DEUDA PÚBLICA
PARTE XVI	GUIA AUDITORIA EN SALUD
PARTE XVII	GUIA DE AUDITORIA DE RECAUDACIONES DGI - DGA

Con las características señaladas, este manual es un instrumento que configurado con los elementos comúnmente aceptados por la práctica internacional de auditoría, y aplicación de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, representan pautas procedimentales, que en manera alguna impiden la aplicación del criterio profesional que, en concreto, deberán aplicar todos los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría; para producir las modificaciones que se ajusten a la praxis mas fidedigna de la realidad de las entidades a auditar.

Cada página del MAG tiene un pie de página en el que se señala la parte del manual que corresponde al contenido, así como la fecha de emisión, la referencia al Manual de Auditoría Gubernamental, y numeración ascendente en cada sección. Estas referencias permiten al lector ubicarse en que parte del manual se encuentra, al igual que buscar la información que más le interese.

El MAG tiene un glosario de términos que se encuentra incluido al final de la parte I, este glosario recoge los mismos términos utilizados en el MAG y se considera que son importantes para el usuario del manual.

Al inicio de cada parte del manual se incluyen los índices de cada capítulo. El índice identifica las partes que están disponibles para el lector. La bibliografía utilizada en el manual tiene una referencia general de todos los textos, manuales, artículos consultados, etc. y se encuentra al final del MAG.

## INDICE PARTE I

### CRITERIOS BASICOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

<b>Capítulo I</b>	
<b>Aspectos conceptuales de auditoría gubernamental</b>	<b>6</b>
A.- Marco de referencia	7
1. Marco Normativo	7
2. Criterios y fundamentos utilizados	7
3. Ámbito de aplicación	8
4. Alcance	8
5. Sugerencias para su utilización y actualización	9
B.- Postulados Básicos	9
1. Control Interno responsabilidad de la administración	9
2. Obligatoriedad de rendir cuenta y acceso a la información	10
3. Obligatoriedad de las NAGUN	10
4. Presunción de Probidad	10
5. Orientación prospectiva y positiva de la Auditoría Gubernamental	10
6. Importancia relativa	11
7. Criterios de medición	11
8. Función de la Auditoría Gubernamental	11
9. Comunicación con el Auditado	11
10. Manual de Auditoría Gubernamental	12
C.- Auditoría Gubernamental	12
1. Definición	12
2. Objetivo	12
3. Características de la Auditoría Gubernamental	13
4. Función de la Auditoría Gubernamental	14
5. Principios de la Auditoría Gubernamental	14
6. Tipos de Auditoría Gubernamental	16
<b>Capítulo II</b>	<b>19</b>
<b>Criterios Básicos</b>	
A.- Responsabilidad	20
B.- Control de Calidad	20
1. Objetivos del Control de calidad	22
2. Técnicas de control	22
3. Guías de chequeo del control de calidad	25
3.1 Listado de chequeo de la Planeación	25
3.2 Listado de chequeo del trabajo realizado	31
3.3 Listado de chequeo para emisión de informe	37
3.4 Listado de chequeo del cumplimiento del debido proceso	40
<b>Capítulo III</b>	<b>42</b>
<b>Proceso de Auditoría Gubernamental</b>	
A.- Fase I: Planeación de la Auditoría	43
1. Planeación previa	46
2. Planificación detallada	50
2.1 Estudio de la Entidad	51
2.2 Evaluación del Control Interno	52

2.3	Revisión de información procesada en medios informáticos	59
2.4	Determinación de la importancia, significatividad y riesgo relativo	61
2.5	Seguimiento a recomendaciones y hallazgos de auditorías	67
2.6	Determinación del alcance y estrategia de auditoría.	68
3.	Preparación de programas de auditoría	74
3.1	Definición	75
3.2	Importancia del programa de auditoría	76
3.3	Tipos de programas	76
3.4	Factores a ser considerados cuando se desarrolla un programa	77
3.5	Contenido del programa de auditoría	78
3.6	Redacción de procedimientos	87
3.7	Selección y tamaños de la muestra	88
3.8	Cronograma y responsables	92
3.9	Aprobación	92
3.10	Supervisión y control del programa	92
B.-	Fase III Ejecución de la Auditoría	93
1.	Evidencias de auditoría	94
1.1	Características de la evidencia	94
1.2	Clasificación	96
1.3	Confiabilidad de evidencia que viene de sistemas computarizados	96
2.	Papeles de Trabajo	97
2.1	Definición	98
2.2	Propósitos de los papeles de trabajo	100
2.3	Requisitos	102
2.4	Técnicas de preparación	103
2.5	Contenido de los papeles de trabajo	105
2.6	Clasificación	107
2.7	Índice y referencias	109
2.8	Organización	114
2.9	Archivo	115
3.	Carta de Salvaguarda	120
4.	Debido Proceso de Auditoría	122
4.1	Concepto	122
4.2	Preceptos constitucionales	122
4.3	Diligencias del debido proceso	124
4.4	Modelos de formatos del debido proceso	130
C.-	Fase III Informe de Auditoría	143
1.	Definición y tipos de informe	144
1.1	Definición	145
1.2	Tipos de informe	145
1.3	Características básicas del informe	146
2.	Hallazgos de Auditoría	148
2.1	Tipos de hallazgos	151
2.2	Atributos de los hallazgos	152
2.3	Factores a considerar al desarrollar los hallazgos	153
2.4	Pasos a seguir en el desarrollo de hallazgos	154
3.	Estructura de los informes con hallazgos, conclusiones	157

**CAPITULO I**

**ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA AUDITORIA  
GUBERNAMENTAL**

## **A.- MARCO DE REFERENCIA**

### **1. Marco Normativo.**

El presente Manual ha sido ajustado y actualizado con base a lo establecido en el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que en su numeral 2 inciso b, faculta a este Órgano Superior de Control a dictar políticas, normas procedimientos y demás regulaciones para la práctica de la auditoría gubernamental, interna o externa, en cualquiera de sus modalidades.

A su vez el Postulado Básico número 10 de las Normas de Auditoría Gubernamental establecen que la Contraloría General de la República elaborará manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías.

#### **Postulados básicos**

Son premisas coherentes y lógicas que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría. Sirven de soporte a las opiniones de los auditores en sus informes, especialmente, en casos en que no existan normas específicas aplicables.

#### **Normas de Auditoría Gubernamental**

Son emitidas por la Contraloría General de la República y guardan compatibilidad con los postulados básicos de la auditoría gubernamental. Estas normas constituyen una guía para los auditores, puesto que les permiten establecer el marco de su actuación, así como los procedimientos que deben aplicar

### **2. Criterios y fundamentos utilizados**

En la preparación del MAG, se han utilizado los criterios y fundamentos que se resumen a continuación:

- a) Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), noviembre 2006
- b) Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por el INTOSAI, siglas en inglés de International Organization of Supremes Auditing Institutions.
- c) Normas Internacionales de Auditoría-NIA, aprobadas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores-IFAC (siglas en inglés).
- d) Declaraciones sobre Normas de Auditoría-SAS publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos-AICPA, en la medida que fueron aplicables.
- e) Directrices de control interno (versión 1992) aprobadas por el INTOSAI.

- f) Manual Latinoamericano de auditoría profesional en el sector público. ILACIF
- g) Guía sobre objetivos y procedimientos de auditoría gubernamental. Nicaragua 1995
- h) Normas técnicas de control interno para el sector público emitidas por la Contraloría General de la República, 2004.

### **3. Ámbito de Aplicación**

El Manual de Auditoría Gubernamental aprobado y promulgado por la Contraloría General de la República es de cumplimiento obligatorio para todos los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, incluyendo a todos los profesionales integrados en los equipos de auditoría de la Contraloría General de la República (CGR), de las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de las entidades públicas y de las Firmas de Contadores Públicos Independientes (FCPI) contratadas para prestar los servicios de auditoría en las entidades públicas, entendiéndose como tales los que laboran en las siguientes entidades:

#### **Contraloría General de la República**

Los Auditores y servidores públicos que laboran en el Órgano Superior de Control y que integran los equipos de auditoría determinados por la Dirección General de Auditoría para la realización de auditorías a las entidades del Estado.

#### **Unidades de Auditoría Interna**

Los Auditores y servidores públicos que laboran en las Oficinas de Auditoría Interna de las Entidades del Sector Público, quienes deben desarrollar sus funciones con apego a lo establecido en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), y el presente manual.

#### **Firmas de Contadores Públicos Independientes**

Los Auditores, profesionales y personal auxiliar de la Firmas de Contadores Públicos Independientes, asignado en la auditoría gubernamental delegada por la Contraloría, quienes de conformidad a lo establecido en el artículo 66 de la Ley Orgánica de la Contraloría están obligados a observar las disposiciones legales y el conjunto de normas relativas a la auditoría gubernamental.

### **4. Alcance**

El manual de auditoría gubernamental-MAG- tiene el alcance siguiente:

- a) Comprende los tipos de auditoría siguientes: auditoría financiera, la auditoría operacional o de gestión; auditoría especial, auditoría integral, auditoría ambiental, auditoría de obras públicas, auditoría informática, de acuerdo con el marco conceptual de las normas de auditoría gubernamental aprobado por la Contraloría General de la República.
- b) Corresponde a la Contraloría General de la República ejercer el control de calidad de la auditoría gubernamental y determinar si el trabajo de los auditores fue concluido, de acuerdo con la normatividad, criterios y metodología establecida en el Manual de Auditoría Gubernamental (MAG).

## **5. Sugerencias para su utilización y actualización**

El manual es un texto de consulta para los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría y debe ser utilizado en cada programa de entrenamiento o curso de actualización o taller de trabajo que se efectúe. La idea fundamental es que el manual incluya elementos normativos de aplicación práctica de las normas profesionales, que promuevan la uniformidad de criterio al desarrollar una auditoría financiera, una auditoría de gestión o cualquier tipo de auditoría gubernamental; lo que permitirá efectuar un control de calidad adecuado sobre el trabajo realizado por los auditores.

## **B.- POSTULADOS BÁSICOS**

Los postulados son hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y, sirven de soporte a las opiniones de los auditores en sus informes, especialmente, en casos en que no existan normas específicas aplicables

Los postulados básicos constituyen los principios fundamentales en que descansan las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGUN), son principios lógicos y requerimientos relevantes que contribuyen a la aplicación adecuada de las NAGUN y orientan a los Auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría en el ejercicio de sus actividades.

Los postulados básicos de auditoría gubernamental de Nicaragua son los siguientes:

### **1. Control interno, responsabilidad de la administración**

El titular de la entidad, junta, consejo o comité de dirección, y el resto de personal que administra recursos públicos tienen la responsabilidad de diseñar, implementar y mantener los controles internos efectivos para proveer de una seguridad razonable en el logro de las siguientes categorías de objetivos de la entidad:

- a. Eficiencia y eficacia de las operaciones;
- b. Confiabilidad de la información financiera; y
- c. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

La existencia de un sólido sistema de control interno reduce el riesgo de errores e irregularidades y contribuye al fortalecimiento y transparencia de las operaciones.

## **2. Obligatoriedad de rendir cuentas y acceso a la información**

Las personas que administran o custodian recursos de las entidades públicas tienen la obligación ineludible de rendir cuentas en el tiempo y forma, de acuerdo a lo establecido en las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables.

Los funcionarios y empleados públicos en cumplimiento de su obligación de rendir cuenta, deben permitir a los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría el acceso a la información y proporcionarles sin mayor dilación, la documentación necesaria para evaluar las actividades realizadas.

## **3. Obligatoriedad de las normas de auditoría gubernamental de Nicaragua (NAGUN)**

Las NAGUN aprobadas y promulgadas por la Contraloría General de la República son de cumplimiento obligatorio para todos los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, incluyendo a todos los profesionales integrados en los equipos de auditoría de la Contraloría General de la República (CGR), de las Unidades de Auditoría Interna (UAI) de las entidades públicas y de las Firmas de Contadores Públicos Independientes (FCPI) contratadas para prestar los servicios de auditoría en las entidades públicas.

## **4. Presunción de probidad.**

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, en el ejercicio de sus funciones, deben presumir la probidad de los funcionarios y empleados públicos y de terceras personas relacionadas con las operaciones de la entidad examinada, salvo que haya sido declarado con responsabilidad ya sea por la Contraloría General de la República o por el Órgano Jurisdiccional.

## **5. Orientación prospectiva y positiva de la auditoría gubernamental.**

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría deben adoptar una actitud prospectiva y constructiva en el ejercicio de sus funciones, enfocándolas hacia la mejora de los sistemas operativos, administrativos y financieros de las actividades, áreas, programas y entidades u organismos públicos.

## **6. Importancia relativa**

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría deben aplicar el criterio de importancia relativa (materialidad) al planear su trabajo, definir las actividades y áreas a evaluar en forma detallada, determinar los hallazgos e informar los resultados de los mismos, así como los resultados finales del examen mediante el respectivo informe.

Al planear el trabajo deberán tomar en consideración la materialidad de los riesgos asociados al objetivo de las actividades o procesos sujetos a la revisión.

## **7. Criterios de medición**

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría al evaluar las actividades de las entidades públicas deben aplicar criterios de medición basados en las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas técnicas específicas; en los objetivos, metas e indicadores de rendimiento definidos por las entidades y en los estándares específicos disponibles para las actividades examinadas.

En ausencia de criterios de medición, los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría desarrollarán y aplicarán indicadores basados en situaciones similares, experiencias anteriores, datos históricos, estadísticas de producción y otros. Los criterios de medición deben ser conocidos y aceptados por la entidad auditada.

## **8. Función de la auditoría gubernamental**

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, realizarán la función de auditoría de acuerdo con las normas legales y disposiciones aplicables, ofreciendo mediante el respectivo informe conclusiones y sugerencias para mejorar el sistema de control interno de las operaciones, y la gestión de las actividades, áreas, programas o entidades públicas examinadas.

## **9. Comunicación con el auditado**

En el transcurso de una auditoría los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, están obligados a mantener constante comunicación con los servidores de la Entidad de que se trate, dándole la debida intervención desde el inicio del proceso de auditoría y que disponga de tiempo y medios adecuados para presentar pruebas documentales, así como información verbal pertinente a los asuntos sometidos a examen.

## **10. Manual de auditoría gubernamental**

La Contraloría General de la República elaborará manuales y otros tipos de guías e instrucciones escritas referentes a la realización de las auditorías.

### **C.- AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

#### **1. Definición**

La auditoría gubernamental consiste en un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones u actividades o de ambas a la vez, practicado con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

#### **2. Objetivos**

La administración gubernamental requiere de un elemento retroalimentador de información para su proceso administrativo, tal es el caso de la auditoría gubernamental, cuyo impacto positivo en las entidades del sector público debe generar cambios en los procedimientos y prácticas actuales, por otras más eficientes, efectivas y económicas.

La auditoría es reconocida, como una herramienta necesaria para el logro de los objetivos de cada entidad, tanto en el sector público, como en el privado.

En su período inicial de evolución el enfoque de la auditoría fue exclusivamente financiero y, de cumplimiento legal; actualmente, su accionar está dirigido a las actividades y operaciones de la entidad, con énfasis en los aspectos de gestión.

Los objetivos de la Auditoría Gubernamental constituyen los propósitos fundamentales por los cuales se planea la ejecución de una auditoría gubernamental, independientemente de la clase de auditoría. Los objetivos generales en los cuales pueden ordenarse los diferentes tipos de auditoría son:

- a) Evaluar si las operaciones de las instituciones u organismos públicos han sido eficientes, eficaces y económicas (auditorías operacional e integral)
- a) Opinar sobre si los estados financieros de las entidades públicas La auditoría de estados financieros tiene por objetivo determinar si los estados financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad gubernamental, o en ausencia de éstos, con las Normas Internacionales de Información Financiera, o con una base general de contabilidad que no sean los PCGA, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

- b) Evaluar la confiabilidad de la información financiera preparada y emitida por las instituciones y organismos públicos (auditoría financiera y de cumplimiento).
- c) Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables en las entidades u organismos públicos (auditorías especiales, financieras y de cumplimiento, operacionales e integrales); referidas a la gestión y uso de los recursos públicos.
- d) Evaluar el grado en que las entidades del sector público y sus servidores han cumplido adecuadamente con los deberes y atribuciones que les han asignado, si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica; si los objetivos y las metas propuestas han sido logrados; si la información gerencial producida es correcta y confiable.

### 3. Características

La auditoría gubernamental tiene las características siguientes:

- a) Es objetiva, en la medida en que considera que el auditor debe mantener una actitud mental independiente, respecto de las actividades a examinar en la entidad;
- b) Es sistemática y profesional, por cuanto responde a un proceso que es debidamente planeado y porque es desarrollada por Contadores Públicos y otros profesionales idóneos y expertos, sujetos a normas profesionales y al código de ética profesional;
- c) Concluye con la emisión de un informe escrito, en cuyo contenido se presentan los resultados del examen realizado, incluyendo comentarios, conclusiones y recomendaciones
- d) Se efectúa posteriormente a la ejecución de las operaciones examinadas, sin embargo, su valor disminuye directamente en proporción a cualquier demora indebida entre la ejecución de las operaciones y su examen. Por lo tanto, a pesar de ser posterior debe ser oportuna.
- e) Verifica las operaciones determinando su legalidad, veracidad y propiedad.
- f) Evalúa las operaciones examinadas comparándolas con normas de rendimiento, de calidad y cualquier otra norma aplicable, incluyendo las políticas, estrategias, planes, objetivos y metas, tanto como, las disposiciones legales aplicables, los principios y prácticas generalmente aceptadas en el área de estudio y las prácticas prudentes resultantes de la aplicación del sentido común

#### **4. Función de la auditoría gubernamental**

Los auditores gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditorías, realizan la función de auditoría de acuerdo con las normas legales y disposiciones aplicables, ofreciendo mediante el respectivo informe conclusiones y sugerencias para mejorar el sistema de control interno de las operaciones, y la gestión de las actividades, áreas, programas o entidades públicas examinadas.

La auditoría gubernamental se dirige principalmente a la mejora de las operaciones futuras más que a la crítica del pasado, la divulgación de irregularidades y la determinación de responsabilidades. Es una fuerza positiva que continuamente busca mejorar la administración pública dirigiéndose a encontrar mejores y más efectivas, eficientes y económicas medidas para proveer los servicios del gobierno y llevar a cabo las funciones públicas.

La auditoría gubernamental moderna no se dirige hacia la divulgación de fraudes u otras irregularidades importantes o menores, no obstante, su revelación debe realizarse en caso de detectarse. En aquellos casos cuando la auditoría gubernamental divulga irregularidades, el auditor no desempeña la función de policía, de investigador criminal ni de fiscal. Puede ser llamado para cooperar con dichos funcionarios cuando ha divulgado la irregularidad, pero siempre tiene que actuar como un auditor.

En muchas ocasiones irregularidades administrativas y financieras de una naturaleza que no son delitos constituyen hallazgos de auditoría, en estos casos el propósito principal del desarrollo e informe de dichos hallazgos y las conclusiones relacionadas es el de formar la base que justifica la implementación de las recomendaciones necesarias para las mejoras administrativas y financieras. Es deber del titular de la entidad aplicar las sanciones administrativas, cuándo sean necesarias, como subproducto de los hallazgos y conclusiones de auditoría; lo más importante es el deber de la entidad de implementar las recomendaciones para mejoras en las operaciones futuras con base en la auditoría.

#### **5. Principios de Auditoría Gubernamental**

- a. Las operaciones, actividades y transacciones del gobierno son llevadas a cabo por entes claramente definidos y establecidos por ley para lograr propósitos públicos específicos y como tales están sujetos a la auditoría de acuerdo a las disposiciones legales pertinentes.

- b. Las operaciones, actividades y transacciones del gobierno son susceptibles a la deducción de hechos con base en la evidencia, consecuentemente son verificables. En ausencia de evidencia clara en contrario en la entidad pública bajo examen, lo que se consideró cierto en el pasado, permanecerá cierto en el futuro, lo que implica que el auditor primero debe estar en condiciones de asumir que la información histórica que él posea de la entidad tales como la legislación vigente, papeles de trabajo de auditorías de años previos, informes de auditoría interna y externa, etc., suministran lineamientos gerenciales con respecto a sus operaciones, actividades, problemas y otros asuntos.
- c. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que realizan auditorías, desempeñan un servicio útil al pueblo, al estado como un conjunto y a la entidad sujeta al examen a través de la evaluación y verificación de las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales, dando certidumbre de su grado de conformidad con normas establecidas y formulando recomendaciones para mejoras futuras.
- d. La utilización de sistemas y técnicas modernas de gerencia, especialmente en las áreas de procesamiento de información, administración de los recursos humanos, materiales y financieros, y el empleo de personal cuya habilidad, capacitación y experiencia sean relativos a sus responsabilidades, promueven aumentos de la eficiencia, efectividad y economía en la utilización de dichos recursos.
- e. La existencia de un satisfactorio sistema de control interno minimiza la probabilidad de irregularidades
- f. La existencia de sistemas modernos de gerencia y un satisfactorio sistema de control interno permiten la determinación de las cualidades o características de un grupo voluminoso de operaciones o transacciones similares con base en la selección y examen de una muestra representativa del mismo.
- g. El auditor gubernamental tiene la habilidad profesional de acertar cuales de los principios, prácticas gerenciales y otros criterios o normas de rendimiento son los apropiados para el propósito de la evaluación de la eficiencia, efectividad y economía de la entidad dentro de varias circunstancias y, en el caso de que no estén disponibles, es capaz de desarrollar u obtener pautas suficientemente útiles que permiten llegar a conclusiones y formular recomendaciones para mejoras.
- h. Al examinar las operaciones, actividades y transacciones gubernamentales con el propósito de su evaluación y verificación, de dar fe sobre ellas y de formular recomendaciones para mejoras, el auditor gubernamental actúa exclusivamente en su calidad independiente de un auditor; lo que implica que bajo circunstancias ideales los auditores gubernamentales no deben tener ninguna otra función ni deber excepto efectuar la auditoría. Tiene que mantener una actitud mental independiente.

- i. La posición profesional del auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan auditorías, impone obligaciones profesionales proporcionales.
- j. Al auditor gubernamental le concierne básicamente las operaciones, actividades y transacciones significativas dentro de las circunstancias relativas.
- k- La auditoría gubernamental se dirige principalmente a la mejora en las operaciones futuras más que a la crítica del pasado, la divulgación de irregularidades y la determinación de responsabilidades.

## 6. Tipos de Auditoría Gubernamental

La auditoría gubernamental está definida por sus objetivos y se clasifica en:

### a. Auditoría Financiera

La auditoría financiera y de cumplimiento es el estudio, evaluación y verificación de los estados financieros preparados por la administración de la entidad, con el propósito de emitir una opinión respecto a la razonabilidad de dichos estados, de conformidad con las Normas de Contabilidad Gubernamental de Nicaragua, o en ausencia de éstos, con las Normas Internacionales de Información Financiera, o con una base general de contabilidad que no sean los PCGA.

### b. Auditoría Operacional o de Gestión

La auditoría Operacional consiste en el examen de la economía, eficiencia y/o eficacia ("Las tres E") de la entidad, programa o área en particular. Una auditoría operativa determinada puede tener por objetivo examinar uno o varios de estos tres aspectos, incluyendo la evaluación de conformidad a las leyes y reglamentos vigentes relacionados con el objetivo de la auditoría.

La Auditoría de gestión consiste en el examen de la economía, eficiencia, eficacia, ética y equidad de la entidad, programa o área en particular, incluyendo la evaluación de conformidad a las leyes y reglamentos vigentes relacionados con el objetivo de la auditoría.

### c. Auditoría Integral

Auditoría integral es un examen, que incluye los aspectos relacionados con la auditoría financiera y de cumplimiento, la auditoría operacional o de Gestión, Ambiental e Informática, según la amplitud del alcance del trabajo y de los objetivos a cumplir.

La auditoría integral es la combinación de varios tipos de auditoría:

- i) El estudio y evaluación de las operaciones y los resultados de la gestión de las entidades u organismos públicos considerando los criterios de eficiencia, eficacia y economía (auditoría operacional).
- ii) El estudio, evaluación y verificación de la información contenida en los estados financieros preparados por la administración de las entidades u organismos públicos con el propósito de emitir una opinión sobre dichos informes (auditoría financiera).
- iii) El estudio y evaluación del sistema de control interno y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales aplicables a la entidad u organismo público.
- iv) El estudio y evaluación de la tecnología de la Información con respecto a la seguridad, calidad, eficacia y eficiencia en tecnología de la información y de la gestión ambiental

#### **d. Auditoría Especial**

La auditoría especial comprende el estudio, evaluación y verificación de actividades específicas o de una parte de las operaciones administrativas y/o financieras, así como el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables y por lo general comprende:

- i. Auditorías a estados financieros preparados en conformidad con una base general de contabilidad que no sean los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- ii. Auditorías puntuales a elementos, cuentas, o ítems específicos de un estado financiero;
- iii. Auditorías de cumplimiento de aspectos de convenios contractuales o requerimientos reglamentarios relativos a los estados financieros auditados;
- iv. Auditorías de Seguimiento a recomendaciones de Informes de Auditoría
- v. Auditorías de procesos de contrataciones de bienes y servicios
- vi. Auditorías para la verificación de Hallazgos determinados por las Unidades de Auditoría Interna y/o Firmas de Contadores Públicos.
- vii. Auditorías sobre hechos denunciados

**e. Auditoría Ambiental**

La auditoría ambiental comprende la verificación del cumplimiento de normas legales en materia de protección del medio ambiente y/o la administración de recursos naturales; el examen de las actividades de Evaluación de Impacto Ambiental (EIA) , de Control y Vigilancia dirigidas a la protección del medio ambiente y la administración de los recursos naturales con el propósito de verificar su ajuste a parámetros técnicos y normas establecidas por organismos nacionales o internacionales que resulten fuente de criterios generalmente aceptados

**f. Auditorías de Obras Públicas**

La Auditoría de Obras Públicas consiste en el examen profesional, objetivo y sistemático de las operaciones de una entidad pública, grupo de entidades similares o un sector de la administración pública que respaldan la planificación, organización, dirección y control de proyectos de obras públicas, a fin de efectuar una evaluación posterior e independiente que permita determinar el grado de eficacia, eficiencia, economía y transparencia de la utilización de los recursos asignados

**g. Auditoría Informática**

Consiste en el examen objetivo, crítico, sistemático y selectivo de las políticas, normas, prácticas, procedimientos y procesos, para dictaminar respecto a la economía, eficiencia y eficacia de la utilización de los recursos de tecnologías de la información, la oportunidad, confiabilidad, validez de la información y la efectividad del sistema de control interno asociado a las tecnologías de la información y a la entidad en general.

**h. Auditoria Forense**

La auditoría forense investiga, analiza, evalúa, interpreta y documenta hechos relacionados con delitos financieros, para establecer la identificación plena del o los responsables, determinar la forma y tiempo en que se dieron los hechos y la cuantificación del daño patrimonial al Estado

## **CAPITULO II**

### **CRITERIOS BASICOS**

## A.- RESPONSABILIDAD Y AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las Normas Técnicas de Control Interno para el sector público emitidas por la Contraloría General de la República, definen a la responsabilidad (traducción del inglés accountability) como: "el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado".

Responsabilidad es una obligación que asume una persona que maneja fondos o bienes públicos y cumple con responder a otros sobre la manera como ha llevado a cabo sus tareas.

Todos los servidores públicos son responsables de vigilar y salvaguardar el patrimonio del Estado y cuidar que sea utilizado debida y racionalmente de conformidad con los fines a que se destinan, los servidores y ex-servidores públicos son responsables de rendir cuentas por sus actividades y por los resultados obtenidos, en virtud que la función pública se ejerce a favor de los intereses del pueblo. La rendición de cuentas, es un elemento primordial que legitima su actuar y contribuye a la gobernabilidad.

Existen dos tipos de responsabilidad:

- responsabilidad financiera
- responsabilidad gerencial

## B.- CONTROL DE CALIDAD

El Control de Calidad de las auditorías está dado por la Supervisión de todo el proceso de la misma, lo que está regulado en las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, que establecen:

<p><b>NAGUN 2.30</b>                      <b>SUPERVISIÓN DE LA AUDITORÍA</b></p> <p><i>El trabajo realizado por el equipo de auditoría será supervisado en forma sistemática y oportuna por personal calificado en todos los niveles.</i></p>
---

*El trabajo realizado por el equipo de auditoría será supervisado en forma sistemática y oportuna por personal calificado en todos los niveles.*

La manera más eficaz de asegurar la calidad y acelerar el avance de la auditoría encomendada es ejercitando la supervisión apropiada desde el inicio de la planificación hasta la conclusión del trabajo de auditoría y el informe. La supervisión agrega un juicio maduro al trabajo realizado por personal menos experimentado. Asignar y utilizar personal es importante para el satisfactorio logro de los objetivos.

Debido a que las habilidades y los conocimientos varían entre los auditores, las asignaciones de trabajo deben estar a la altura de las habilidades

La función de supervisión debe ser realizada por profesionales experimentados en el ejercicio de la auditoría. Los supervisores deberán asegurarse de que el personal encargado de la auditoría reciba una adecuada orientación sobre:

- La ejecución correcta del examen.
- El logro de los objetivos de auditoría
- La oportuna asistencia y entrenamiento en el trabajo.

El método más efectivo para controlar la calidad y facilitar el progreso en una tarea es ejercer una supervisión apropiada, desde el inicio de la labor preparatoria hasta terminar el borrador del informe. La supervisión aporta madurez de juicio a la labor realizada por miembros menos experimentados del personal a la vez que proporciona el entrenamiento necesario para estos individuos.

La designación y empleo de asistentes constituye un factor importante en el logro satisfactorio de los objetivos establecidos. Considerados que el entrenamiento, experiencia y otras capacidades varían entre auditores, las tareas específicas deberán mantener proporción con las habilidades de los auditores.

Los jefes de equipos deberán asegurarse de que los asistentes tengan una clara comprensión de las tareas asignadas antes de iniciar sus labores.

- A los asistentes se les debe informar no sólo sobre la naturaleza de su labor y los procedimientos que deben seguir, sino también que es lo que se espera lograr con esta labor.
- Con un personal experimentado el rol del auditor supervisor puede ser de carácter más general: puede esbozar un bosquejo de la labor y dejar los detalles en manos de los otros integrantes del equipo.
- Con personal menos experimentado en auditor supervisor puede necesitar invertir personalmente en mucho detalles e instruir a su personal en que es lo que se debe hacer y cómo hacerlo.

La revisión de supervisión deberá comprender el concepto y método de auditoría. La revisión deberá asegurarse que:

- Se obtenga conformidad con las normas de auditoría.
- Se siga el programa de auditoría, a menos que se justifique y autorice una desviación del mismo.
- Los papeles de trabajo apoyan adecuadamente las observaciones y conclusiones
- Los papeles de trabajo proporcionen datos adecuados que permitan preparar un informe significativo.
- El auditor logre los objetivos de la auditoría.

## 1. **Objetivos del Control del Trabajo**

- a) Evaluar los desvíos a los criterios que se hayan detectado.
- b) Optimizar la coordinación y las relaciones humanas entre los integrantes del equipo interdisciplinario.
- c) Analizar permanentemente los avances del programa, solucionando las dificultades surgidas.
- d) Evaluar las situaciones relevantes que se hayan detectado.
- e) Asegurar que las evidencias obtenidas sean evaluadas por un profesional con criterio y experiencia suficiente, con el objeto que los juicios que en definitiva se emitan sean razonables.

## 2. **Técnicas de Control**

El control de los equipos de trabajo se realizará mediante el Control Cuantitativo y control Cualitativo.

### a) Control cuantitativo

Controla el cumplimiento, en relación al tiempo de cada etapa y fase del trabajo. Para ello se comparará el avance:

- De horas realizadas en cada etapa, con las horas previstas.
- Del trabajo, con las fechas previstas para logros específicos.

En la Planificación y en el Programa de Auditoría se establecen fechas específicas de conclusión de determinadas tareas. En este sentido como puntos mínimos de control, el auditor debe indicar las fechas de realización e iniciales

### b) Control cualitativo

El objetivo es controlar el avance y calidad de la labor desarrollada. Debe evaluarse periódicamente el cumplimiento de las normas de auditoría y el respaldo con que cuentan las observaciones que se formulan de acuerdo al programa de auditoría realizado.

Las revisiones de supervisión del trabajo de auditoría y del informe deberán ser oportunas y determinar:

- Si operan conforme al Manual de Auditoría Gubernamental
- Se siguen los procedimientos establecidos en el programa de auditoría, a no ser que esté justificado y autorizado el desvío.
- Si el trabajo de auditoría ha sido realizado con debido cuidado profesional.
- Si los papeles de trabajo apoyan adecuadamente los hallazgos y conclusiones y si proveen datos suficientes para preparar el informe.
- Si los objetivos de auditoría son satisfechos.
- Las revisiones de supervisión del trabajo realizado deberán ser documentadas en papeles de trabajo.

#### Otras técnicas de control que se aplicarán

- a. El miembro del Equipo de Auditoría del más alto nivel (Director General, Socio, Gerente o Director/ jefe de Unidad de Auditoría Interna) deben asegurarse que los miembros del equipo comprendan claramente los objetivos generales y específicos del trabajo antes de iniciarlo. Esta reunión de inicio de trabajo debe documentarse en los papeles de trabajo.
- b. La supervisión de las actividades del equipo se documentará en los papeles de trabajo, al menos en los siguientes momentos básicos de ejecución del trabajo:
  - Al planear y programar la auditoría.
  - Al determinar las muestras a ser examinadas
  - Al realizar las evaluaciones y programas de auditorías.
  - Al estructurar los informes y al revisar su contenido
  - Al comunicar los resultados a los usuarios.
- c. La supervisión aplicada desde la planeación hasta la distribución del informe, es la manera más eficaz de asegurar la calidad del trabajo y agilizar su proceso de ejecución. La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:
  - Revisión del Plan de auditoría y de los programas de auditoría, preparados con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno.
  - Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos de información de la dependencia o entidad con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría.
  - Presentación de los auditores al personal del área a auditar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.

- Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, además de la aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso del trabajo.
- Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el estimado. La vigilancia oportuna puede detectar deficiencias, o áreas en las que se requiera modificar el programa de auditoría.
- Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.
- Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que están completos y que se ha cumplido con las normas de auditoría.
- Revisión antes de emitir el informe, por una persona del área ajena al trabajo específico, que revise los borradores y ciertos papeles, a fin de verificar que han cumplido con todas las normas de auditoría y que la opinión que se vaya a emitir esté justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

### 3. Guías de chequeo del control de calidad

#### 3.1 Listado de chequeo de planeación

##### 3.1.1 De auditoría financiera

	(SECCION 1)	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P/T</u>	<u>Hecho por</u>
		(Secc. 2)	(Secc. 3)	(Secc. 4)
1.	Se han obtenido o actualizado nuestros conocimientos acerca de las actividades de la Entidad, y se evidencia en el memorando de planeación?			
	Para tal efecto el memorando de planeación considera:			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Objetivos, tipo de trabajo de auditoría, informes de resultado, fechas de compromiso, actividades y fechas de mayor importancia, leyes y regulaciones aplicables, políticas contables significativas?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Las actividades de la Entidad y su entorno económico y el ambiente de sistemas de información?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Planes de rotación?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>El ambiente de control?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consideraciones sobre materialidad?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Presupuestos de tiempo?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consideración de evaluación de la función de auditoría interna y otros especialistas?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Programas de trabajo?</li> </ul>			
2.	Se han identificado los componentes importantes de los estados financieros, obteniendo y documentando su información básica?			
3.	Se ha obtenido y/o actualizado la información básica de los SIGFA de la Entidad?			
4.	Se han efectuado y documentado pruebas de recorrido para confirmar que los sistemas estuvieron o están en operación?			

	(SECCION 1)	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P/T</u>	<u>Hecho por</u>
		(Secc. 2)	(Secc. 3)	(Secc. 4)
5.	Se evaluó y documentó la segregación de funciones para los diferentes sistemas considerados?			
6.	Se han contestado y/o elaborado, según las circunstancias, los cuestionarios de control interno y/o componentes considerados?			
7.	Se han documentado como deficiencias, las respuestas indicadas como NO a las preguntas relacionadas en los cuestionarios de control interno?			
8.	Se han evaluado los riesgos inherentes y de control para efectos de determinar el enfoque, naturaleza y oportunidad de las pruebas de auditoría a realizar?			
9.	Resume la estrategia de auditoría las decisiones tomadas para cada componente? Para tal efecto considerar:			
	• Determinación de componentes			
	• Significatividad de componentes			
	• Factores de riesgo			
	• Evaluación del riesgo			
	• Enfoque de auditoría esperado para componentes significativos, teniendo en cuenta los riesgos inherentes y de control			
10.	Se prepararon programas de auditoría para cada rubro a examinar y todos los componentes de auditoría significativos?			
11.	Fueron los procedimientos y el alcance incluidos en los programas de auditoría apropiados y adecuados para obtener suficiente evidencia de auditoría con respecto a cada componente, teniendo en cuenta la evaluación del riesgo?			
12.	Los programas de trabajo están adecuadamente organizados estableciendo claramente el método, alcance, la base de selección de las transacciones individuales y oportunidad de su aplicación?			

	(SECCION 1)	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P/T</u>	<u>Hecho por</u>
		(Secc. 2)	(Secc. 3)	(Secc. 4)
13.	Fueron aprobados por parte del Responsable de Departamento de Auditoría, Socio de firma CPI, o Auditor Interno, antes de su uso, los programas de auditoría?			
14.	Se han considerado límites de materialidad, y se han justificado adecuadamente, teniendo en cuenta la importancia relativa?			
15.	Se preparó un presupuesto detallado y realista, que indique el tiempo estimado para cada componente e integrante del equipo de trabajo?			
16.	Se evaluó la objetividad y competencia de la Unidad de Auditoría Interna, para depositar confianza en su trabajo y colaboración?			
17.	Si se utiliza el trabajo de un especialista, se evaluó su competencia y objetividad?			
18.	Existe evidencia de participación por parte del Responsable de Departamento, Socio o Auditor Interno, en el proceso de planeación y aprobó la planeación de auditoría de la Entidad, antes del inicio del trabajo?			
19.	Los cambios significativos en el alcance de auditoría posteriores a la planeación, fueron documentados bajo la forma de un anexo o modificación del plan de auditoría y aprobados por el Responsable de Departamento, Delegado CGR o Socio de Firma / Auditor Interno?			
	<b>Supervisor</b>		<b>Fecha</b>	
	<b>Jefe de Departamento de Auditoría</b>		<b>Fecha</b>	
	<b>Director General de Auditorías</b>		<b>Fecha</b>	

**3.1.2 De auditorías operacional, de gestión, ambiental, informática, obras públicas, especiales**

	(SECCION 1)	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P/T</u>	<u>Hecho por</u>
		(Secc. 2)	(Secc. 3)	(Secc. 4)
1.	Se han obtenido o actualizado nuestros conocimientos acerca de las actividades de la Entidad, y se evidencia en el memorando de planeación?			
	Para tal efecto el memorando de planeación considera:			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Objetivos, tipo de trabajo de auditoría, informes de resultado, fechas de compromiso, actividades y fechas de mayor importancia, leyes y regulaciones aplicables, procedimientos, metodología?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Las actividades de la Entidad y su entorno económico y el ambiente de sistemas de información?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Operaciones y actividades de la entidad?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>El ambiente de control administrativo y financiero?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consideraciones sobre materialidad?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Presupuestos de tiempo?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Consideración de evaluación de la función de auditoría interna y otros especialistas?</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Programas de trabajo?</li> </ul>			
2.	Se han identificado la misión y objetivos de la Entidad, sus operaciones y actividades importantes, obteniendo y documentando su información básica?			
3.	Se ha obtenido y/o actualizado la información básica de los Sistemas de información tecnológica?			
4.	Se han efectuado y documentado pruebas de recorrido para confirmar que los sistemas estuvieron o están en operación?			
5.	Se evaluó y documentó la segregación de funciones para los diferentes sistemas considerados?			

	(SECCION 1)	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P/T</u>	<u>Hecho por</u>
		(Secc. 2)	(Secc. 3)	(Secc. 4)
6.	Se han contestado y/o elaborado, según las circunstancias, los cuestionarios de control interno de los sistemas y/o componentes considerados?			
7.	Se han documentado como deficiencias, las respuestas indicadas como NO a las preguntas relacionadas en los cuestionarios de control interno?			
8.	Se han evaluado los riesgos inherentes y de control para efectos de determinar el enfoque, naturaleza y oportunidad de las pruebas de auditoría a realizar?			
9.	Resume la estrategia de auditoría las decisiones tomadas para cada componente?			
	Para tal efecto considerar:			
	• Determinación de componentes			
	• Significatividad de componentes			
	• Factores de riesgo			
	• Evaluación del riesgo			
	• Enfoque de auditoría esperado para componentes significativos, teniendo en cuenta los riesgos inherentes y de control			
10.	Se prepararon programas de auditoría para cada componente de auditoría significativos?			
11.	Fueron los procedimientos y el alcance incluidos en los programas de auditoría apropiados y adecuados para obtener suficiente evidencia de auditoría con respecto a cada componente, teniendo en cuenta la evaluación del riesgo?			
12.	Los programas de trabajo están adecuadamente organizados estableciendo claramente el método, alcance, la base de selección de las transacciones individuales y oportunidad de su aplicación?			
13.	Se comunicaron al personal de la Entidad auditada los criterios definidos para efectuar la evaluación y se documentaron en papeles de trabajo?			

	(SECCION 1)	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P/T</u>	<u>Hecho por</u>
		(Secc. 2)	(Secc. 3)	(Secc. 4)
14	Se comunicaron al personal de la Entidad auditada los objetivos y metodología específica de la auditoría?			
15	Se sometieron a consideración y aceptación de la Administración de la Entidad las normas de rendimiento tomadas en cuenta para evaluar los resultados?			
16	Se efectuó el diagnóstico resultado de la comprensión de la entidad y selección de áreas críticas en el caso de las auditorías operacionales, o de gestión?			
17.	Se preparó un presupuesto detallado y realista, que indique el tiempo estimado para cada componente e integrante del equipo de trabajo?			
18.	Se evaluó la objetividad y competencia de la Unidad de Auditoría Interna, para depositar confianza en su trabajo y colaboración?			
19.	Si se utiliza el trabajo de un especialista, se evaluó su competencia y objetividad?			
20.	Existe evidencia de participación por parte del Responsable de Departamento, Socio o Auditor Interno, en el proceso de planeación y aprobó la planeación de auditoría de la Entidad, antes del inicio del trabajo?			
21.	Los cambios significativos en el alcance de auditoría posteriores a la planeación, fueron documentados bajo la forma de un anexo o modificación del plan de auditoría y aprobados por el Responsable de Departamento, Delegado CGR o Socio de Firma / Auditor Interno?			
	<b>Supervisor</b>		<b>Fecha</b>	
	<b>Jefe de Departamento de Auditoría</b>		<b>Fecha</b>	
	<b>Director General de Auditorías</b>		<b>Fecha</b>	

### 3.2 *Listado de chequeo del trabajo realizado*

#### 3.2.1 *Auditorías Financieras*

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P/T</u>	<u>Hecho</u> <u>por</u>
1. Contienen los papeles de trabajo documentación adecuada para respaldar la debida realización de todos los procedimientos establecidos en la planeación y en el programa de auditoría?			
2. Están los papeles de trabajo organizados de manera lógica, son completos y están adecuadamente ordenados y referenciados?			
3. Cada sección incluye una copia del programa de auditoría?			
4. Los programas de auditoría reflejan los pasos detallados realizados, referencia a la documentación de soporte 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 de los Responsables de departamento de auditoría y General de Auditorías?			
6. Si se utiliza muestreo estadístico, se aplico adecuadamente y se evalúan sus resultados?			
7. Si se utiliza el trabajo de un especialista, contienen los papeles de trabajo evidencia de que se han evaluado adecuadamente la competencia, trabajo y hallazgos del especialista?			
Si se depositó confianza en el trabajo de los auditores internos para la ejecución de algunos procedimientos de auditoría, incluyen los papeles de trabajo una descripción del mismo y demuestran claramente que fue adecuadamente realizado y supervisado por la Contraloría General de la República?			
8. Es evidente que se han realizado todos los procedimientos de auditoría necesarios para respaldar las conclusiones obtenidas para los componentes revisados?			

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P/T</u>	<u>Hecho</u> <u>por</u>
9. Las conclusiones sobre los componentes contienen:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Referencia al trabajo de auditoría sobre el cual se basa la conclusión?</li> <li>• Referencia a cualquier excepción de auditoría significativa observada?</li> <li>• Mención de si la satisfacción de auditoría planificada pudo ser obtenida?</li> <li>• Expresión de una opinión?</li> <li>• Resumen de los temas significativos sobre aspectos contables, de auditoría y de otro tipo, relativos al componente, de los que el equipo haya conocido?</li> <li>• Resumen de los ajustes identificados?</li> <li>• Resumen de las debilidades del control?</li> </ul>			
Existe evidencia de que se consideró el total de ajustes en relación con los parámetros de materialidad?			
10. Se ha obtenido una carta de representación apropiada de la administración de la Entidad,?			
11. Incluye el modelo de la carta, las manifestaciones especiales requeridas en las circunstancias?			
12. Se corroboraron adecuadamente las manifestaciones de la administración, indicadas en la carta de representación, a través de la realización de otros procedimientos de auditoría apropiados?			
13. Se obtienen cartas apropiadas de los principales asesores legales de la Entidad y se realiza el seguimiento adecuado, según corresponda?			
14. Contienen los papeles de trabajo evidencia de que se han adoptado procedimientos adecuados de revisión de hechos posteriores hasta la fecha del informe?			
15. Contienen los papeles de trabajo comentarios, entre otros aspectos, el estado de cumplimiento impositivo, con especial mención de cualquier cuestión en litigio u objeto de una investigación y otros temas impositivos significativos o potencialmente significativos?			
16. Se dio atención a las deficiencias resultantes del trabajo ejecutado?			
17. La atención a las deficiencias fue realizada con funcionarios autorizados y competentes de la Entidad?			

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P./T.</u>	<u>Hecho por</u>
18. Todos los papeles de trabajo presentan evidencias de revisión y aprobación por parte del Encargado, Supervisor y Responsable de departamento de Auditoría?			
20. Las respectivas revisiones se realizaron oportunamente y antes de la fecha de emisión del informe?			
21. Se ha mantenido actualizado, debidamente distribuido y totalizado el control del tiempo?			
22. Se analizó, explicó y justificó la variación significativa existente entre el tiempo real incurrido en la ejecución del trabajo y el presupuestado?			
23. Se elaboró un memorando resumen de auditoría, con conclusiones sobre los problemas relevantes determinados, cumplimiento de los principios de contabilidad, presentación de estados financieros y cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental?			
24. Contienen los papeles de trabajo memorando sobre discusiones significativas con ejecutivos de la Entidad?			
25. Contienen los papeles de trabajo, copia final de los estados financieros de la entidad, referenciados con papeles de trabajo?			
26. Están los papeles de trabajo exentos de tareas a cumplir, puntos pendientes, borradores desactualizados de los estados financieros y otros documentos innecesarios?			
27. Conclusión			

Aprobación:  
Conformidad con la ejecución de los procedimientos.

\_\_\_\_\_  
**Encargado**

\_\_\_\_\_  
**Supervisor**

\_\_\_\_\_  
**Jefe de Departamento de Auditoría**

\_\_\_\_\_  
**Fecha**

\_\_\_\_\_  
**Fecha**

\_\_\_\_\_  
**Fecha**

**3.2.2 Auditorías Operacionales, de gestión, ambientales, informática, obras públicas, especiales, etc.**

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P/T</u>	<u>Hecho</u> <u>por</u>
1. Contienen los papeles de trabajo documentación adecuada para respaldar la debida realización de todos los procedimientos establecidos en la planeación y en el programa de auditoría?			
2. Están los papeles de trabajo organizados de manera lógica, son completos y están adecuadamente ordenados y referenciados?			
3. Cada sección incluye una copia del programa de auditoría?			
4. Los programas de auditoría reflejan los pasos detallados realizados, referencia a la documentación de soporte y firma e iniciales de los miembros del equipo que realizaron el trabajo y la fecha de finalización?			
<b>Recopilación de datos</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se especificaron y desarrollaron de manera adecuada los métodos para la recolección de datos?</li> <li>• Se contó con los procedimientos adecuados para el control de calidad de la recolección de datos?</li> <li>• Se delegó de manera adecuada la responsabilidad de la recolección de datos?</li> </ul>			
5. Fueron adecuados los procedimientos analíticos para el propósito de estudio, los procedimientos de diseño y de recolección de datos?			6.
Se midieron de manera confiable y válida: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los efectos o impactos de la entidad?</li> <li>• Los atributos principales de la entidad</li> </ul>			
6. Si se utiliza muestreo estadístico, se aplicó adecuadamente y se evalúan sus resultados?			
7. Si se utiliza el trabajo de un especialista, contienen los papeles de trabajo evidencia de que se han evaluado adecuadamente la competencia, trabajo y hallazgos del especialista?			

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P./T.</u>	<u>Hecho</u> <u>por</u>
8. Es evidente que se han realizado todos los procedimientos de auditoría necesarios para respaldar las conclusiones obtenidas para los componentes revisados?			
9 Se comunicaron al personal de la Entidad auditada los criterios definidos para efectuar la evaluación y se documentaron en papeles de trabajo?			
10 Se comunicaron al personal de la Entidad auditada los objetivos y metodología específica de la auditoría?			
11 Se sometieron a consideración y aceptación de la Administración de la Entidad las normas de rendimiento tomadas en cuenta para evaluar los resultados?			
12 Las evidencias obtenidas son suficientes, competentes y pertinentes para sustentar las opiniones y conclusiones que se presentarán en el informe?			
13 Fueron informados y se discutieron con los funcionarios apropiados los hallazgos al finalizar el trabajo de auditoría, dejando evidencia al respecto?			
14. Se ha obtenido una carta de representación apropiada de la administración de la Entidad,?			
15. Incluye el modelo de la carta, las manifestaciones especiales requeridas en las circunstancias?			
16. Se corroboraron adecuadamente las manifestaciones de la administración, indicadas en la carta de representación, a través de la realización de otros procedimientos de auditoría apropiados?			
17. Se obtienen cartas apropiadas de los principales asesores legales de la Entidad y se realiza el seguimiento adecuado, según corresponda?			
18. Contienen los papeles de trabajo evidencia de que se han adoptado procedimientos adecuados de revisión de hechos posteriores hasta la fecha del informe?			
19. Se dio atención a las deficiencias resultantes del trabajo ejecutado?			
20. Todos los papeles de trabajo presentan evidencias de revisión y aprobación por parte del Encargado, Supervisor y Responsable de departamento de Auditoría?			

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a P./T.</u>	<u>Hecho por</u>
21. Las respectivas revisiones se realizaron oportunamente y antes de la fecha de emisión del informe?			
22. Se ha mantenido actualizado, debidamente distribuido y totalizado el control del tiempo?			
23. Se analizó, explicó y justificó la variación significativa existente entre el tiempo real incurrido en la ejecución del trabajo y el presupuestado?			
24. Contienen los papeles de trabajo memorando sobre discusiones significativas con ejecutivos de la Entidad?			
25. Contienen los papeles de trabajo, copia final de los estados financieros de la entidad, referenciados con papeles de trabajo?			
26. Están los papeles de trabajo exentos de tareas a cumplir, puntos pendientes, borradores desactualizados de los estados financieros y otros documentos innecesarios?			
27. Conclusión			

Aprobación:  
 Conformidad con la ejecución de los procedimientos.

_____	_____
<b>Encargado</b>	<b>Fecha</b>
_____	_____
<b>Supervisor</b>	<b>Fecha</b>
_____	_____
<b>Jefe de Departamento de Auditoría</b>	<b>Fecha</b>

### 3.3 Listado de chequeo para emisión de informes

#### 3.3.1 De auditoría financiera

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P/T</u>	<u>Hecho</u> <u>por</u>
1. Es apropiada la naturaleza de la opinión, considerando los hallazgos de auditoría?			
2. Incluye el informe una expresión inequívoca de nuestra conclusión sobre los estados financieros o asunto auditado?			
3. Identifica el informe todos los estados financieros examinados?			
4. La fecha del informe es correcta y coincide con la de la carta de representación de la gerencia?			
5. Identifica el informe a quiénes está dirigido?			
6. Presenta el informe información adicional, cuando es necesario, como por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alcance?</li> <li>• Estados financieros no auditados o examinados por auditores diferentes?</li> </ul>			
7. Se ha modificado nuestro informe de manera apropiada para reflejar cualquier opinión calificada o adversa, una abstención de opinión u otros párrafos explicativos, según corresponda, si se expuso alguno de los siguientes aspectos como resultado de nuestro examen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los estados financieros contienen desvíos desviaciones de los principios contables, cuyo efecto es significativo?</li> <li>• Existe una incongruencia significativa acerca de los hechos o montos incluidos en los estados financieros o su presentación?</li> <li>• Los estados financieros cumplen con la legislación pertinente, en algún aspecto importante?</li> <li>• Existen incertidumbres significativas que afecten los estados financieros?</li> <li>• Falta uniformidad en la aplicación de los principios contables? <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hay dudas sobre la situación “Entidad en marcha”?</li> </ul> </li> <li>• Hay suficiente evidencia de auditoría o existen limitaciones al alcance?</li> <li>• Existen otros aspectos que harían necesario modificar el informe?</li> </ul>			

	<u>SI/NO/NA</u>	<b>Ref. a P/T</b>	<b>Hecho por</b>
8. Es el informe apropiado considerando la información incluida en los estados financieros, las notas y otras secciones?			
9. 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?			
10. Los estados financieros se presentan y exponen de acuerdo con las normas profesionales, considerando: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Están las notas y los estados financieros bien organizados y exponen toda la información necesaria en las circunstancias?</li> <li>• Están el activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos clasificados en forma apropiada?</li> <li>• Se exponen adecuadamente las partidas inusuales, tales como reservas para la venta de un segmento, partidas de resultados extraordinarios, etc.?</li> </ul>			
11. Está el informe exento de errores ortográficos o aritméticos?			
12. Se emitió de manera apropiada una carta de recomendaciones de control interno o un informe equivalente <ul style="list-style-type: none"> <li>• Referenciado con los papeles de trabajo?</li> <li>• Diseñado para identificar áreas de importancia?</li> </ul> <p><b>CONCLUSION:</b> Nuestra participación en la auditoría y la correspondiente supervisión fueron llevadas a cabo de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental. Todos los asuntos importantes fueron resueltos a nuestra satisfacción y consideramos que es apropiado expedir nuestro informe.</p>			

<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p><b>Supervisor</b></p>	<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p><b>Fecha</b></p>
<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p><b>Jefe de Departamento de Auditoría</b></p>	<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p><b>Fecha</b></p>
<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p><b>Director General de Auditorías</b></p>	<hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p><b>Fecha</b></p>

**3.3.2 De Auditoría operacional, de gestión, ambiental, etc.**

	<u>SI/NO/NA</u>	<b>Ref. a</b> <u>P/T</u>	<b>Hecho</b> <u>por</u>
1. Es apropiada la naturaleza de la opinión, considerando los hallazgos de auditoría?			
2. Incluye el informe una expresión inequívoca de nuestra conclusión sobre los o asuntos auditado?			
3. La fecha del informe es correcta y coincide con la de la carta de salvaguarda?			
4. Identifica el informe a quiénes está dirigido?			
5. Presenta el informe información adicional, cuando es necesario, como por ejemplo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alcance, metodología?</li> </ul>			
6. 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?			
7. Está el informe exento de errores ortográficos o aritméticos?			
8. Se emitió de manera apropiada una carta de recomendaciones de control interno o un informe equivalente <ul style="list-style-type: none"> <li>• Referenciado con los papeles de trabajo?</li> <li>• Diseñado para identificar áreas de importancia?</li> </ul>			

**CONCLUSION:**

Nuestra participación en la auditoría y la correspondiente supervisión fueron llevadas a cabo de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental. Todos los asuntos importantes fueron resueltos a nuestra satisfacción y consideramos que es apropiado expedir nuestro informe.

<b>Supervisor</b>	<b>Fecha</b>
<b>Jefe de Departamento de Auditoría</b>	<b>Fecha</b>
<b>Director General de Auditorías</b>	<b>Fecha</b>

### 3.3 Listado de chequeo del cumplimiento del debido proceso

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P/T</u>	<u>Hecho</u> <u>Por</u>
1. Se efectuaron las notificaciones de inicio a los servidores y exservidores públicos y terceros relacionados con el objeto de la auditoría?			
2. Se brindó a los auditados las facilidades y oportunidades para recibir asesoría y asistencia?			
3. Se brindó a los auditados las facilidades para: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acceso a papeles de trabajo</li> <li>• Derecho de acreditar a su representante</li> <li>• Aceptar o rechazar el conceder entrevista</li> </ul>			
4. Los hallazgos de auditoría se encuentran debidamente soportados mediante pruebas documentadas originales o en su defecto en copias certificadas por Notario, en casos de responsabilidades?			
5. Para la comunicación de los hallazgos de auditoría, se dio cumplimiento a lo establecido en las NAGUN?: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Discusión de hallazgos que no generan responsabilidades</li> <li>• Se levantó el acta correspondiente a la discusión de resultados?</li> <li>• Se efectuaron Notificaciones de hallazgos que pueden dar lugar a responsabilidades.</li> </ul>			
6. En caso de notificaciones de resultados preliminares se cumplió el debido proceso en cuanto a. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicación clara de los hechos, indicando los criterios aplicables y su cuantificación de ser aplicable?</li> <li>• Se obtuvo evidencia escrita de la notificación al interesado?</li> <li>• Se indicó la posibilidad de resultar responsabilidades en caso de que se no se desvanezcan los hallazgos?</li> <li>• Se concedió el tiempo determinado por el Consejo Superior CGR para contestar hallazgos?</li> <li>• Se concedió prórroga en caso de que haya sido solicitada?</li> <li>• Se efectuó el análisis de las respuestas de hallazgos de manera objetiva?</li> <li>• Se incorporaron al informe los comentarios dados por el notificado?</li> </ul>			

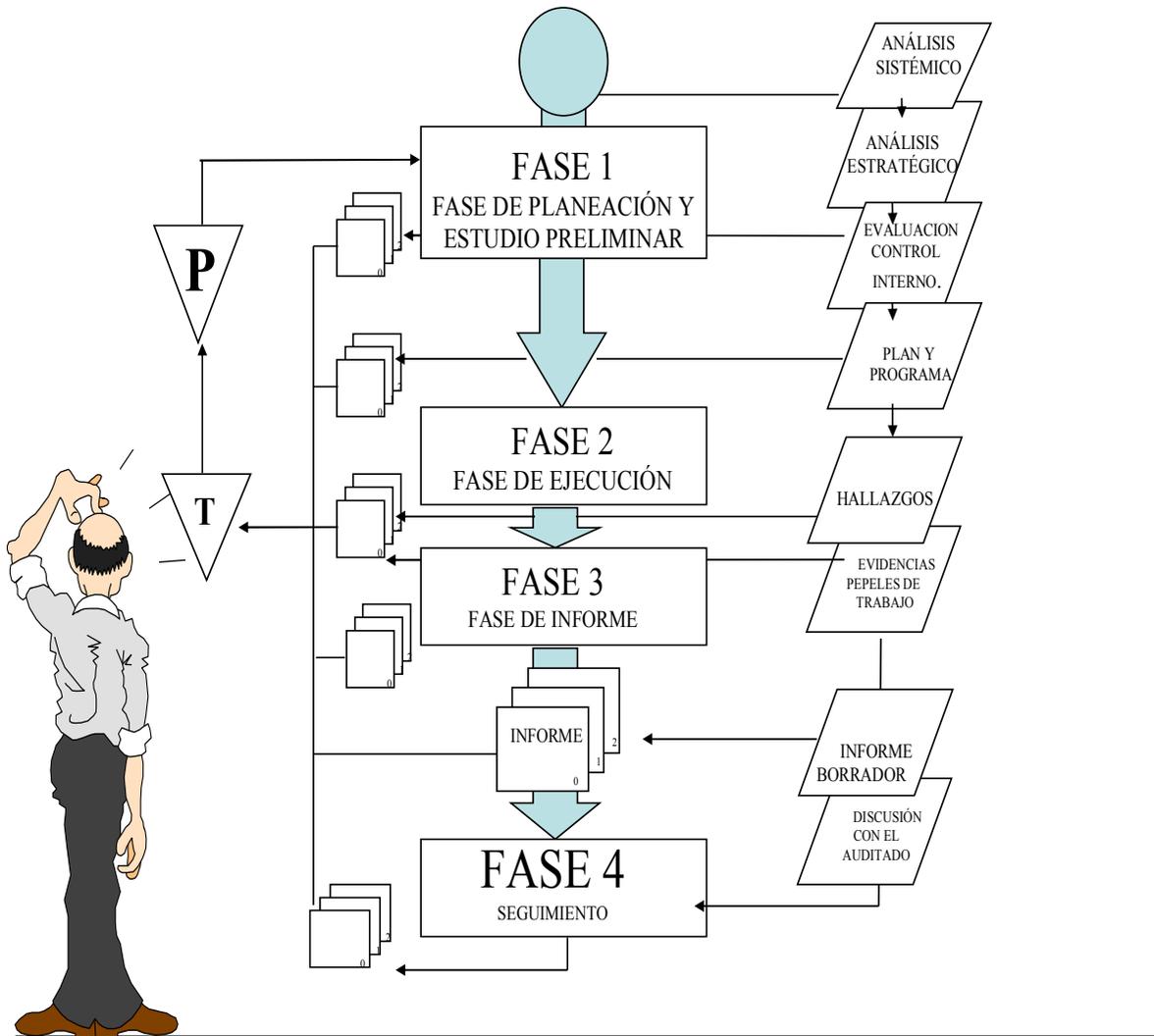
- |   | <u>SI/NO/NA</u> | Ref. a | Hecho |
|---|-----------------|--------|-------|
| 7. El borrador del informe elaborado indica las responsabilidades determinadas identificando plenamente a los responsables? |                 |        |       |
| Adicionalmente incluye:   |                 |        |       |
| • Nombre y cargo de las personas involucradas?  |                 |        |       |
| • Descripción de las razones por las cuales se determinan las responsabilidades?  |                 |        |       |
| • Cuantías?   |                 |        |       |
| • Disposiciones legales incumplidas   |                 |        |       |
| 8. El informe emitido fue firmado por los integrantes del equipo de Auditoría?  |                 |        |       |
| 9. El informe fue enviado al Consejo Superior para su aprobación?   |                 |        |       |
| 10. Las Resoluciones fueron elaboradas con base en el informe emitido y firmadas por el Consejo Superior?                   |                 |        |       |
| 11. Se efectuó el expediente administrativo?  |                 |        |       |

<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <b>Supervisor</b>	<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <b>Fecha</b>
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <b>Asesor Legal</b>	<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <b>Fecha</b>
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <b>Jefe de Departamento de Auditoría</b>	<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <b>Fecha</b>

**CAPITULO III**

**PROCESO DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

Llevar a cabo una auditoría implica una serie de pasos a cumplimentar que, bien sabemos, pueden diferir según las circunstancias particulares en cada caso. Sin embargo, y sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, usualmente se verifican tres etapas como son: Planeación, Ejecución e Informe.



### A.- FASE I.- PLANEACION DE AUDITORIA

Por Planeación de Auditoría se debe entender el proceso mediante el cual una vez decidido en el Programa Anual de Auditorías, o la contratación de una Firma de Contadores Públicos, se desarrolla la estrategia específica para la entidad a auditar, dando como resultados decisiones de carácter técnico y administrativo.

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua en la norma identificada como NAGUN 2.20 indican:

## NAGUN 2.20 PLANEACION ESPECIFICA

El auditor deberá planear de forma previa cada trabajo de auditoría de modo que ésta sea desempeñada en una manera efectiva.

Para planificar el trabajo de auditoría, deberá tenerse en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente sujeto a control y las circunstancias particulares del caso. Esta actividad permite un adecuado acceso a cada una de las etapas de la auditoría, facilitando la administración del trabajo, el control del tiempo en ella empleado y una mejor utilización de los recursos humanos y materiales.

La planificación, como primera etapa del proceso de auditoría, sintetiza el conocimiento obtenido de la realidad de la organización auditada y su entorno de influencia, el objeto sujeto a examen, los objetivos descritos como interés de control, las afirmaciones a ser examinadas o criterios de auditoría, la materialidad de las mismas y el riesgo involucrado para la tarea de revisión.

La planificación es necesaria fin de:

1. Realizar una auditoría con efectividad y prontitud;
2. Identificar el tipo y énfasis relativo del trabajo de auditoría a ser realizado;
3. Permitir la eficiente programación, tanto para el uso óptimo de los auditores disponibles como para el cumplimiento con los plazos de presentación del informe al ente u organismo;

La Planificación adecuada también deberá evitar:

1. La omisión de fases importante de la auditoria;
2. El reconocimiento tardío de problemas importantes;
3. La organización del personal a última hora;
4. Las asignaciones que no se ajustan a la habilidad o experiencia de los auditores;
5. Negligente seguimiento de los programas de auditoría del año anteriores;

A partir de esta primera etapa de la auditoría, se define la estrategia de auditoría (enfoque) con respecto a la naturaleza y alcance de la misma, a los fines de realizar el trabajo con criterios de eficiencia, eficacia y economía, que se materializará en la elección de los procedimientos y la aplicación de recursos para la obtención de evidencia que dé sustento a la emisión de una opinión profesional. De esta forma se procura una óptima utilización de los recursos y una orientación de las tareas hacia una auditoría de calidad.

La Planificación, en el marco de la planeación específica, contempla la identificación de decisiones estratégicas y tácticas.

**Estratégicas:** el conocimiento obtenido por el auditor en esta instancia del proceso de auditoría, permite determinar las áreas de énfasis de la auditoría (enfoque).

**Tácticas:** a partir del enfoque, determina las técnicas de auditoría, alcance, la oportunidad de ejecución y los recursos que se asignaran a tal efecto.

Es sabido que examinar cada uno de los aspectos del universo auditado, en términos generales, no es posible, por consiguiente es necesario enfocar el examen en esas áreas donde las deficiencias, si existieran, podrían afectar significativamente el juicio a emitir en el informe.

La etapa de planificación continúa durante toda la auditoría, aunque se definen hitos del proceso decisorio, que se relacionan con tres conceptos que deben contemplarse permanentemente.

Para planificar el trabajo de auditoría, deberá tenerse en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente sujeto a control y las circunstancias particulares del caso. Esta actividad permite un adecuado acceso a cada una de las etapas de la auditoría, facilitando la administración del trabajo, el control del tiempo en ella empleado y una mejor utilización de los recursos humanos y materiales.

Las auditorías se deben planear de tal manera que asegure el cumplimiento eficiente y eficaz del objetivo referido de la auditoría de que se trate y obtener suficiente entendimiento del sistema de control interno y la evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

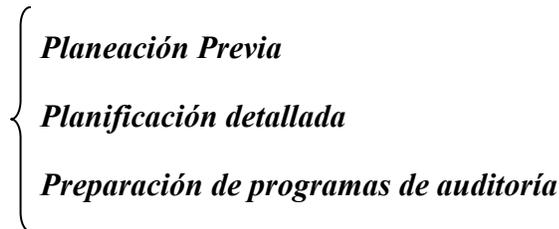
La información que necesita el auditor para planificar la auditoría varía de acuerdo con los objetivos de la misma y con la entidad sujeta a examen. En determinados casos se puede realizar un estudio preliminar de la entidad antes de preparar el plan para ejecutar el trabajo de campo. El estudio preliminar constituye un método de apoyo eficaz para seleccionar las áreas específicas donde se va a practicar la auditoría y para obtener información que habrá de utilizarse en la planificación. Es un proceso que permite conseguir rápidamente información sobre la organización, programas, actividades y funciones de la entidad, aunque sin someterla a una verificación detallada

La planeación de la auditoría ofrece, entre otros, los siguientes beneficios específicos:

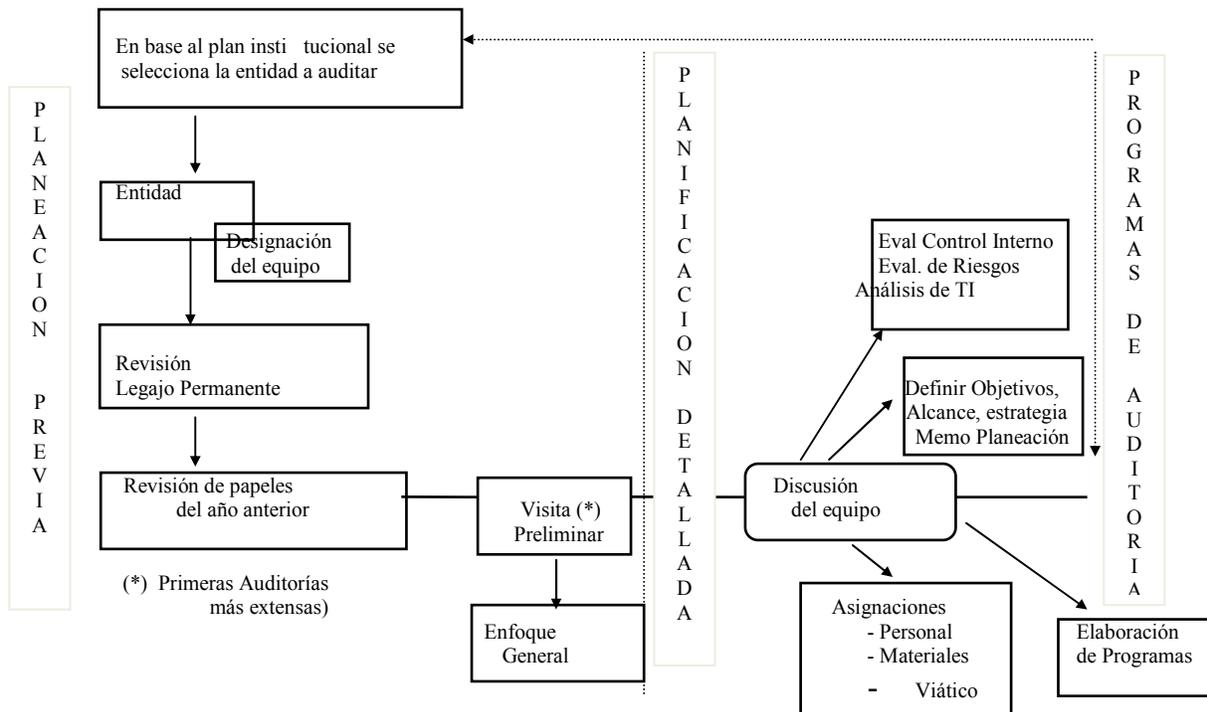
- Al considerar la significatividad y el riesgo, el trabajo se concentra en lo que es importante, especialmente lo relacionado con situaciones de alto riesgo que requieren especial atención.
- Se establecen el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas para obtener la satisfacción de auditoría requerida.
- Se consideran formas alternativas para obtener satisfacción de auditoría efectiva y eficientemente.
- Se considera la conveniencia de rotar el énfasis de auditoría y el uso del conocimiento de auditoría acumulado para aumentar la eficiencia.

- ❑ Se considera la posibilidad de proporcionar servicios adicionales a las Instituciones mediante una mejor comprensión de sus expectativas y necesidades.
- ❑ El enfoque de auditoría se adapta a la medida de cada Institución, aumentando la eficiencia, efectividad y eficacia en la ejecución de los trabajos.

El proceso de Planeación de cada auditoría puede ser dividido en tres etapas:



**PROCESO DE PLANEACION**



**1.- Planeación Previa**

Las Normas de Auditoría Gubernamental en la NAGUN 2.20 A establece el procedimiento de Planificación previa.

Los procedimientos de planificación inicial están diseñados para permitir al auditor desarrollar una eficaz estrategia de auditoría. El proceso de planificación requiere la participación tanto del ente u organismo como del auditor e incluye reuniones del equipo de auditores para discutir la estrategia del trabajo, las áreas del problema, las áreas de énfasis de auditoría y otros asuntos importantes.

Además de los procedimientos de planificación inicial deberán estar diseñado para proporcionar al auditor un entendimiento actual de cualquier problema operativo poco usual; las áreas críticas de auditoría y asuntos de contabilidad poco común; consideraciones de oportunidad y presentación de informe; y requisitos de personal, incluyendo la participación de especialistas, Las consideraciones logísticas, tales como los arreglos de espacios adecuados de trabajo, también deben ser atendidas durante la planificación inicial.

La planeación previa inicia con la decisión de realizar una auditoría o con la firma de un contrato con una firma de Contadores Independiente, y conlleva el proceso de revisión interna de los antecedentes de la Entidad, revisión de datos en línea por medio del computador y acceso a SIGFA, así como una visita preliminar de considerarse necesario; para la toma de decisión de designación del equipo de auditoría y del enfoque global del trabajo a realizar.

En la etapa de planeación previa el Auditor debe considerar:

a) Para trabajos continuos, el auditor actualizaría y reevaluaría la información reunida previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo del año anterior. También desempeñaría procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.

4 El auditor puede obtener un conocimiento de la entidad de diferentes fuentes.

Por ejemplo:

- Experiencia previa con la entidad.
- Entrevistas con personas de la entidad (por ejemplo, directores, y personal operativo).
- Entrevistas con personal de auditoría interna y revisión de dictámenes de auditoría interna.
- Entrevistas con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la entidad.
- Entrevistas con personas enteradas fuera de la entidad (por ejemplo, economistas, clientes y/o beneficiarios del servicio, proveedores).

- Publicaciones relacionadas con la entidad (por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, reportes preparados por bancos y corredores de valores, periódicos financieros).
- Legislación y reglamentos que afecten en forma importante a la entidad.
- Visitas a los locales de la entidad y a instalaciones de sus oficinas departamentales o regionales.
- Documentos producidos por la entidad (por ejemplo: informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros provisionales, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad y control interno, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes operativos y planes estratégicos).

El objeto de la planificación previa es obtener información general de la entidad lo más rápido posible y permitir el desarrollo de la planificación de la auditoría. Este trabajo comprende:

### **1.1 Estudio preliminar de la entidad a auditar.**

Para obtener un adecuado conocimiento de la estructura de la misma se deberá revisar toda la normativa legal que le es propia, y comprenderá el estudio de los antecedentes contenidos en el archivo permanente de la entidad, la verificación de su actualidad y consecuentemente su actualización. La siguiente es un ejemplo de la información que el Auditor puede requerir a la entidad a auditarse:

- a) Norma de creación de la entidad y normas legales que le son específicas, si se trata de la primera auditoría, y actos modificativos a los mismos si se trata de las sucesivas.
- b) Estructura aprobada,
- c) Distribución del período de partidas presupuestarias,
- d) Información sobre los recursos asignados
- e) Planes Operativos y Evaluación del año anterior
- f) Informes de la UAI, referidos al período bajo análisis.

A estos efectos el Auditor debe remitir al titular de la Entidad del organismo auditado, una carta con los requerimientos preliminares de información. Transcurrido un plazo de 7 (siete) días hábiles sin que se hubiere obtenido respuesta, se reiterará el pedido ante el mismo funcionario, adjuntando fotocopia de la primera nota o señalando la referencia de la primera.

En caso de incumplimiento después de haber enviado tres comunicaciones como mínimo se deberá informar de inmediato al responsable inmediato y al Director General para que este último envíe comunicación solicitando la información.

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

Durante el trabajo preliminar, no es necesario realizar un estudio completo y detallado, sino obtener un registro de las fuentes ya que su propósito es utilizarlo en las etapas siguientes.

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

- Archivos permanentes de la Entidad,
- Base de datos sistemática de la Dirección General de Auditoría sobre auditorías realizadas. Si la Entidad se financia con recursos del Presupuesto de la República, utilizar información disponible en el Departamento de Auditorías de Presupuesto e Inversión, sobre base de datos del SIGFA, relativo a los recursos asignados, desembolsos, entre otros.
- Archivos de la entidad sobre la legislación aplicable.
- Estructura orgánica de la entidad:
  - a) Aprobada, fecha en que se aprobó.
  - b) Última planilla/s de sueldos pagados.
  - c) Deberá recabarse información respecto de la existencia de otras formas de consecución de recursos humanos, tales como contratos de prestación de servicios, de obra o pasantías.
- Presupuesto vigente para la entidad,
- Manuales de procedimientos o disposiciones internas de la entidad que cumplan sus veces.
- Estado informativo sobre la ejecución del presupuesto y Estado del cálculo de recursos del ejercicio vigente.
- Actos más significativos del período, debiendo juzgarse la misma de acuerdo al siguiente criterio:
  - a) importe del mismo.
  - b) irregularidades presupuestarias.
  - c) probabilidad de impacto adverso en la opinión pública.
  - d) impacto social, económico o ambiental de la acción.
- Entrevistas con funcionarios administrativos: esta deberá 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 de señalar que el listado precedente es meramente enunciativo y deberá ser aplicado, de acuerdo al criterio del Jefe de equipo, según corresponda al objetivo.

## **1.2 Resumen de Planeación inicial**

Una vez realizado el estudio preliminar se debe elaborar el resumen de planificación inicial al momento de elaborar la credencial la cual contiene:

- Tipo de auditoría
- Objetivos
- Personal asignado
- Tiempo y costo de la auditoría
- Cronograma de ejecución
- Fechas estimadas de cumplimiento
- Firmas de auditor encargado, supervisor, responsable de departamento, (jefe UAI, Socio)

Para la preparación del resumen de planeación inicial se debe designar el personal que integrará el equipo de auditoría, quienes deben contar con el conocimiento técnico requerido y experiencia, incorporando el apoyo legal apropiado para garantizar el debido proceso y asistencia en materia legal, así como la asistencia técnica de expertos en caso de ser necesario, según la actividad objeto del examen

## **2.- Planificación detallada**

Comprende el desarrollo de la estrategia y la planificación detallada del trabajo a realizar; deberá abarcar, como mínimo, las tareas que seguidamente se detallan, las que deberán ser complementadas, de corresponder, en cada caso:

### **Desarrollo del objetivo**

Criterios básicos para la ejecución de la auditoría tales como: objetivo general y objetivos específicos, alcance del examen, procedimientos más importantes y la oportunidad para aplicarlos, informes a emitir y otros aspectos relevantes.

Obtención de información general:

2.1 Estudio de la entidad.

2.2 Evaluación de control interno.

- 2.3 Revisión de información procesada en medios informáticos
- 2.4 Determinación de la importancia, significatividad y riesgo.
- 2.5 Seguimiento a recomendaciones y hallazgos de auditorías anteriores
- 2.6 Determinación del alcance y estrategia de la auditoría.
- 2.7 Recursos aplicables.

## **2.1 Estudio de la Entidad**

El auditor deberá comenzar con un conocimiento general de las operaciones que están siendo examinadas y el ambiente en el que funciona. Esto puede lograrse mediante la preparación o actualización de una descripción del ente u organismo, incluyendo los factores que influyen de modo importante sobre los resultados de las operaciones. La fuente de esta información se logrará por medio de entrevistas con los principales funcionarios, la revisión de informes internos, y discusiones con otros que están familiarizados con el ente u organismo. A continuación se ilustran algunas sugerencias con respecto a las áreas que pueden ser incluidas para obtener la comprensión necesaria.

En vista de que el propósito de esta comprensión consiste en obtener un conocimiento general, el auditor no deberá pasar demasiado tiempo preparando análisis detallado y profundo de todas estas áreas.

Las sugerencias se relacionan principalmente con:

- a) Naturaleza del ente u Organismo – Descripción de las operaciones: actividad, financiamiento, estabilidad, etc.
- b) Objetivos – Según su documento de creación, así como metas de largo y corto plazo, etc., y planes para lograr estos objetivos.
- c) Financiamiento: Origen de ingresos, presupuesto de ingresos y gastos efectividad de la planificación y control, etc.
- d) Actividad, Productos o Servicios – Descripción de las actividades principales que permiten el logro de su objetivo primordial, volumen de operaciones, áreas relacionadas. En caso de empresas: principales líneas de producción o servicios y donde se producen, material, mano de obra y componentes de gastos indirectos de los servicios prestados, planes para expansiones, etc.
- e) Instalaciones de la entidad y Oficinas – Ubicación de la entidad, sucursales o delegaciones existentes; condiciones del equipo, grado de automatización.

- f) Compras – Plan de adquisiciones, existencias de comité de compras, de licitaciones; principales proveedores y fuentes alternas, uso de licitaciones competitivas; etc...
- g) Gerencia – Personal clave, experiencia, participación del comité de auditoría de los directores, sistema de contabilidad financiera, estructura organizativa, etc.
- h) Empleados – Números aproximados en la oficina, delegaciones, sucursales, beneficios labores, etc.
- i) Requisitos Reglamentarios – Grado en el que las operaciones e informes financieros son reglamentados; grado de autoridad reglamentaria para auditoría y control, prácticas de presentación de informes y de contabilidad que varían de los principios de contabilidad generalmente aceptados y NIIF.
- j) Consultores – Nombre de firmas y tipo de trabajo realizado.

La información referente a estos cambios será tomada o extractada de las reuniones que se sostengan con los ejecutivos de la Entidad, la revisión somera de los estados financieros, informes de gestión, más recientes y las conclusiones obtenidas en el análisis del diseño de los sistemas. Por ejemplo, se explicarían:

- Cambios en el objeto social, del personal clave y de la organización.
- Creación o supresión de regionales u otras dependencias geográficas y de la forma como se controla y se procesa su contabilidad.
- Cambios importantes en sus operaciones, normatividad
- Creación o supresión de productos o servicios y cambios importantes en los componentes de sus ingresos operacionales.
- Cambios ocurridos en la fuerza laboral o en los convenios o acuerdos sindicales.
- El efecto del entorno económico, tal como la inflación, las tasas de interés, los gravámenes tributarios, planes de privatización etc., los cuales pueden llegar a afectar el cumplimiento de planes operativos y/o cuentas importantes en los estados financieros.

## 2.2 Evaluación del Control Interno

En cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua se deberá efectuar un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente, como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretizarse los procedimientos de auditoría.

Las Normas de Auditoria Gubernamental de Nicaragua indican lo siguiente:

## **NAGUN 2.20 - B    COMPRENSIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

*Se debe obtener una comprensión suficiente del control interno de la entidad como base para su evaluación y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser aplicados. La evaluación y calificación del riesgo de control es un requerimiento obligatorio.*

El control interno tiene el propósito de proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los objetivos siguientes:

- 5 Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado
- 6 Confiabilidad de la rendición de cuentas
- 7 Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

El conocimiento y la comprensión del sistema de control interno de la entidad en general y de los aspectos contables en particular, facilitan al equipo realizar una evaluación preliminar basada en su diseño conceptual. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad.
- b) Comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron diseñados u observados en la primera fase.

La naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría será determinada de conformidad con el grado de confianza dado a los procedimientos de control establecidos y puestos en operación.

Las condiciones reportables resultantes de la evaluación del control interno de la entidad sujeta a una auditoría financiera y de cumplimiento, serán presentadas a la autoridad superior en un informe de auditoría sobre control interno, acompañada de las respectivas recomendaciones. Dicho informe también incluirá las condiciones reportables relacionadas con la evaluación de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales.

Cada trabajo de auditoría individual tiene problemas especiales de auditoría y deberá ser tratado de modo especial. El auditor diseña un programa de auditoría, para cada trabajo de auditoría, basado en el grado de confianza que el auditor piensa darle al sistema de control interno y en su evaluación de las áreas críticas de auditoría y asuntos de contabilidad poco comunes.

Una de las premisas de que respalda los conceptos de auditoría es que la confianza puesta en el sistema de control interno respalda la propiedad de la opinión que el auditor se forma sobre los sistemas de control en uso basado en la aplicación de los procedimientos de auditoría en base a pruebas selectivas.

La definición de control interno se entiende como el proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones específicas con seguridad razonable en tres principales categorías: Efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas.

El control interno posee cinco componentes que pueden ser implementados en todas las Entidades de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño; los componentes son: un ambiente de control, una valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión. El control interno es un proceso, es decir un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo.

Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos.

Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la conducción.

Está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las categorías señaladas las que, al mismo tiempo, suelen tener puntos en común.

Los controles en el control interno, pueden ser caracterizados bien como contables o como administrativos:

- a) El control administrativo incluye, pero no se limita al plan de organización y los procedimientos y registro que están relacionados con el proceso de toma de decisiones, conducentes a la autorización de transacciones de la entidad. Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de participar para establecer el control contable de las transacciones.
- b) El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros y, consecuentemente, están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:
  - b.1 Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorización generales o específicas de la gerencia.
  - b.2 Las transacciones se registran conforme es necesario para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener datos relativos a la custodia de los activos.

- b.3 El acceso a los activos solo se permite de acuerdo con autorización de la gerencia.
- b.4 Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia contable.

Es en dependencia del tipo de auditoría, se evaluarán los controles aplicables; de ser una auditoría financiera debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de las normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación.

La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la dirección de la entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito.

Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc.

A efectos del cumplimiento de lo determinado en las NAGUN, la evaluación del Control Interno debe realizarse en las siguientes dos etapas mutuamente complementarias y consecutivas.

### **Fases del estudio y evaluación del sistema de control interno**

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a. La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad.
- b. La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

#### **a) Revisión preliminar**

El grado de fiabilidad de un sistema de control interno, se puede tener por: cuestionario, diagrama de flujo o sistema descriptivo

- a.1) Cuestionario sobre control interno Un cuestionario, utilizando preguntas cerradas, permitirá formarse una idea orientativa del trabajo de auditoría.

Debe realizarse por áreas, que incluyan los componentes básicos del Control interno como son: ambiente de Control, valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión; valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión además comprenderá los sistemas y operaciones de las entidades; en diferentes capítulos del trabajo por áreas.

- a.2) Diagrama de Flujo o Flujograma: es la representación gráfica del sistema; que permite realizar un adecuado análisis de los puntos de control que tiene el sistema en sí, así como de los puntos débiles del mismo que nos indican posibles mejoras en el sistema.

Se trata de la representación gráfica del flujo de documentos, de las operaciones que se realicen con ellos y de las personas que intervienen. Este sistema resulta muy útil en operaciones repetitivas, como suele ser el sistema contable, presupuesto y operaciones de cada entidad

La información que debe formar parte de un diagrama de flujo, pueden ser:

- Los procedimientos para iniciar la acción, como la autorización de la misma, su registro, etc.
- La naturaleza de las verificaciones rutinarias, como las secuencias numéricas, los precios en las solicitudes de compra, etc.
- La división de funciones entre los departamentos,
- La secuencia de las operaciones,
- El destino de cada uno de los documentos (y sus copias).
- La identificación de las funciones de custodia.

Los flujogramas deberán ser preparados para ayudar al auditor a comprender los sistemas de contabilidad y de información administrativa o financiera, así como para destacar las fortalezas y debilidades significativas del control interno. Los papeles de trabajo “puente” son preparados con el propósito de relacionar las fortalezas y debilidades identificadas en el sistema de ente u organismo con los objetivos y procedimientos específicos de auditoría.

Después que el sistema ha sido aprobado, el auditor documenta sus conclusiones en cuanto al grado de confianza que puede dársele al sistema y a la base lógica usada al determinar el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría, sustantivos. Esta documentación generalmente deberá prepararse en un memorando separado o deberá ser indicado en forma narrativa en el programa de auditoría.

## **b) Pruebas de cumplimiento**

Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno están operando durante el periodo de auditoría.

El auditor deberá obtener evidencia de auditoría mediante pruebas de cumplimiento de:

- Existencia: el control existe
- Efectividad: el control está funcionando con eficiencia
- Continuidad: el control ha estado funcionando durante todo el periodo.

El objetivo de las pruebas de cumplimiento es quedar satisfecho de que una técnica de control estuvo operando efectivamente durante todo el periodo de auditoría.

### **Período en el que se desarrollan las pruebas y su extensión**

Los auditores podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante el período preliminar. Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria, dependiendo fundamentalmente del resultado de estas pruebas en el periodo preliminar así como de la evidencia del cumplimiento, dentro del periodo restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por los auditores gubernamentales.

La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado.

Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección.

### **Evaluación del control interno**

Realizados los cuestionarios y representado gráficamente el sistema de acuerdo con los procedimientos vistos, se pueden conjugar ambos a fin de realizar un análisis e identificar los puntos fuertes y débiles del sistema.

En esa labor de identificación, influye primordialmente la habilidad para entender el sistema y comprender los puntos fuertes y débiles de su control interno.

La conjugación de ambas nos dará el nivel de confianza de los controles que operan en la Entidad y será preciso determinar si los errores tienen una repercusión directa en los estados financieros, o si los puntos fuertes del control eliminarían el error.

El Auditor establecerá principalmente si los sistemas desarrollados por la Entidad, al menos en su diseño, cumplen con las Normas Técnicas de Control Interno y si han adaptado sus actividades en forma específica a dichas Normas.

Existen muchas situaciones en las que el auditor decidirá poner poca confianza en el sistema, tales como:

- Cuando la evaluación preliminar, realizada por el auditor, del ambiente global en el que se producen, procesan, revisan, aprueban y recopilan los datos le llevan a concluir que no se justifica una significativa confianza en el sistema.
- Cuando la evaluación realizada por el auditor de un sistema o ciclo de transacciones específico indica que los controles internos no son lo suficientemente fuerte como para justificar que se ponga una significativa confianza en los mismos. Esto incluye situaciones en las que un sistema de control interno que fuere de otro modo fuerte es invalido, debido a las “ignorancia gerencial” de los controles establecidos.
- Cuando concluye que la relación de costo/beneficio de las pruebas de cumplimiento es tal que pueda lograr sus objetivos de auditoría de modo más eficiente al recalcar la importancia de los procedimientos de auditoría sustantivos.

En los casos en que el auditor decide confiar poco en un sistema o ciclo de transacción particular deberá documentar el sistema hasta el grado requerido a fin de lograr el nivel de entidad necesario para diseñar un programa de auditoría basado principalmente en los procedimientos de auditoría sustantivos.

Este entendimiento puede ser documentado mediante descripciones narrativa y cuestionarios de control interno, flujogramas abreviados o cualquier combinación de estas técnicas. Cuando el auditor pone pocas confianzas en el sistema, un papel de trabajo “puente” por sí mismo, no es necesario. Sin embargo, el auditor deberá documentar sus decisiones de poner poca confianza en el sistema y la lógica usada al determinar el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría sustantivos. Esta documentación generalmente deberá prepararse en un memorando separado o deberá ser indicado en forma narrativa en el programa de auditoría.

La Guía de Auditoría de Evaluación del Control interno contenida en el MAG Parte X, ilustra los procedimientos para Evaluar el Control Interno y muestra formularios y cuestionarios de control que guíen el trabajo del Auditor Gubernamental.

### 2.3 Revisión de Información procesada en medios informáticas

En el proceso de Planeación detallada se deberá evaluar el uso de medios tecnológicos en el proceso de la información, dando cumplimiento a lo determinado en la NAGUN 2.20 – C

#### **NAGUN 2.20 – C REVISION DE INFORMACION PROCESADA EN MEDIOS INFORMATICOS**

*El auditor deberá considerar cómo afecta a la auditoría un ambiente de Información Tecnológica.*

En toda auditoría, se debe considerar el uso de equipos de cómputo para procesar la información, el uso de especialistas informáticos o de sistemas, y cuando sea aplicable el empleo de programas especializados para la auditoría informática, a fin de que el auditor gubernamental se cerciore de la confiabilidad del sistema de información y la disponibilidad de datos para uso en la auditoría.

Cuando un miembro del equipo sea especialista en medios informáticos, debe tener suficientes conocimientos para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado en los sistemas de información computarizada, y si éstos cumplen con las normas de control interno aplicables. Si la revisión es realizada por especialista externo, debe considerarse las normas que se aplican para la utilización de expertos.

Si se requiere la cooperación técnica del personal de la entidad auditada, debe asegurarse que no exista influencia en la aplicación de las técnicas de auditoría con ayuda de la tecnología de la información.

Al planear las porciones de la auditoría que pueden ser afectadas por la Tecnología de la información de la Entidad, el auditor debería obtener una comprensión de la importancia y complejidad de las actividades de dicha tecnología y la disponibilidad de datos para uso en la auditoría. Esta comprensión incluiría asuntos como:

- a) La importancia y complejidad del procesamiento por computadora en cada operación importante de contabilidad. Se puede considerar como compleja una aplicación cuando, por ejemplo:
  - El volumen de transacciones es tal que los usuarios encontrarían difícil identificar y corregir errores en el procesamiento.
  - La computadora automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa directamente a otra aplicación.
  - La computadora desarrolla cálculos complicados de información financiera y/o automáticamente genera transacciones o entradas de importancia relativa que no pueden ser (o no son) validadas independientemente.

- Las transacciones son intercambiadas electrónicamente con otras organizaciones (como en los sistemas electrónicos de intercambio de datos.
  
- b) La estructura organizacional de las actividades del Sistema de Información Tecnológica (SIT) y el grado de concentración o distribución del procesamiento por computadora en toda la entidad, particularmente en cuanto pueden afectar la segregación de deberes.
  
- c) La disponibilidad de datos. Los documentos fuente, ciertos archivos de computadora, y otro material de evidencia que pueden ser requeridos por el auditor, pueden existir por un corto periodo de tiempo o sólo en forma legible por computadora. El sistema de información tecnológica de la Entidad puede generar reportes internos que pueden ser útiles para llevar a cabo pruebas sustantivas (particularmente procedimientos analíticos).
  
- d) Revisión de los accesos físicos y lógicos al computador relacionados con:
  - Solicitud y aprobación del acceso
  - Segregación del ambiente dentro del computador
  - Acceso al computador, respaldos, documentos, etc.
  - Asignación y mantenimiento de las claves de acceso.
  
- e) Revisión de la adherencia al uso de políticas, procedimientos y estándares, específicamente los relacionados con:
  - Respaldos de datos de programas
  - Adquisiciones de paquetes
  - Documentación de los sistemas
  
- f) El potencial de uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora puede permitir una mayor eficiencia en el desempeño de los procedimientos de auditoría, o puede capacitar al auditor a aplicar en forma económica ciertos procedimientos a una población completa de actividades, operaciones, cuentas o transacciones.

El auditor gubernamental debe solicitar a la administración de las entidades auditadas la entrega de información en los formatos requeridos para efectuar las revisiones, comprobaciones y validación de la información. La entidad auditada está obligada a permitir el acceso directo al sistema informático cuando el auditor lo requiera con el objetivo de consultar información necesaria en el marco de la auditoría.

El Auditor Gubernamental deberá poner atención a los siguientes aspectos:

- Si el sistema asegura en su diseño la acumulación de transacciones similares para conformar un reporte o cuentas de los estados financieros.
- Explicar el tipo de procesamiento electrónico de los datos administrativos, operativos y/o 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
- Los controles generales y de aplicación en uso.

## 2.4 Determinación de la importancia, significatividad y riesgo

Los riesgos son hechos o acontecimientos cuya probabilidad de ocurrencia es incierta y pone en peligro a consecución de los objetivos de la organización. El riesgo se define como la probabilidad de que ocurra un evento no deseado. Por ejemplo la probabilidad o amenaza de que no se alcance una meta u objetivo.

Las entidades y organizaciones, cualquiera sea su tamaño, se enfrentan a diversos riesgos de origen externos o internos que tienen que ser evaluados. Los riesgos afectan la posibilidad de la organización de sobrevivir, de competir con éxito para mantener su poder financiero y la calidad de sus productos o servicios.

El riesgo es inherente a toda actividad, no existe forma práctica de reducir el riesgo a cero, la dirección debe tratar de determinar cuál es el nivel de riesgo que se considera aceptable y mantenerlo dentro de límites razonables.

### 2.4.1 Riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría representa la posibilidad de que se emita un informe que no refleje la situación real de la Entidad u Organismo auditado.

Por ejemplo, en una auditoría financiera, representa la posibilidad de emitir un dictamen u opinión limpia, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones a los Principios Generales y Normas Básicas de Contabilidad Gubernamental, en exceso a la importancia relativa. En el caso de la auditoría de los sistemas de administración y Evaluación del control interno, representa la probabilidad de que se emita un informe concluyendo que dichos sistemas son eficaces en su diseño y funcionamiento, cuando realmente presentan deficiencias y desviaciones importantes.

El riesgo de auditoría está integrado por el efecto combinado de tres tipos de riesgo: inherente, de control y de detección (o de descubrimiento).

**Riesgo inherente:** representa la posibilidad de que ocurran errores, desviaciones o irregularidades importantes en los estados financieros, o en un tipo específico de actividad y operación, en función de las características o particularidades de las mismas, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.

El riesgo inherente puede ser considerado como la susceptibilidad de que los estados financieros o las operaciones contengan errores o irregularidades importantes, suponiendo que no existe control interno. Este tipo de riesgo toma en cuenta el hecho de que la probabilidad de que ocurran errores importantes es mayor en algunos tipos de actividades, o en algunas operaciones o grupos de transacciones, como por ejemplo:

- ❑ El efectivo es más susceptible a robos o malos manejos que los bienes de dominio privado (activos fijos).
- ❑ En una entidad que funcione con oficinas y delegaciones el inventario de materiales y suministros si está distribuido en varias localidades, involucraría un mayor riesgo en esa área que una Entidad que tiene concentrado su inventario en una sola localidad
- ❑ Una entidad que procesa su información por medios automatizados sofisticados, puede presentar mayor riesgo por la falta de indicios de iniciación de transacciones y ausencia de pistas de auditoría.
- ❑ Un rubro o una cuenta que incluya cálculos complejos es más susceptible a errores que una cuenta que incluya sólo cálculos sencillos.

En sí, el riesgo inherente implica predecir donde son más o menos probables los errores, las desviaciones o las irregularidades, en los segmentos de los estados financieros o de las operaciones. Su evaluación se inicia durante la etapa de obtención de información básica y continua a lo largo de toda la auditoría. Algunos de los factores a considerar en la evaluación de riesgo inherente son:

- ❑ La naturaleza de las actividades y operaciones de la Entidad, lo cual comprende el tipo de servicios que presta, la complejidad para prestarlos en la mejor forma (variedad, volumen, dispersión), la situación general de la economía, restricciones legales, las políticas y prácticas financieras, susceptibilidad a que ocurran hechos fraudulentos o de corrupción, la dependencia o relaciones mantenidas con otras entidades (sistema bancario, organismos internacionales de crédito etc.)
- ❑ La naturaleza de los componentes o segmentos, lo cual incluye considerar el tipo de transacciones procesadas, su simplicidad o complejidad, el valor cuantitativo que posee (saldos y /o movimientos), la susceptibilidad a interpretaciones erróneas de normas, la heterogeneidad de las partidas que los conforman
- ❑ La naturaleza del sistema de información, que involucra la existencia de medios automatizados para procesar la información, la configuración de dicho sistema, la utilización de software especializado, la oportunidad o extemporaneidad de los informes financieros, técnicos y administrativos.

El riesgo inherente, al igual que los otros componentes del riesgo, debe ser evaluado y calificado bien sea en forma cuantitativa o cualitativa, por ejemplo utilizando porcentajes. Sin embargo, es igualmente válido definirlo en términos de un rango, como por ejemplo riesgo bajo (B), cuando el riesgo es mínimo; riesgo medio o intermedio (M), cuando el riesgo es moderado o riesgo alto (A), cuando existe una gran posibilidad de que se presenten errores, desviaciones o irregularidades.

Si el auditor llega a la conclusión que existe una alta probabilidad de errores, al ignorar el control interno, llegaría a la conclusión que el riesgo inherente es alto. El control interno se ignora al evaluar el riesgo inherente porque se considera en forma separada en el modelo de riesgo de auditoría, lo evalúa como riesgo de control.

La evaluación de los factores que conllevan riesgo inherente afecta la cantidad de evidencia que se tendría que acumular e influye en la forma en que se dispondrán los esfuerzos para reunir dicha evidencia entre los diferentes segmentos de la auditoría. La relación entre riesgo inherente y la evidencia a obtener es directa, es decir, entre mayor sea el riesgo, mayor será la evidencia que habrá que recopilar, además de considerar otras medidas como la asignación de personal más experimentado al área o ciclo y dedicar mayores esfuerzos de supervisión del trabajo de auditoría.

**Riesgo de control:** representa la posibilidad de que los errores, desviaciones o irregularidades importantes que pudieran existir en los estados financieros o en una actividad u operación cualquiera, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el control interno

**Riesgo de detección o de descubrimiento:** representa la posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores, desviaciones o irregularidades importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno.

La determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, así como la evaluación del resultado de dichos procedimientos deben basarse entre otros aspectos en el concepto de riesgo de auditoría. Para tal efecto se debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- ❑ Los riesgos inherentes y de control existen en forma independiente de la auditoría, 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.
- ❑ Por el contrario, el riesgo de detección lo establece el auditor gubernamental al determinar 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.

- El riesgo de detección se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control. A menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor (pruebas más sencillas, alcances menores, etc.). Sin embargo, para las cuentas o grupos significativos de transacciones, no se pueden eliminar totalmente las pruebas sustantivas aún cuando los riesgos inherentes y de control sean bajos. De otro lado, 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 error tolerable etc.). A continuación se muestra una tabla que ilustra la interrelación que existe entre los tres componentes del riesgo de auditoría

<b>RIESGO DE CONTROL RIESGO INHERENTE</b>	<b>ALTO</b>	<b>MEDIO</b>	<b>BAJO</b>
<b>ALTO</b>	BAJO	BAJO	MEDIO
<b>MEDIO</b>	BAJO	MEDIO	ALTO
<b>BAJO</b>	MEDIO	ALTO	ALTO

El área sombreada de la tabla se refiere al riesgo de detección. Como puede verse, si el auditor gubernamental evalúa los riesgos inherentes y de control como altos, está obligado a establecer un riesgo de detección bajo para que el riesgo total de auditoría siga siendo aceptable.

La evaluación del riesgo de auditoría puede ir cambiando durante el curso 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, después de 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.

La evaluación del riesgo, consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados. Por ende, el establecimiento de los objetivos de la entidad, es una condición subsiguiente a la evaluación de los riesgos; esta actividad (el establecimiento de objetivos), es una fase clave de los procesos de gestión, y si bien no constituye estrictamente un componente del control interno, constituye un requisito previo para garantizar el funcionamiento del mismo.

Cada entidad debe determinar sus objetivos, sus puntos fuertes y débiles y las oportunidades y amenazas del entorno, los cuales debidamente combinados conducen al plan estratégico, el que identificará los factores de éxito o condiciones previas, para que la entidad consiga sus objetivos.

La NAGUN 2.20 Planeación Específica, establecen la necesidad de determinar la importancia y evaluar los riesgos en el numeral 7 incisos f y g, que indican lo siguiente:

- g) “Evaluación del riesgo de auditoría, el que comprende el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, los que deben ser evaluados en forma separada”.
- h) “Con base a la evaluación de los riesgos y la definición de la importancia relativa se identificará la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, se formularán los programas específicos y se considerarán los asuntos especiales requeridos en los informes”.

“Numeral 8): Los auditores gubernamentales al planear el trabajo deben evaluar el riesgo de errores o irregularidades de importancia relativa. Basados en dicha evaluación se deben diseñar procedimientos para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros presentados por la administración de la entidad están libres de errores e irregularidades de importancia relativa.”

De igual forma las NAGUN indican:

<b>NAGUN 220 - D                      EVALUACIÓN Y CALIFICACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA</b>
---

*Para cada auditoría se evaluará y calificará el riesgo de auditoría. El riesgo de la auditoría consiste en que el auditor llegue a una conclusión equivocada acerca de los estados financieros sometidos a examen, es decir, que no exprese reservas sobre estados financieros que de hecho contengan errores o irregularidades importantes.*

*Los componentes del riesgo de auditoría son:*

- *Riesgo inherente*
- *Riesgo de control*
- *Riesgo de detección*

La calificación del riesgo, inherente, de control y de detección se realizará a base de los siguientes niveles:

- a) Riesgo bajo            (B)
- b) Riesgo medio        (M)
- c) Riesgo alto            (A)

Al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude o error. Los riesgos de auditoría estarán influenciados por:

- a) La probabilidad de que los sistemas de administración, registro y control estén influidos por errores e irregularidades.
- b) La probabilidad de que las pruebas de auditoría no sean suficientes para identificar los errores o irregularidades que puedan existir y
- c) La materialidad o importancia relativa de los errores e irregularidades.

Cuando la aplicación de procedimientos de auditoría diseñados a partir de las evaluaciones del riesgo, indica la posible existencia de fraude o error, el auditor deberá considerar el efecto potencial sobre las operaciones auditadas o sobre los estados financieros, según corresponda.

Si el auditor cree que el fraude o error que se indica podría tener un efecto de importancia el auditor debería desempeñar los procedimientos modificados o adicionales apropiados

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

### 3.4.2 Estrategia

La estrategia de auditoría una vez evaluado el control interno y los riesgos de auditoría debe establecer:

- Para las áreas de "riesgo mínimo", no se realizarían pruebas.
- Para las áreas de "riesgo bajo" se harían revisiones analíticas, con pruebas sustantivas limitadas y comprobaciones de control interno suficientes para confirmar la percepción de "riesgo bajo".
- Para las áreas de "riesgo intermedio" 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 de análisis de Sistemas de Control, el alcance de las pruebas de cumplimiento podrá tener un cubrimiento importante del universo de transacciones, pero el resultado del trabajo estará orientado únicamente a los atributos que existen en los sistemas y los cuales se deberán comprobar.

De igual forma al definir cada área o componente y su riesgo, se explicará en general el enfoque general de pruebas y su extensión. Por ejemplo: en una auditoría financiera el componente Cuentas por Cobrar fue calificado como de alto riesgo, se indicarán las pruebas principales a realizar y el porcentaje de cubrimiento mínimo a ser auditado, así se expresaría: "Se examinará mediante procedimientos de confirmación al cierre del período, cubriendo un mínimo del 80% del valor acumulado a dicha fecha".

Se deberá tener en cuenta que los alcances y naturaleza global de pruebas no significa volver a escribir los programas detallados de auditoría; lo que aquí se consignará será la orientación del enfoque y alcance que se dará al examen de los componentes importantes, sujetos a la auditoría.

La materialidad siempre es relativa y requiere la aplicación del criterio profesional, por lo tanto no es posible establecer reglas fijas o medidas cuantitativas absolutas que puedan ser utilizadas en todos los casos.

Las consideraciones sobre materialidad deben usarse como una guía para identificar aquellos componentes importantes, incluyendo transacciones individualmente significativas.

No existe un criterio preciso para medir la materialidad. Sin embargo, podemos generalmente decir que una operación, un estado, una cuenta, un hecho, son materiales si al revelar o dar a conocer un error por comisión u omisión tal situación podría influenciar o modificar el juicio de una persona razonable.

## 2.5 Seguimiento de Recomendaciones y Hallazgos de auditoría

Para evaluar el efecto sobre los Sistemas y Estados Financieros de las Entidades, se debe efectuar seguimiento a los hallazgos y recomendaciones de importancia obtenidos de auditorías anteriores. Al Respecto las NAGUN establecen lo siguiente:

### **NAGUN 2.90 SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES**

**La Contraloría General de la República y las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas, deben verificar oportunamente el grado de implantación de las recomendaciones contenidas en informes de auditoría interna o externa.**

El grado de implantación de las recomendaciones debe ser considerado de la siguiente manera:

Implantada: cuando las causas que motivaron la recomendación fueron anuladas o minimizadas, asegurando que los efectos no se repitan y, por otra parte, se hayan cumplido los procesos institucionales para ponerlas en práctica.

Parcialmente implantada: cuando las medidas y acciones sobre la base de las recomendaciones dadas, ejecutados por la entidad tienen la capacidad de anular o minimizar la causa que motivó la recomendación (o sea que es eficaz), pero no se concluyó el proceso para ponerla en práctica.

No implantada: cuando no se ha realizado ninguna actividad o cuando las actividades realizadas no aseguran la eficacia de la solución planteada por la entidad.

Por consiguiente en el proceso de planificación de cada auditoría se debe evaluar si la Dirección de cada Entidad u Organismo ha adoptado las medidas correctivas para subsanar dichas situaciones.

La aceptación y el aporte efectuado por las auditorías está reflejado en la implementación de las recomendaciones efectuadas, por la Administración de las Entidades. Por lo tanto, es de suma importancia, efectuar seguimiento para evaluar su responsabilidad de adhesión a los hallazgos de auditoría y recomendaciones.

De conformidad con las disposiciones legales en vigencia, la Dirección de las Entidades u Organismos, son responsables por el establecimiento y mantenimiento de un adecuado control interno. La atención a las recomendaciones contribuye al cumplimiento de su responsabilidad legal y, por ende, a que los auditores se aseguren que han sido entendidos los beneficios de su labor.

De acuerdo con la importancia de los hallazgos y recomendaciones que no hayan sido implementados, se deben emitir informes, recordando su importancia y necesidad de corrección y para propósitos de la planificación del trabajo se considerará su efecto para determinación del enfoque, alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas que se fijen.

## **2.6 Determinación del alcance y estrategia de auditoría**

La estrategia global de auditoría deberá ser desarrollada antes de preparar el programa de auditoría y de realizar la misma.

El desarrollo del Plan Estratégico de una auditoría representa el soporte sobre el cual estarán basadas todas las actividades requeridas para la ejecución del trabajo y para alcanzarlo en forma eficiente. A continuación se analiza cada una de sus fases:

- 2.6.1 Memorándum de Planeación
- 2.6.2 Programación de la Estrategia de Auditoría
- 2.6.3 Programación Administrativa
- 2.6.4 Ajustes a la Planeación de la Estrategia de Auditoría y a la Programación Administrativa
- 2.6.5 Documentación y Autorización

### 2.6.1 Memorándum de Planeación

Las informaciones obtenidas en esta etapa de planeación deberán servir de base para que a manera de síntesis en el "Memorándum de Planeación de Auditoría", se ilustre información sobre antecedentes, operaciones, organización, entre otros" con énfasis en los cambios ocurridos en el último año, al menos lo siguiente:

Al concluir la recolección y estudio de información el auditor documentará su trabajo mediante:

- a) Descripción de las actividades de la entidad, resumidas en los papeles de trabajo, sustentadas con la documentación obtenida de la entidad, como flujogramas sobre los procedimientos de las áreas más significativas, etc.
- b) Emisión de un Memorándum de Planificación cuya estructura básica contendrá:
  - Objetivos del examen, son los resultados que se espera alcanzar.
  - Alcance del examen, grado de extensión de las labores de auditoría que incluye áreas, aspectos y períodos a examinar.
  - Descripción de las actividades de la entidad.
  - Normativa aplicable a la entidad, especialmente relacionada con las áreas materia de evaluación.
  - Informes a emitir y fechas de entrega.
  - Identificación de áreas críticas definiendo el tipo de pruebas a aplicar. Se efectúa en los casos de objetivos predeterminados.
  - Puntos de atención, situaciones importantes a tener en cuenta incluyendo denuncias que se hubieran recibido.
  - Personal, nombre y categoría de los auditores que conforman el equipo de auditoría. Asimismo, las tareas asignadas a cada uno, de acuerdo a su capacidad y experiencia.
  - Funcionarios de la entidad a examinar.
  - Presupuesto de tiempo, por categorías, áreas y visitas.
  - Participación de otros profesionales y/o especialistas, de acuerdo a las áreas materia de evaluación.
  - Estrategia de auditoría

La responsabilidad por la preparación del Memorándum de Planificación corresponde al auditor encargado y al supervisor; la revisión y la aprobación al Responsable de departamento de auditoría.

En el caso de las unidades de Auditoría interna, el Responsable de la Unidad de Auditoría Interna aprobará el Memorándum de Planificación.

### **2.6.3 Programación de la estrategia de auditoría**

La planeación estratégica de la auditoría deberá resumirse e indicarse en el Memorándum de planeación (MPA), describiendo como mínimo:

#### ***a) Entorno de control***

La apreciación inicial del entorno de control, lo que implica expresar una conclusión sobre el diseño de los controles internos incluida la evaluación preliminar de la función de auditoría interna.

#### ***b) El enfoque con el cual se revisará el uso de la Tecnología de la Información***

En esta sección se explicará la utilización de especialistas para esta revisión, y el uso de técnicas especializadas para estudiar las aplicaciones y/o para realizar las pruebas de auditoría.

#### ***c) Planes de rotación (en caso de auditorías recurrentes)***

En el proceso de decisión sobre el alcance de las pruebas se podría decidir hacer rotación de algunas revisiones para áreas no consideradas significativas o efectuar procedimientos mínimos. En estos casos se deberán ilustrar en esta sección tales decisiones.

#### ***d) Áreas de riesgo importante***

Dependiendo del tipo de auditoría que se va a realizar, en esta sección deberían indicarse globalmente los riesgos más relevantes que surgieron del análisis detallado para cada componente importante de los Sistemas, de los procedimientos o/ de los estados financieros, según sea el caso. (Los cuales quedarán documentados en el archivo de programación).

### **2.6.4 Programación Administrativa**

La administración de los trabajos deberá incluir informaciones como mínimo de lo siguiente:

#### ***a) Presupuesto de tiempo y equipo de auditores***

El presupuesto de tiempo es básicamente una herramienta para contribuir a la eficiencia en la auditoría.

La estimación y la decisión de las horas / hombre a invertir en un trabajo de auditoría específico, es responsabilidad del Responsable de Departamento, o Delegado (auditoría por la CGR), Auditor Interno o Socio Gerente de Auditoría, según corresponda; así como al Supervisor o encargado del trabajo; dicha estimación será resultado de haber completado las etapas de programación y estará enmarcada en la estimación general de horas / hombre que se definió para el tipo de Entidad en la fase de "Programación Anual de Operaciones de Auditoría".

En una primera programación, se incluirá la estimación de las horas / hombre para efectuar la "evaluación del Control interno, seguimiento a recomendaciones de auditoría y análisis del uso de tecnología de la información" y para el caso de una auditoría financiera solamente hasta haber efectuado dicha comprobación del funcionamiento no se podrá estimar las horas necesarias para ejecutar las pruebas sustantivas, ya que los resultados de la comprobación serán la base para determinar la naturaleza y el alcance de dichas pruebas.

De acuerdo con lo anterior, durante el proceso de la auditoría gubernamental se preparará: Una estimación de tiempo para la auditoría de los Sistemas y una estimación de tiempo para la realización del examen sustantivo de los estados financieros o para la ejecución de los demás tipos de auditorías.

Para determinar las bases requeridas, es primordial que se posea un conocimiento suficiente de los sistemas o componentes a examinar y se tenga una decisión de estrategia de auditoría. Por consiguiente, se deberá tener claridad sobre:

- Los documentos y registros que se someterán a prueba
- Los atributos de control que se desean comprobar
- El tamaño de las muestras
- El grado de dificultad para realizar las pruebas según el área, programa o proyecto a auditar, estado de archivos, registro, etc. y
- Las pruebas específicas a efectuar en cada área o componente importante.

Con la información anterior el Responsable de Departamento de Auditoría, Socio gerente o Auditor Interno, según sea el caso; en conjunto con el Supervisor y/o Encargado podrían estimar el tiempo requerido por el personal de campo, es decir, por los asistentes de auditoría. Bastará con determinar cuánto tomará desarrollar cada paso del programa de auditoría para cada unidad de muestreo y se obtendrá el tiempo necesario para todas las unidades de muestreo.

Desde luego que en la estimación de los tiempos, se deberá tener en cuenta el grado de experiencia de los auditores que participan en el trabajo, ya que esto puede influir en una mayor o menor eficiencia. En todo caso el criterio profesional será el factor que prime para tales efectos.

Conocido el tiempo que se invertirá en la ejecución de los programas, se deberá calcular el tiempo de dirección, supervisión y preparación de los informes. Un método aconsejable para determinar estos tiempos, puede ser una tasa estadística que por experiencia se tenga. Así, podría ser adecuado asignar a un Supervisor o Encargado un 20% del total de tiempo del personal y a un Responsable de Departamento o Delegado en el caso de la CGR, Auditor Interno o Socio; el 10% del total de tiempo del personal de campo, más el tiempo de supervisión, dichos porcentajes deberán incluir el tiempo dedicado al análisis del control interno.

En las circunstancias de un trabajo inicial o en casos de personal con poca experiencia, estos porcentajes pueden ser mayores, sin embargo la decisión de los tiempos a asignar será criterio del Responsable de área, con la aprobación del Director General de Auditorías, en el caso de la Contraloría General de la República.

### **Presupuesto de tiempo**

Contiene el cálculo global de las horas sobre el cual se llegará a estimar el costo de cada trabajo.

### **Control del presupuesto**

Será utilizado para asignar por áreas de trabajo el presupuesto de horas y simultáneamente controlar la forma en que este se va consumiendo diariamente.

### **Explicación de su diligenciamiento**

El formulario del control presupuestal tiene por objeto servir de ayuda para ilustrar la distribución del presupuesto por áreas de trabajo y para controlar la ejecución diaria del mismo. De esta forma el Supervisor y el Responsable de Departamento de Auditoría, el socio gerente o Auditor Interno, pueden establecer rápidamente el grado de progreso de la auditoría, las áreas donde puede haber problemas para cumplir el presupuesto y consecuentemente tomar acciones oportunas respecto a alcances o limitaciones que pueden estar ocurriendo en el campo de trabajo.

## **2.6.5 Ajustes a la planeación de la estrategia**

La planeación podrá ser ajustada básicamente por circunstancias que pueden ser:

- Resultados de la comprobación del funcionamiento de los sistemas y,
- Situaciones de error o irregularidad que aparezcan en la etapa de ejecución de las auditorías que a criterios pueden dar méritos de cambios.
- Presupuesto de tiempo y relación con otros auditores.

### 2.6.6 Documentación y autorización

La información obtenida en las diferentes etapas, se archivará en el legajo de Archivo corriente, con una lista de los programas detallados de auditoría a ejecutar.

Una vez preparado el Memorando de Planeación (MPA), este deberá ser firmado por el Auditor Encargado, Supervisor y Responsable del área a cargo de la auditoría, en el caso de la CGR; como evidencia de su revisión y autorización.

Es obligación del Supervisor asegurarse de que antes de iniciar un trabajo de campo, los Auditores participantes hayan leído y entendido el "MPA" y los documentos de respaldo que se acompañen en el legajo de programación.

El proceso de planificación debe quedar debidamente documentado, por lo que los papeles de trabajo de la auditoría deben incluir pruebas de la planificación del trabajo.

La adecuada documentación de la planificación de la auditoría en los papeles de trabajo no sólo llena este requisito que ordena la misma, sino que también proporciona una base sólida de planificación para la auditoría subsecuente. El memorando de planificación escrito deberá ser incluido en los papeles de trabajo como parte de la documentación del plan de auditoría. Los papeles de trabajo que documentan la revisión analítica de los datos financieros y operativos deberán ser incluidos en los papeles de trabajo corrientes o en el archivo permanente.

La extensión de la documentación de planificación variará de acuerdo con la complejidad del trabajo de auditoría. Para las grandes instituciones con múltiples divisiones la documentación de planificación necesariamente será bastante extensa. Por otra parte, para las pequeñas la documentación de planificación puede ser un memorando relativamente corto que describa al organismo y cualquiera problema conocido. El aspecto importante de la planificación inicial es la identificación de las áreas críticas de auditoría y problemas de contabilidad poco usuales para que pueda desarrollarse una adecuada estrategia de auditoría y los recursos de auditoría necesarios pueden ser dirigidos a las áreas importantes.

La documentación de la planificación inicial de la auditoría deberá incluir toda la información pertinente obtenida durante la fase de planificación inicial. En los trabajos continuos, es probable que una parte substancial de la documentación desarrollada en trabajos anteriores continuara siendo aplicable, tal como la información sobre la naturaleza del ente u organismo, propiedad, producción e instalación de oficina, etc. En estos casos, la documentación anterior debe ser actualizada, si ha habido cambios desde la última auditoría, e incorporada en la documentación de planificación del año actual. Es importante hacer énfasis, sin embargo, en que la documentación de la planificación original o copias de la misma deben permanecer intactas en los papeles de trabajo del año anterior.

La siguiente información deberá ser considerada para su inclusión en la documentación sobre la planificación de la auditoría.

- Información general sobre el ente u organismo, incluyendo servicios, ubicación, organización.
- Información específica relacionada con las operaciones.
- Discusión de las áreas críticas de auditoría y asuntos de contabilidad poco usuales.
- Discusión de la estrategia global de auditoría incluyendo medidas para hacer frente a las áreas de problemas.
- Requisitos de presentación de informes; y cualquiera información pertinente.

### 3.- Preparación de Programas de Auditoría

El Programa de auditoría es un instrumento metodológico mediante el cual se pone en ejecución la "Planeación General de la Auditoría" documentada en el "MPA" y su preparación es responsabilidad del Encargado y/o Supervisor de Auditoría, quienes además se deberán asegurar que en el caso de las áreas o aspectos a revisar por parte de los Especialistas éstos elaboren sus respectivos programas de auditoría.

Las NAGUN establecen la obligatoriedad de elaborar programas de auditoría

#### **NAGUN 2.40 PROGRAMAS DE AUDITORÍA**

*El auditor gubernamental y los servidores públicos que ejercen labor de auditoría, para cada auditoría desarrollarán y documentarán programas de auditoría que tomen en cuenta los resultados de la evaluación del control interno y que describan los objetivos y procedimientos para las principales cuentas de control contable o ciclo de actividades, áreas a examinar, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados.*

En consecuencia se deben elaborar para cada Auditoría y para cada área o rubro a examinar un Programa de Trabajo que debe contener lo siguiente:

- Objetivos: relacionados con el área objeto de estudio
- Procedimientos que describan la metodología, pruebas y demás procedimientos a aplicar.

Los programas de auditoría deben ser lo suficientemente flexibles para introducir modificaciones, mejoras y ajustes acordados por el encargado del equipo y el supervisor, durante la ejecución de la auditoría y debidamente soportados y autorizados.

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir evidencia en la auditoría que cumpla los objetivos de ésta. Los medios disponibles al auditor son:

- (a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%);
- (b) Muestreo en la auditoría.

La decisión sobre cuál enfoque usar dependerá de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios anteriores o una combinación puede ser apropiada en circunstancias particulares. Si bien la decisión sobre cuáles medios o combinaciones de medios a usar se hace con base en el riesgo de auditoría y en la eficiencia de la auditoría, el auditor necesita sentirse satisfecho de que los métodos usados son efectivos para proporcionar evidencia suficiente para cumplir con los objetivos de la prueba.

Los programas de auditoría aplicados son parte importante del archivo corriente de papeles de trabajo, constituyen evidencia sustantiva de la calidad técnica del trabajo y la base para la evaluación de control de calidad, tanto interna como externa.

En cumplimiento a lo preestablecido en las NAGUN referido anteriormente, el Auditor Gubernamental, al elaborar el programa de auditoría, debe especificar los objetivos de auditoría y los criterios específicos para cada área en estudio, así como la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos de auditoría, aspectos significativos y de control, recursos requeridos, presupuestos de tiempo y otros.

Los programas de auditoría escritos, proporcionan una garantía de que existe un enfoque consistente hacia la auditoría y una comunicación clara de los objetivos y procedimientos.

### **3.1 Definición de Programa de Auditoría:**

El programa es un esquema lógico, secuencial, detallado de las tareas a realizar y los procedimientos a emplearse, determinando la extensión, alcance y oportunidad en que serán aplicados, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados.

Para preparar el programa de auditoría, el auditor gubernamental considerará las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos.

El auditor debe organizar los tiempos requeridos para aplicar las pruebas de control y los procedimientos sustantivos que se derivan del análisis de los objetivos específicos planificados, debe considerar la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la inclusión de otros auditores o expertos.

### 3.2 Importancia del Programa de Trabajo

La etapa de planificación cierra con la preparación y aprobación de los programas detallados que el auditor prepara, generalmente por rubro, programas o por objetivos específicos, con el fin de establecer la conexión entre los objetivos y los procedimientos que seguirá en la fase de ejecución o trabajo de campo.

Es un esquema secuencial y lógico que puede ser modificado y que además permite el seguimiento y supervisión de la labor.

El programa de trabajo no es una guía estricta a seguir, debe revisarse durante el curso de la auditoría, ya que pueden originarse cambios en las condiciones o presentarse resultados inesperados de los procedimientos de auditoría; en tales casos debe registrarse las razones para dichos cambios y efectuar los ajustes necesarios al programa.

Los programas de auditoría sirven como:

- Una guía de instrucciones y acuerdos sobre la forma como se desarrollara el trabajo en la fase de campo,
- un marco para asignar y distribuir trabajo, entre los miembros del equipo de auditoría;
- una base u orden para documentar el trabajo realizado y el ejercicio de la debida precaución.
- una guía para obtener evidencia competente, relevante y suficiente, durante la fase de la ejecución de la auditoría de una manera rentable;
- un medio de transferencia de conocimiento al personal nuevo;

Los Programas deben ser lo más detallados posible, sin que esto implique un gasto de tiempo excesivo para su elaboración, deben elaborarse por partes, separando la revisión o examen de áreas o aspecto distintos, o bien por actividades a ser asignadas a distintas personas,

El nivel de detalle dependerá de la experiencia y fortaleza del equipo de auditoría, puede existir la necesidad de explicarles paso a paso el trabajo a desarrollar.

### 3.3 Tipos de Programa de Trabajo

- **Programas Generales** Son programas elaborados a partir de la formulación de los objetivos específicos, tras la correcta evaluación preliminar del control interno, a la medida de las necesidades de la organización, especificando las áreas o aspectos específicos a auditar, los cuales incorporan los procedimientos de auditoría que se requieren de acuerdo al enfoque y la naturaleza de los objetivos previstos en el memorando de planeación

- **Programas estándar:** Son programas previamente elaborados para auditar áreas específicas y los cuales incorporan la mayoría de los procedimientos de auditoría que generalmente se ejecutarían (por ejemplo: programas dirigidos a la evaluación de cuentas por cobrar, inventarios, son muy comunes en una auditoría financiera). Ahorra trabajo al auditor, pero tiene la desventaja que cada empresa tiene sus características propias y especiales de manera que deben ajustarse al tipo de empresa que se trate, además puede requerir la incorporación de procedimientos adicionales.
- **Programas a la medida:** Los elabora el auditor de acuerdo a las características especiales que vayan a presentarse en el desarrollo de su examen o bien por las características especiales y propias de la entidad a examinar.

### 3.4 Factores a ser considerados cuando se desarrollan los programas:

Sea cual sea el tipo de auditoría a realizar y el programa a desarrollar, para tomar la decisión del formato se deben considerar los siguientes aspectos:

- **Objetivos claros:** derivados del memorando de planeación, los objetivos y criterios de auditoría claramente establecidos, permitirán que las pruebas a aplicar y la evidencia relevante sea recopilada en forma que maximice el impacto de la auditoría;
- **Procedimientos lógicos:** Que los procedimientos de control y sustantivos sean claramente establecidos e incluyan el suficiente detalle para permitirles ser leídos y entendidos fácilmente por quienes realizan la auditoría;
- **Organización:** Que sean organizados de una manera lógica, de tal manera que el examen de auditoría se pueda conducir secuencialmente, tan eficientemente como sea posible. Y que formen un método eficiente y lógico de recolectar suficiente evidencia
- **Complejidad y Tamaño.** Los programas de auditoría con objetivos y alcance amplio generalmente incrementan el tamaño y la complejidad de la auditoría, por lo tanto es preciso prever procedimientos más detallados, cuestionarios y listas de chequeo precisas a fin de evitar las improvisaciones de la auditoría;
- **Dispersión Geográfica.** La dispersión y localización de los sitios a ser visitados afectarán el formato y diseño del programa de la auditoría.
- **Procedimientos Detallados.** Factor fundamental para evitar las improvisaciones de la auditoría y asegurar la consistencia, especialmente cuando diferentes personas están aplicando la misma prueba sustantiva o de control en diversas localizaciones o tiempos; es necesario que los programas tomen en cuenta cualquier trabajo o investigación relacionada sobre el asunto.

- **Ambiente de la auditoría.** El ambiente de control y la receptividad de la gerencia a ser auditada es un factor a considerar, si es la primera auditoría del área, y la sensibilidad del área en la organización afectará la manera en la cual se desarrollan y se aplican los procedimientos.

### 3.5 Contenido del Programa de Trabajo

El programa detallado además del encabezado que debe indicar el nombre de la entidad, tipo de auditoría, período auditado y área a examinar; tiene las siguientes secciones en el cuerpo del Programa:

#### 3.5.1 Objetivos de la auditoría

Los objetivos de un programa de auditoría detallado consisten en las afirmaciones o enunciados sobre los propósitos que se persiguen al realizar el trabajo de auditoría y no deben confundirse con los procedimientos de auditoría. Como es evidente los objetivos de cada programa dependen de la clase de auditoría a realizar.

#### 3.5.2 Procedimientos de Auditoría:

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación organizadas estratégicamente de tal forma que al aplicarlos el auditor pueda alcanzar cada objetivo propuesto, éstas pueden ser aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a la naturaleza de la auditoría a efectuar, mediante los cuales el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión.

#### 3.5.3 Referencia a papeles de trabajo

Esta sección que generalmente se ubica al margen derecho del programa, recoge la información sobre la sección de los papeles de trabajo (índice) en la cual quedó la evidencia del cumplimiento, uno a uno, de cada paso del programa. Esta información es vital para poder dar aseguramiento a la calidad del trabajo.

##### Hecho por

Ubicada en una columna situada al lado derecho de la columna de objetivos y procedimientos, y deberá diligenciarse para cada paso del programa, dejando constancia con su inicial, el auditor que ejecutó cada procedimiento. De esta forma se facilitará la supervisión y la identificación de responsabilidades.

##### Revisión y aprobación

En la parte inferior y al terminar el programa deberá ser diligenciado por el Auditor Supervisor en señal de revisado y por el Responsable de Departamento, Delegado (CGR); Socio Gerente o Auditor Interno, según corresponda, en señal de aprobación. De esta forma se deja constancia de la participación integral del equipo de auditoría, constituyendo la garantía básica de calidad en los resultados.

Corresponde al equipo responsable de la auditoría, determinar:

- Los procedimientos y pruebas de control o cumplimiento 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, operaciones, actividades a incluir en las muestras.
- La determinación del tamaño de las muestras.

**MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORIA**

<b>OBJETIVO / PROCEDIMIENTOS</b>	<b>REF. A P/T</b>	<b>HECHO POR:</b>
<p><b>OBJETIVOS</b></p> <p>1. Comprobar el cumplimiento de los controles internos (detallar)                      2. Determinar razonabilidad de saldos; eficiencia y eficacia del área, cumplimiento legal, etc., según corresponda al tipo de auditoría.</p>		
<p><b>PROCEDIMIENTOS</b></p> <p>Seleccione un grupo representativo de comprobantes de pago y efectúe:</p> <p>1. Compare las órdenes de compra en cuanto a proveedor, etc.</p>		
<p>2.</p>		
<p>3. Concluya sobre la eficacia del sistema</p>		
<p>4.</p>		
<p>5.</p>		
<p>....</p>		
<p><b>REVISADO Y APROBADO</b></p>		

Los métodos básicos mediante los cuales el auditor obtiene la evidencia para establecer la base de su opinión se denominan Técnicas de Auditoría.

El auditor debe comprender estas técnicas y conocer cómo se pueden utilizar, su rango de aplicación y las limitaciones inherentes a las mismas. Una vez que el auditor conoce a fondo las operaciones de la Entidad, está en condiciones de usar estas técnicas en el diseño de procedimientos específicos que le servirán para recopilar evidencia suficiente y competente.

De forma similar, al diseñar los procedimientos, el auditor deberá centrarse en los objetivos de la auditoría que se han de cumplir para cualquier cuenta o grupo de cuentas; al hacer esto, deberá 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 que se han de alcanzar para que el desarrollo del programa sea el adecuado.

#### **a) Técnicas de auditoría**

La ejecución de las labores de auditoría gubernamental están constituidas por la aplicación de ciertas formas de acción detalladas y determinadas por el auditor en su búsqueda de la evidencia necesaria que respaldará su informe. Estas formas de acción son las técnicas de auditoría que se utilizan a lo largo del desarrollo del trabajo en las entidades auditadas.

Las técnicas de auditoría son los métodos básicos utilizados por el auditor para obtener la evidencia necesaria a fin de formarse un juicio profesional sobre lo examinado. Son las herramientas del auditor y su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias.

Como cualquier herramienta, unas son empleadas con más frecuencia que otras. Durante la fase de planeamiento y programación el auditor determina cuáles técnicas va a emplear, cuándo debe hacerlo y de qué manera. Las técnicas seleccionadas para una auditoría específica, al ser aplicadas se convierten en los procedimientos de auditoría.

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente su opinión y conclusión. El empleo de ellas se basa en su criterio o juicio profesional, según las circunstancias. Entre las principales técnicas relacionadas con los procedimientos diseñados para la utilización en la Auditoría Gubernamental se enuncian las siguientes

- Oculares: Observación
- Verbales: Encuestas, cuestionarios

- Físicas: Observación, Inspección, utiliza técnicas combinadas de investigación, observación, comparación, análisis y comprobación.
- Documentales: Estudio General, Investigación, Confirmación, Conciliación, Rastreo, Confirmación,
- Analíticas: Comparación, Cálculo, Comprobación, Certificación, Tabulación, Conciliación, Declaración,

Entre las principales técnicas relacionadas con los procedimientos diseñados para la utilización en Auditoría se enuncian las siguientes:

#### Estudio General

Es la comprensión de las características generales y específicas de la Entidad, Empresa u Organismo, de los programas y actividades que se van a auditar en conjunto o por separado, para llegar a precisar los objetivos de auditoría y la posibilidad de alcanzarlos. El estudio general es un paso necesario para definir el perfil de la Entidad, Empresa u Organismo, de programas y actividades.

#### Revisión Selectiva

Consiste en la revisión rápida de ciertas características importantes que debe cumplir una actividad, los informes o documentos elaborados. Esta técnica promueve el mejor uso de los recursos de auditoría, al seleccionar parte de las operaciones que serán evaluadas o verificadas en la ejecución de la auditoría.

#### Rastreo

Es utilizado en la práctica de la auditoría para dar seguimiento al proceso de una operación de manera progresiva o regresiva. El rastreo progresivo consiste en el seguimiento de las operaciones, partiendo de la autorización para ejecutarlas hasta la culminación del proceso completo o parte del mismo.

#### Observación

Es la acción directa realizada por el auditor para obtener información mediante la verificación ocular de las operaciones y los procedimientos seguidos por los funcionarios, empleados, unidades administrativas y Entidades u Organismos, durante la ejecución de las actividades;

### Comparación

Es la técnica que permite identificar las diferencias existentes entre las operaciones realizadas por una Empresa, Entidad u Organismo y las disposiciones legales, normativas, técnicas y prácticas disponible para la administración de los recursos públicos;

### Investigación

Consiste en la obtención de información sobre las actividades examinadas, mediante la aplicación de entrevistas directas a los funcionarios y empleados de la Empresa, Entidad u Organismo sujeto a estudio y de otras entidades o personas relacionadas directa o indirectamente con las operaciones;

### Encuesta

Se formaliza mediante la aplicación directa o indirecta de cuestionarios relacionados con las operaciones realizadas por una institución, unidad administrativa, programa o actividad, ya sea interna o externamente; Es directa por cuanto el propio auditor tabula y registra los datos en el ejercicio de sus funciones; y, es indirecta, cuando la información es suministrada y registrada por los funcionarios encuestados.

### Cálculo

Comprende la verificación aritmética de documentos tales como informes, contratos, comprobantes y proyecciones, para determinar su corrección y exactitud.

### Comprobación

Permite verificar la existencia, autorización, legalidad y legitimidad de las operaciones realizadas por una Empresa, Entidad u Organismo del Sector Público o Privado, mediante la verificación de los documentos que las justifican;

### Certificación

Es la obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de un funcionario autorizado.

### Inspección

Involucra el examen físico y ocular de activos, obras, documentos, valores, etc., con el objeto de comprobar su existencia, autenticidad y legitimidad. Es calificada como una técnica de auditoría de acción combinada; en consecuencia, utiliza varias técnicas adicionales, en su aplicación. En la inspección física se aplica la investigación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.

### Análisis

Consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer su propiedad y conformidad con los criterios de orden normativo y técnico.

### Confirmación

La aplicación de esta técnica permite obtener información directa y por escrito de una persona o Institución independiente de la Empresa, Entidad u Organismo examinado y que se encuentra en la posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación consultada y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

La confirmación puede ser positiva o negativa y directa o indirecta, según se describe a continuación:

#### Confirmación Positiva

Cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste al auditor si está o no conforme con los datos que se desea confirmar.

#### Confirmación Negativa

Cuando en la solicitud se pide al confirmante conteste al auditor únicamente en el caso de no estar conforme con los datos que se le suministran.

De acuerdo con la aplicación de las circunstancias, pueden ser:

- Confirmación Directa

Cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos al confirmante para que posteriormente sean verificados. Es de aplicabilidad generalmente para los saldos de activos.

- Confirmación indirecta, ciega o en blanco

Cuando no se suministra dato alguno al confirmante y se utiliza generalmente para confirmar pasivos relativos a los saldos o movimientos de su propia fuente de registro.

### Conciliación

Consiste en examinar la información producida por diferentes unidades administrativas o institucionales, respecto de una misma operación o actividad, a efecto de hacerlas concordantes, lo cual da base para determinar la validez y veracidad de los registros, informes y resultados que estén examinándose;

### Declaración

Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la Empresa, Entidad u Organismo examinado. Su validez está limitada por recibirse los datos de parte de los ejecutores o participantes que forman la fuente de información.

### Tabulación

Esta técnica de auditoría consiste en agrupar resultados importantes obtenidos en áreas, segmentos o elementos estudiados que permitan llegar a conclusiones.

## **b) Prácticas de auditoría**

Es muy usual que las prácticas de auditoría sean confundidas con las técnicas; sin embargo, se debe considerar que sirven en la labor de auditoría como elementos auxiliares muy importantes, para determinar la utilización de las técnicas de auditoría, al momento de identificar las condiciones existentes, establecer muestras de las operaciones a verificar y preparar los resultados del trabajo realizado.

Las prácticas de auditoría utilizadas en el proceso de ejecución de la auditoría son entre otras las siguientes:

- Pruebas selectivas a juicio del auditor;
- Muestreo estadístico;
- Síntomas;
- Intuición;
- Sospecha (Desconfianza);
- Síntesis (Resúmenes).

### Pruebas selectivas a juicio del auditor

Tienen como objetivo simplificar las labores totales de verificación, evaluación o medición, seleccionando una muestra representativa a juicio del auditor de todas las operaciones realizadas por la Empresa, Entidad u Organismo, Unidad Administrativa, Programa o Actividad Examinada.

Para que el auditor realice su examen en forma efectiva, selectiva, suficientemente profunda y dentro de un límite razonable de tiempo deberá determinar si la estructura del control interno de la Empresa, Entidad u Organismo a examinar asegura la confiabilidad del sistema contable y el manejo eficiente y efectivo de las operaciones.

### Muestreo estadístico

Es la aplicación de los procedimientos de auditoría a una proporción inferior del 100% de las operaciones incluidas en una actividad, en un grupo de transacciones, o cuenta de control contable, con el propósito de evaluar alguna característica del universo o de la clase, según sea el caso. Los objetivos del muestreo estadístico y de las pruebas selectivas son similares; sin embargo, su diferencia fundamental es el conjunto de aplicaciones matemáticas que el muestreo requiere;

La distinción fundamental entre el muestreo estadístico y el que no lo es, es la capacidad que tiene el auditor para utilizar dicho muestreo en la medición del riesgo.

El riesgo de muestreo se origina a partir de la posibilidad de que cuando el auditor extrae muestras de un universo, las conclusiones a que llegue podrían ser diferentes de aquellas a las que llegaría si la prueba se aplicara del mismo modo al conjunto del universo. En otras palabras, la muestra podría contener proporcionalmente menos o más errores que el conjunto del universo.

El muestreo estadístico proporciona al auditor, además, la capacidad para aplicar eficientemente sus conocimientos sobre las características de un universo y determinar un tamaño de muestra económica para alcanzar el objetivo de la auditoría.

Si el auditor está diseñando una aplicación de muestreo estadístico como parte de una prueba de cumplimiento, el objetivo será determinar si se está cumpliendo un procedimiento de control contable interno específico, tal y como se había establecido. Mientras que, por lo general, el objetivo de una aplicación de muestreo estadístico en una prueba sustantiva se especifica en cantidades monetarias.

Sin embargo, al emplear el muestreo estadístico, el auditor asume un cierto riesgo de que la muestra no contenga el mismo porcentaje de errores que el conjunto del universo.

### Síntomas

Al síntoma se lo define como señal o indicio de una cosa.

La utilización de los síntomas como práctica de la auditoría es provechosa, por cuanto el auditor enfatiza en el examen de determinados rubros sobre la base de ciertos indicios o síntomas preliminares.

La técnica denominada prueba selectiva está orientada a buscar síntomas en las transacciones u operaciones que merecen una revisión profunda.

### Intuición

En la auditoría la intuición es aplicable en ciertas ocasiones y se relaciona de manera directa con la experiencia adquirida por los auditores, que les permite desarrollar el denominado sexto sentido, también conocido como intuición. La intuición es la reacción rápida ante la presencia de ciertos síntomas, que auditores con menos experiencia lo dejarían pasar de manera inadvertida.

### Sospecha

Esta práctica consiste en la acción, costumbre o actitud de desconfiar de alguna información que por diversas circunstancias especiales no se le otorga el crédito suficiente. El auditor no debe demostrar una actitud negativa que le haga sospechar de todo, pero siempre debe exigir una prueba adecuada de lo examinado.

### Síntesis

Es una práctica que permite la preparación resumida de documentos legales, técnicos, financieros y administrativos. Los resúmenes pueden ser preparados tanto por los auditores como por los empleados o funcionarios de la Empresa, Entidad u Organismo auditado.

El criterio profesional del auditor debe determinar la combinación de las técnicas y prácticas más adecuadas según las circunstancias, que le proporcione la evidencia necesaria y la suficiente certeza para fundar sus opiniones y conclusiones, de tal manera que sean objetivas y profesionales.

Es responsabilidad de los supervisores y directores, orientar las actividades técnicas de los equipos de auditoría para alcanzar los objetivos programados con mayores niveles de eficiencia y eficacia.

## **c) Procedimientos o pruebas de control y sustantivas**

Los procedimientos de auditoría suministran al auditor elementos de juicio para fundamentar su opinión, en relación con los objetivos planteados, por lo que deben ser **aplicables** y **razonables**. Esto le permitirá decidir si contará con evidencia suficiente y competente.

Deben ser **oportunos**, la ejecución de los procedimientos de auditoría debe realizarse en el momento adecuado, tanto para el auditor como para el auditado, pues no resulta conveniente que se ejecuten en momentos de mayor complejidad.

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos depende de la evaluación preliminar del control interno, las afirmaciones de los estados financieros y fundamentalmente del juicio profesional del auditor.

Las pruebas de cumplimiento son aquellas dirigidas a verificar la aplicación efectiva de la estructura de control interno, de las disposiciones legales, reglamentarias, políticas, etc., y la operatividad de los procedimientos establecidos para evaluar su eficacia y eficiencia de las declaraciones efectuadas por la administración de la Entidad u Organismo examinado respecto a su gestión y a los estados e informes financieros.

Las pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos son aquellas que se efectúan para comprobar operaciones, saldos de cuentas, clase de transacción y la presentación adecuada de los estados e informes financieros y otra información proporcionada por los funcionarios de la Entidad u Organismo respecto a su gestión.

Mediante el análisis de los resultados de la evaluación preliminar (especialmente la del control interno), el auditor está en condiciones de definir y diseñar las pruebas aplicables a cada uno de las áreas, actividades, objetivos específicos o ciclos de transacciones previstos.

El fin de las pruebas de control y sustantivas es verificar la aplicación de los controles y determinar si las operaciones incluyen errores o irregularidades.

El alcance y aplicación de las pruebas sustantivas depende de los resultados de las pruebas de control efectuadas, del riesgo inherente y de los resultados de la revisión analítica.

Una vez seleccionado el procedimiento de auditoría a aplicar, debe determinarse, para cada uno de ellos, el tamaño de la muestra y las partidas objeto de análisis.

### **3.6 Redacción de los procedimientos**

Para la redacción de estos procedimientos en el programa podemos considerar como viable dos variantes:

- a) El uso de una frase o expresión que inicie, a manera de objetivos con un verbo en infinitivo, acompañado de su sustantivo y complementos que expliquen completamente la acción y el ámbito para ejecutar el procedimiento, a diferencia de los objetivos, los verbos a seleccionar en estos casos son generalmente verbos de conocimiento, comprensión, aplicación, o síntesis, ejemplo:

- Efectuar observación de los procesos
  - Realizar entrevistas a funcionarios
  - Efectuar comparación de los planes operativos vs informes de gestión
  - Conciliar los registros de cuentas por cobrar con los registros bancarios
  - Realizar arquezos de caja chica de los meses de...
  - Verificar la existencia de inventarios en deposito
- b) El uso de la técnica o método de auditoría previsto, complementado con su respectivo sustantivo y complementos, a través del cual se explique completamente la acción y el ámbito para ejecutar el procedimiento,
- Conciliación de los registros de cuentas por cobrar y los registros bancarios
  - arquezos de caja chica de los meses de...
  - Control preceptivo de inventarios en deposito

### 3.7 Selección y tamaño de la muestra

En el marco de una auditoría el auditor se enfrenta en ocasiones con universos que resultan demasiado amplios para abordar el estudio de cada una de las unidades que lo componen, ya que no cuenta ni con el tiempo ni los recursos necesarios. Para resolver este inconveniente se acude a la técnica de muestreo.

Se denomina muestreo al proceso de inferir conclusiones sobre un conjunto de elementos (universo o población) a partir del estudio de una parte de ellos (muestra).

La finalidad de emplear una muestra es que, observando una porción relativamente reducida de unidades, se obtengan conclusiones semejantes a las que se lograría si se estudiara el universo total. Así, una muestra, en sentido amplio, no es más que una parte del todo que llamamos universo y que sirve para representarlo.

Sin embargo, no todas las muestras resultan útiles para este fin; se requiere de una muestra representativa. Sólo ésta contiene las características relevantes de la población en las mismas proporciones en que están incluidas en tal población. En estos casos, sus conclusiones son susceptibles de ser generalizadas al conjunto del universo, previa consideración de un cierto margen de error en las proyecciones.

Para diseñar el tamaño de la muestra de las pruebas de control y sustantivas debe tenerse en cuenta la comprensión de la estructura de control interno asociado a la entidad o actividad o a ser auditada, el riesgo de control planeado y el costo-beneficio del procedimiento a aplicar.

A objeto de determinar el tamaño de la muestra, el auditor considerará la evaluación de control interno y el resultado del riesgo de auditoría previsto, así como el número de operaciones, el monto o valor de esas operaciones, relevancia de las mismas para la gestión de la organización, solicitudes de investigación o denuncias durante el período a evaluar y antecedentes sobre el funcionamiento de la dependencia según informes anteriores

Existen básicamente dos formas para determinar el tamaño de la muestra: el **muestreo no estadístico**, que se basa en el juicio profesional del auditor, y el **muestreo estadístico**, basado en la aplicación de modelos matemáticos.

El modelo estadístico toma en cuenta el riesgo y es, por lo tanto, más exacto. De su correcta utilización, resulta una opinión de auditoría confiable y fundamentada. Entre las muestras probabilísticas se encuentran:

*Muestras aleatorias:* Los procedimientos más usuales para su obtención son:

1. *Azar simple:* Este procedimiento se inicia mediante la confección de una lista de todas las unidades que configuran el universo, numerando correlativamente cada una de ellas. Luego, mediante cualquier sistema (tabla de números al azar, programas de computación), se van sorteando al azar estos números hasta completar el total de unidades que se desea entre en la muestra. De este modo, la probabilidad que cada elemento tiene de ser seleccionado es exactamente la misma.

Este método garantiza una selección completamente aleatoria, pero resulta muy lento y costoso, pues obliga a elaborar listas completas de todas las unidades de interés, lo que a veces es sencillamente imposible. Por este motivo, sólo se emplea cuando los universos son relativamente pequeños.

2. *Azar sistemático:* Se requiere también de un listado completo de las unidades que integran el universo en estudio. Luego se efectúan las siguientes operaciones:

Se calcula la constante K, que resulta de dividir el número total de unidades que componen el universo por el número de unidades que habrán de integrar la muestra:

$$K = N/n$$

Donde:

N = número total de unidades que componen el universo.

n = número total de unidades que integrarán la muestra.

Se efectúa un sorteo para elegir un número que sea inferior o igual al valor de K. Como primera unidad para integrar la muestra se elige aquella que, en la lista general, posea idéntico número de orden al sorteado. Si se designa con A este primer valor, la segunda unidad elegida será la que lleve el número A + K, la tercera corresponderá a A + 2K y así sucesivamente hasta llegar a

$$A + (n - 1)K.$$

Supongamos un universo constituido por 2.800 elementos, del que se desea obtener una muestra de 70 casos. Se tiene entonces:

$$N = 2.800$$

$$n = 70$$

$$K = 2.800 / 70 = 40$$

Mediante cualquier procedimiento, se busca al azar un número entero cuyo valor figure entre los límites de 1 y 40. En este caso, el número elegido es el 32. Entonces, las unidades que pasarán a formar parte de la muestra serán las que lleven los siguientes números de orden:

1° unidad		32
2° unidad	32 + 40	72
3° unidad	32 + 80	112
....		
70° unidad	32 + 2760	2.792

Las ventajas y desventajas de este procedimiento son casi idénticas a la de las muestras al azar simple. Los procedimientos computacionales hacen mucho más fácil efectuar el sorteo de las unidades y no existe el riesgo de que la muestra quede sesgada por algún tipo de regularidad que se desconoce y esté presente en el universo.

*Muestras por conglomerados:* Esta técnica tiene utilidad cuando el universo que se requiere estudiar admite ser subdividido en universos menores de características similares a las del universo total. Se procede a subdividir el universo en un número finito de conglomerados y, entre ellos, se pasa a elegir algunos que serán los únicos que se investigarán; esta elección puede realizarse por el método del azar simple o por el del azar sistemático. Una vez cumplida esta etapa, puede efectuarse una segunda selección, dentro de cada uno de los conglomerados elegidos, para llegar a un número aún más reducido de unidades muestrales. La ventaja de esta técnica es que obvia la tarea de confeccionar el listado de todas las unidades del universo.

Su desventaja mayor radica en que, al efectuarse el muestreo en dos etapas, los errores muestrales de cada una se van acumulando, lo que da un error mayor que para los métodos anteriores.

La técnica de conglomerados suele utilizarse cuando se quiere extraer muestras de los habitantes de un conjunto geográfico amplio, por ejemplo una gran ciudad o un conjunto de pueblos, por lo que se procede a tomar cada pueblo o grupo de manzanas como un conglomerado independiente.

*Muestras estratificadas:* Este método supone que el universo puede desagregarse en sub – conjuntos menores, homogéneos internamente pero heterogéneos entre sí. Cada uno de estos estratos se toma luego como un universo particular, de tamaño más reducido, y sobre él se seleccionan muestras según cualquiera de los procedimientos anteriores.

Tanto en el muestreo estratificado como en el de conglomerados, la población se divide en grupos bien definidos. El muestreo estratificado se utiliza cuando hay una amplia variación entre los grupos; el muestreo por conglomerados en el caso opuesto, cuando hay una variación considerable dentro de cada grupo, pero los grupos son esencialmente similares entre sí.

El modelo no estadístico es útil para pruebas a aplicar a universos de tamaño relativamente pequeño, es poco costoso y sencillo. Por otra parte se trata de un método subjetivo y discrecional y no demuestra a terceros la seguridad y confianza con que ha extraído su juicio.

Las muestras no probabilísticas más usadas son:

*Muestra accidental:* Es aquella que se obtiene sin ningún plan preconcebido; las unidades elegidas resultan producto de circunstancias fortuitas. Si se entrevista a los primeros 50 transeúntes que pasan por cierta calle, los datos obtenidos pueden o no representar al universo en estudio. El investigador/auditor no sabe hasta qué punto sus resultados podrán proyectarse, con confiabilidad, hacia el conjunto más amplio que desea conocer.

*Muestra por cuotas:* Consiste en predeterminar la cantidad de elementos de cada categoría que han de integrar la muestra. Si se asigna una cuota de 50 hombres y 50 mujeres a una muestra de 100 individuos, asumiendo que ésa es la distribución de la población total. Por más que esa presunción llegue a ser válida, no deja de existir cierta arbitrariedad en el modo de proceder, por lo que la rigurosidad estadística de las muestras por cuotas se reduce considerablemente.

*Muestra intencional:* Las unidades se eligen en forma arbitraria, designando a cada unidad según características que para el investigador/auditor resulten de relevancia. Se emplea, por lo tanto, el conocimiento y la opinión personal para identificar aquellos elementos que deben ser incluidos en la muestra. Se basa, primordialmente, en la experiencia. En algunas oportunidades se usan como guía o muestra tentativa para decidir cómo tomar una muestra aleatoria más adelante.

Ambos procedimientos no son excluyentes entre sí, por lo que pueden aplicarse simultáneamente. De la claridad que tenga el responsable de la auditoría estará su capacidad de seleccionar el que mejor se adapte a las situaciones específicas.

### **3.8 Cronograma y Responsables.**

El programa de trabajo debe contener un esquema de organización de tiempos en el que son estimadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría, así como la definición del o los auditores responsables de la aplicación de dichos procedimientos

### **3.9 Aprobación**

El encargado del equipo de auditoría elabora el programa de trabajo, el cual será aprobado por los responsables del área que corresponda: Responsable de departamento de auditoría, socio gerente o auditor Interno. Si durante la auditoría se modifican las decisiones de la planeación de auditoría, si durante el proceso se modifica el Programa de Auditoría, estos cambios deben ser debidamente justificados, notificados y adicionados al programa de trabajo.

### **3.10 Supervisión y Control del Programa de Trabajo**

El programa de trabajo es un documento que cumple un rol protagónico en el aseguramiento de la calidad en la auditoría, por cuanto permite:

- Al equipo auditor: Un nivel de seguridad e instrucciones precisas sobre los procedimientos, tiempos y profundidad del trabajo que están realizando.

Una herramienta para discernir las oportunidades en las cuales, al presentar problemas en la aplicación de los procedimientos, deben dirigirse al jefe del equipo para buscar soluciones oportunas.

- Al jefe del equipo auditor:

Un nivel de seguridad sobre los procedimientos, tiempos y profundidad del trabajo que están realizando él, y los miembros de su equipo, sin necesidad de un monitoreo excesivo.

Una herramienta para identificar y aprovechar las oportunidades para tomar decisiones en las situaciones en las cuales él y su equipo han identificado tendencias desfavorables.

- Al supervisor del equipo auditor:

Un nivel de seguridad sobre los procedimientos, tiempos y profundidad del trabajo que están realizando los miembros del equipo.

Una herramienta para tomar decisiones, las oportunidades para tomar decisiones en las situaciones en las cuales se requieran cambios en la estrategia prevista en el programa.

Los Manuales específicos y Guías de auditoría contendrán procedimientos de auditoría que permitirán a los auditores gubernamentales elaborar los programas “A la medida” a partir de programas estándar.

## **B.- FASE II.- EJECUCION DE AUDITORIA**

El proceso de Ejecución de la Auditoría consiste en la aplicación de los programas de auditoría, obtención de evidencias y documentación de las conclusiones que se revelen en los informes de auditoría, garantizando el debido proceso de auditoría en cumplimiento de los preceptos constitucionales que tutelan los derechos de los auditados.

Por consiguiente en esta sección se tratarán aspectos tales como:

### **1. Evidencias**

La definición de evidencia, su clasificación, las fuentes donde se puede obtener y la validez de la misma, incluyendo algunos ejemplos para un mejor entendimiento.

### **2. Papeles de Trabajo**

Definición de papeles de trabajo, sus propósitos, clases y contenido y los requisitos y cuidados que se deben tener en cuenta al prepararlos,

### **3. Carta de Salvaguarda**

Es la carta de representación de la Entidad en la que certifica la información que ha brindado a los auditores gubernamentales, la que no ha podido facilitar un documento que da fe pública de la información que tuvo a disposición el equipo de auditoría.

### **4. Debido Proceso de Auditoría**

Conceptos, diligencias y procedimientos para garantizar el debido proceso de auditoría.

## 1. Evidencias

### 1.1 Características de las Evidencias

Las Normas de Auditoría Gubernamental establecen la norma NAGUN 2.50 Normas sobre ejecución del trabajo, cuyo propósito es establecer y proporcionar lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia de auditoría que se tiene que obtener para documentar los resultados de auditoría, así como para su archivo y resguardo adecuado.

#### **NAGUN 2.50 – A Evidencia suficiente, competente y pertinente.**

*Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente a través de la aplicación de procedimientos de auditoría (pruebas de cumplimiento y sustantivas), para sustentar de manera razonable sus opiniones, comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre una base objetiva.*

**"Evidencia de auditoría" significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría**

La "Evidencia de Auditoría", se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos.

Para que una evidencia sea considerada válida deberá, a juicio del auditor y servidores públicos que ejercen labor de auditoría, cumplir los requisitos básicos de suficiencia, competencia y pertinencia, como se detalla:

- a) **Suficiencia**, referida a la cuantificación de la evidencia; esto es, la cantidad de evidencia, objetiva y convincente que se requiere para sustentar el informe del auditor. La evidencia será considerada suficiente cuando, por la aplicación de una o más pruebas, el auditor se satisfaga de que los hechos revelados en su informe se encuentran plenamente comprobados.  
Se trata de información que, cuantitativamente, es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría.

Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor. La evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor podrá adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Para determinar si la evidencia es suficiente se requiere aplicar el criterio profesional. Cuando sea conveniente, se podrá emplear métodos estadísticos con ese propósito.

- b) **Competencia**, relacionada con su validez y confiabilidad, que cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad. Para evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar si existen razones para dudar de su validez o integridad. De considerarlo así, deberá obtener evidencias adicionales o, de no ser esto posible, hacer la revelación pertinente en el informe de auditoría.

Para que sea competente, la evidencia debe ser válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe.

Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente, si bien no deberán considerarse suficientes para determinar la competencia.

- La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio organismo auditado.
- La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido.
- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.
- Los documentos originales son más confiables que sus copias.
- La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).

- c) **Pertinencia**, está referida a la relación que existe entre la evidencia y su utilización. La evidencia que se utilice para demostrar o refutar una transacción, actividad u operación, será pertinente si guarda una relación directa y lógica con la misma. Si no es así, será irrelevante y no deberá ser considerada como evidencia y por consiguiente ser retirada de los papeles de trabajo de la auditoría.

El tipo de prueba a realizar es importante para una adecuada aplicación de procedimientos de auditoría al obtener evidencia de auditoría.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta a medida que aumenta su objetividad. En otras palabras, cuando se basa más en hechos que en criterios. La confiabilidad de la evidencia de auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documentaria u oral.

Deberá considerarse que generalmente los requisitos suficiencia y competencia están interrelacionados. Una evidencia será suficiente y competente cuando los resultados de una o más pruebas aplicadas proporcionen una base razonable para proyectarlas, con un riesgo mínimo, al conjunto de actividades u operaciones de ese tipo.

La evidencia debe ser obtenida de forma legal a través de solicitudes formales a funcionarios y empleados de la Entidad, lo que incluye fotocopias de documentos, las cuales para cumplir los requerimientos formales y jurídicos deben ser certificadas por un Notario Público. Las evidencias testimoniales deben constar en medios escritos validados por el asesor legal.

## **1.2 Clasificación de la evidencia**

### **a. Evidencia física**

Se obtiene mediante inspección u observación directa de actividades, bienes o sucesos. La evidencia de esta naturaleza puede presentarse en forma de memorándum (donde se resumen los resultados de la inspección o de la observación), fotografías, gráficos, mapas o muestras materiales.

### **b. Evidencia documental**

Consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.

### **c. Evidencia testimonial**

Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran sólo un conocimiento parcial del área auditada.

### **d. Evidencia analítica**

Comprende cálculos, comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componentes.

## **1.3 Confiabilidad de la evidencia proveniente de sistemas computarizados**

Cuando la información procesada por medios electrónicos constituya una parte importante o integral de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la relevancia y de la confiabilidad de esa información.

Para determinar la confiabilidad de la información, el auditor:

- a) Podrá efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya todas las pruebas que sean permitidas; o
- b) Si no revisa los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

Cuando el auditor utilice datos procesados por medios electrónicos o los incluya en su informe a manera de antecedentes o con fines informativos, por no ser significativos para los resultados de la auditoría, bastará generalmente que en el informe se cite la fuente de esos datos para cumplir las normas relacionadas con la exactitud e integridad de su informe.

## **2. Papeles de Trabajo**

Los papeles de trabajo de una auditoría gubernamental constituyen el soporte del trabajo llevado a cabo por el auditor, contienen los comentarios, conclusiones y recomendaciones incluidos en su informe; así como las evidencias del cumplimiento del debido proceso de auditoría.

La forma y contenido de los papeles de trabajo es determinada por los factores siguientes:

### **a. Naturaleza de la auditoría**

Según sea la naturaleza de la auditoría, de índole financiera, operacional o especial, diferirá el contenido de los papeles de trabajo. En una auditoría financiera, estarán referidos a aspectos como análisis de cuentas, aplicación de los principios de contabilidad, evaluación del control interno, evaluación del cumplimiento de la normatividad aplicable, razonabilidad y revelación suficiente en la presentación de los estados financieros. En una auditoría operacional o especial, los papeles de trabajo estarán dirigidos a sustentar apropiadamente los hallazgos y observaciones contenidos en el informe de auditoría.

### **b. El tipo del informe a emitir**

El auditor encargado debe orientar su acción, y la del resto del equipo, en función del informe de auditoría, debiendo considerar la normatividad profesional, cláusulas de contratos, convenios y otros requerimientos especiales sobre información. Todo lo anterior será considerado en la asignación de tareas específicas de la auditoría y en la formulación de los papeles de trabajo correspondientes.

c. La naturaleza y complejidad de las actividades de la entidad auditada.

Estos aspectos también influyen en la forma y contenido de los papeles de trabajo. En una auditoría financiera, en razón de la naturaleza similar de las cuentas contables de entidad a entidad, por la utilización de planes contables uniformes y de los procedimientos de auditoría aplicados, que también son similares, es factible la utilización de papeles de trabajo estandarizados, adaptados a la entidad específica. En una auditoría operacional, auditoría especial o auditoría integral, la formulación de los papeles de trabajo deberá corresponder a la naturaleza específica de las operaciones evaluadas.

Consecuentemente, establecer requisitos mínimos de calidad para los papeles de trabajo es necesario para:

- Asegurar una extensión mínima de elementos técnicos de juicio, que le permitan a los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría, que puedan sustentar, ante la CGR, y ante terceros, el trabajo de auditoría llevado a cabo, así como los resultados obtenidos.
- Proporcionar criterios para la evaluación de los papeles de trabajo y de la evidencia en ellos contenida, por parte de los supervisores y auditores encargados de los trabajos de auditoría que practica la CGR, y en las acciones de evaluación de la CGR a las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades y Organismos Gubernamentales, y en las revisiones de papeles de trabajo de auditorías realizadas en entidades públicas por firmas privadas de Contadores Públicos.
- Promover, en la medida de las circunstancias, la estandarización de papeles de trabajo y exámenes similares a los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan auditorías; así como de las marcas de auditoría e índices para su identificación y archivo.

## 2.1 Definición

Los papeles de trabajo son aquellos documentos y otros medios donde el auditor registra la información obtenida durante su examen, los resultados de las pruebas realizadas y la descripción y sustento de las situaciones identificadas en el proceso de la auditoría y reveladas en su informe.

Consecuentemente, el concepto papeles de trabajo incluye documentos elaborados por el auditor, la entidad auditada o terceros, originales o copias. Igualmente incluye registros, reportes o cualquier otra forma de entrega de información de equipos de procesamiento automáticos de datos, fotografías, películas y otros.

Los papeles de trabajo vinculan la labor realizada por el auditor durante las etapas de planeamiento y ejecución de la auditoría con el producto final de la misma, el informe de auditoría.

Las Normas de Auditoría Gubernamental en la norma NAGUN 2.50 - B Archivo de papeles de trabajo indican lo siguiente:

Los papeles de trabajo constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento y ejecución, y el informe de auditoría; por tanto, deberán contener la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, opiniones y conclusiones que se presenten en el informe. El propósito de los papeles de trabajo es:

- a) Contribuir a la planificación y realización de la auditoría;
- b) Proporcionar el principal sustento del informe del auditor.
- c) Permitir una adecuada ejecución, revisión y supervisión del trabajo de auditoría.
- d) Constituir la evidencia del trabajo realizado y el soporte de las conclusiones, comentarios y recomendaciones incluidas en el informe.
- e) Permitir las revisiones de calidad de la auditoría.
- f) Para garantizar la calidad y contenido de los papeles de trabajo éstos deben reunir los siguientes requisitos:
  - Ser completos y exactos, con objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado. La concisión es importante, pero no deberá sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o papel.
  - Deben ser lo suficientemente claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría, esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones, mediante su revisión. No deben requerir de explicaciones orales.
  - Ser legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.
  - Deben contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

## 2.2 Propósitos de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo de una auditoría cumplen los propósitos siguientes:

a. Contribuir al planeamiento y ejecución de la auditoría.

La revisión de los papeles de trabajo de auditorías anteriores y de información actualizada relativa a la entidad por auditar facilita el planeamiento de una auditoría específica por cuanto permite conocer, por anticipado, aspectos tales como la naturaleza de la entidad, base legal, actividades y magnitud y otros, permitiendo el conocimiento de la entidad en menor tiempo, con el consiguiente ahorro de recursos. Asimismo, el auditor puede prever sobre bases más sólidas sus requerimientos de personal regular y especialistas.

Igualmente, la ejecución de la auditoría es facilitada en su doble perspectiva:

- Las experiencias de auditorías anteriores pueden ser adaptadas a nuevas auditorías, tanto en el contenido como en la estructura de los papeles de trabajo.
- Documenta el trabajo realizado, facilitando posibles ajustes.

b. Sustentar el informe de auditoría.

Este propósito es el más importante de los papeles de trabajo. Al retirarse el auditor de la entidad, la única evidencia del trabajo realizado estará constituida por estos documentos, que deberán sustentar cabalmente el informe, ante los niveles pertinentes de la Contraloría General de la República, Auditor Interno o Socio Gerente de Auditoría según corresponda a la instancia ejecutora de la misma; así como ante las instancias administrativas o judiciales que la ley determine.

c. Permitir una adecuada ejecución, revisión y supervisión del trabajo efectuado.

Los papeles de trabajo, al proporcionar un registro sistemático de la labor realizada, constituyen un elemento valioso para evaluar el avance del trabajo en relación con el programa de auditoría, facilitando la toma de decisiones sobre este particular.

Asimismo, teniendo en cuenta la delegación de funciones que caracteriza a las actividades del equipo de auditoría, el trabajo de los asistentes y auxiliares, así como de los especialistas, deberá ser revisado y aprobado por el auditor responsable. Esta actividad sería imposible de cumplir si no se contara con la evidencia del trabajo realizado, en la forma de papeles de trabajo.

Finalmente, el trabajo y resultados alcanzados por el auditor encargado son a su vez revisados por el supervisor, así como por otros niveles de la auditoría, propendiéndose de esta manera a la formulación de informes de auditoría de calidad apropiada para la toma de decisiones al más alto nivel.

d. Constituir evidencia del trabajo realizado.

El informe de auditoría es responsabilidad del auditor. Consecuentemente, es responsable de los dictámenes, comentarios, conclusiones y recomendaciones emitidos en dicho documento y deberá estar en condiciones de sustentarlo las veces que así sea requerido.

Los papeles de trabajo son los únicos documentos que evidencian las pruebas a que fue sometida la información obtenida por el auditor, así como los resultados de las mismas.

Cuando se trate de una investigación de presunta responsabilidad en el ejercicio de la función pública, las evidencias deben complementarse con documentación adicional que tenga validez jurídica o judicial.

e. Respaldar el Informe de Auditoría en los Procesos Judiciales

En los casos que se llevan a los tribunales, normalmente asociados con delitos encontrados, los papeles de trabajo son de gran importancia para respaldar el contenido del informe de auditoría. Muchas veces el auditor tiene que presentarse como testigo y los papeles de trabajo pueden ayudarlo a recordar la situación y su examen, a pesar de haber transcurrido varios años de su ejecución. En el caso de una demanda legal, los papeles de trabajo sirven para defender la posición del auditor.

f. Permitir las revisiones de control de calidad.

Las revisiones de control de calidad, a que hace referencia la NAGUN 2.40 “Control de Calidad” proporcionan seguridad adicional a la Contraloría General de la República en cuanto a la calidad del trabajo de auditoría y el producto final del mismo, por cuanto significan una revisión adicional e independiente de ambos aspectos, así como de la cabal aplicación de las Normas de Auditoría Gubernamental.

Las revisiones internas de control de calidad son realizadas en forma permanente por la Auditoría Interna de la Contraloría General de la República. En forma eventual, por los niveles que sean designados expresamente por el Consejo Superior. Cuando se estime apropiado se decidirá la revisión externa del control de calidad, que podrá ser practicada por un Organismo o Firma de Contadores Públicos del exterior, con suficiente competencia profesional, pero que no tenga operaciones en Nicaragua.

## 2.3 Requisitos de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo de auditoría deberán cumplir los requisitos siguientes:

a. Completos y exactos

El legajo de papeles de trabajo acumulado al concluir una auditoría no debe requerir documentación o explicación adicional para sustentar apropiadamente los comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe así como la naturaleza y alcance de las pruebas llevadas a cabo para evaluar la validez de la evidencia.

La exactitud de los papeles de trabajo está referida al equilibrio que debe guardarse entre la concisión y la claridad e integridad. Esto es, deberá tenerse en cuenta que si bien ser conciso en las expresiones es una virtud, no deberá abusarse de ella en detrimento de la claridad de las expresiones o, por una economía de papeles mal entendida, dejar aspectos del informe insuficientemente documentados.

b. Claros, comprensibles y detallados

Los papeles de trabajo deberán ser de una claridad suficiente para permitir que una persona que no haya intervenido en el proceso de la auditoría, de su sola lectura y sin requerir de explicaciones orales, arribe a las mismas conclusiones incluidas en el informe de auditoría.

La comprensión de los papeles de trabajo está relacionada con el empleo de un lenguaje común y corriente, evitando el uso de términos técnicos (a menos que resulten indispensables) y de párrafos largos y densos, considerando que el contenido del informe de auditoría debe siempre fluir de los papeles de trabajo.

El grado de detalle de los papeles de trabajo guarda relación con la claridad y con la naturaleza de los comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría. Si se considera que el comentario de un hallazgo de auditoría resultará controversial, deberá incluirse mayores detalles en la evidencia acumulada, en previsión de futuras revisiones, supervisiones y/o acciones judiciales.

c. Legibles y ordenados

Deberá tenerse en cuenta que un documento escrito con letra clara, pulcro, donde se ha separado debidamente, sin perder su ilación, pruebas, resultados y apreciaciones del auditor, facilita su lectura. Por el contrario, un papel de trabajo que no ha sido elaborado teniendo en consideración las pautas anteriores, será difícilmente entendido y, por ende, rechazado.

El orden de los papeles de trabajo está relacionado con los procedimientos adoptados para su identificación y archivo, para facilitar su inmediata ubicación en caso de ser requerido. Asimismo, con el diseño de los papeles de trabajo, para facilitar su lectura.

d. Relevantes

Los papeles de trabajo deben contener sólo información relevante; relacionada con información pertinente e importante, relacionada directamente con los objetivos específicos de la actividad o área examinada y con los objetivos generales de la auditoría. En este aspecto también deberá tenerse en cuenta la necesidad de programar adecuadamente la auditoría, para minimizar los riesgos de trabajo innecesario o irrelevante. En todo caso, con conocimiento y autorización del auditor encargado y del supervisor, deberá procederse a retirar de los papeles de trabajo aquellos documentos que resulten irrelevantes o innecesarios para fines de sustentar el trabajo realizado y los resultados de la auditoría.

## 2.4 Técnicas para su preparación

Para facilitar las acciones de supervisión y de revisión que sean convenientes, los auditores gubernamentales y los servidores públicos que realizan auditorías, formularán los papeles de trabajo de las auditorías que lleven a cabo de acuerdo con los requisitos formales y técnicas siguientes:

Las cédulas que elabora el Auditor pueden tener variadas formas de acuerdo a su criterio, pero en la práctica común se utilizan hojas multicolumnares manuales o electrónicas.

### a) *Tamaño estándar*

Todos los papeles usados en las auditorías tendrán las dimensiones siguientes:

Tamaño carta (8 ½" x 11"):	Papel de 7 columnas Papel para correspondencia Papel rayado Otros
----------------------------	--

Tamaño doble carta:	Papel de 14 columnas.
---------------------	-----------------------

El uso de papel tamaño estándar facilita el empleo de carpetas para su archivo apropiado.

**b) Empleo de lápiz de grafito**

En todos los papeles de trabajo elaborados por el auditor deberá utilizarse lápiz de grafito, para facilitar posibles modificaciones. Quedan exceptuados de este requisito:

- Reportes u otros generados mediante el uso de equipo de computo
- Correspondencia
- Cédulas elaboradas por el auditor u otros, que deban ser firmadas por personal de la entidad auditada y/o terceros (Ejemplos: actas de arqueo, declaraciones, testimonios).
- Cédulas elaboradas por el auditor por medios electrónicos.
- Otros, de acuerdo a las circunstancias.

**c) Uso de carpetas para archivo de papeles de trabajo**

Los papeles de trabajo de cada auditoría deberán ser archivados utilizando para este fin carpetas ad-hoc. Deberán evitarse las carpetas excesivamente voluminosas, por ser de difícil manipulación y fácil deterioro.

La cubierta de cada archivo deberá identificar:

- Nombre del Departamento de Auditoría o Delegación en el caso de auditorías realizadas por la CGR, la Unidad de Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos de que se trate.
- Nombre y ubicación de la Entidad u Organismo Auditado
- Período auditado
- De ser varias carpetas, el número que le corresponde en el grupo (Ej. 2 de 5)
- Numero asignado para su archivo.
- Clasificación de seguridad, de ser el caso.

Además, en cada archivo deberá incluirse un índice de su contenido.

**d) Control de los papeles de trabajo**

Considerando que los papeles de trabajo son propiedad de la entidad auditora (Contraloría, Unidad de Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos) y que además constituyen la evidencia del trabajo realizado y el soporte de los resultados obtenidos e informados, es importante que estos documentos y demás medios sean protegidos en forma adecuada y controlados en todo momento.

Deberán adoptarse las precauciones necesarias para evitar el acceso de personal no autorizado a los papeles de trabajo, los cuales deberán ser guardados apropiadamente cuando el auditor deja el ambiente asignado para el equipo, en horas de refrigerio, las noches o los fines de semana. De esta manera se evitará la divulgación de su contenido, de los resultados de las pruebas llevadas a cabo, así como de posibles alteraciones o sustracciones de evidencias.

Asimismo, los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría, deben adoptar medidas tendientes a asegurar que la integridad y el carácter confidencial de los papeles de trabajo no sean comprometidos.

Los registros y documentos de la Entidad u Organismo auditado, utilizados durante el proceso de la auditoría, deberán protegerse con igual cuidado que los papeles de trabajo. Ello significa, entre otros:

- Observar los procedimientos de la Entidad u Organismo auditado para la entrega y devolución de documentos.
- Salvaguardar la integridad de los registros y documentos.
- Tener en cuenta las medidas de confidencialidad dispuestas.

Sin perjuicio de lo anterior, en razón de que el informe de auditoría, una vez finalizado, aprobado y comunicado oficialmente se convierte en un documento público, la exhibición de los papeles de trabajo correspondientes puede ser solicitada por funcionario o parte interesada, lo que obliga a enfatizar las medidas para salvaguardar la integridad y confiabilidad de dichos papeles.

En los casos que se estime conveniente, las Unidades de Auditoría Interna y las Firmas de Contadores Públicos, pondrán a disposición de la Contraloría General de la República los papeles de trabajo de auditorías específicas, para los efectos de supervisiones acordadas.

#### **e) Papeles de trabajo elaborados por computadora**

El Auditor Gubernamental y los servidores públicos que realizan labor de auditoría, deben adquirir o actualizar sus conocimientos sobre la utilización de esta importante herramienta para mejorar e incrementar su productividad y aceptar su uso, de ser disponible.

De utilizarse la computadora para la aplicación de procedimientos de auditoría y generación de papeles de trabajo, además de los reportes impresos, deberá guardarse un archivo de seguridad, en la forma de disquete, CD, etc...

### **2.5 Contenido de los papeles de trabajo**

En general, todo papel de trabajo debe contener como mínimo:

- Encabezamiento: incluirá el nombre de la entidad pública de que se trate, ejercicio económico, índice de codificación y referencia y breve descripción del contenido de la cédula.
- Identificación: mediante iniciales de las personas que han contribuido a su elaboración, fecha de realización, así como constancia de la revisión efectuada. La identificación de la persona que ha elaborado el papel de trabajo y la constancia, de la revisión del mismo sirven para determinar los responsables del trabajo y sirve de registro para el futuro. La inclusión de la fecha resulta útil para poder fijar los hechos en un momento determinado.
- Índice de la Cédula o Memorando: Ubicada en la parte superior derecha, permite la localización rápida del papel de trabajo. Se acostumbra a marcarse con lápiz de Auditoría de color, rojo o azul, de tal manera que sea visible y no quede oculto cuando se pliega la cédula. Si se trata de una cédula cuya información ocupa más de una hoja, se indicará con una numeración en cada una así: 1 de 3; 2 de 3; y 3 de 3, etc.

En el caso de las hojas electrónicas como Excel, el índice se ubicaría en la parte inferior del libro, en la pestaña que se utiliza para nominar las diferentes hojas de dicho libro.

- Cuerpo del trabajo: En esta parte se desarrolla toda la Auditoría y se consignan los datos obtenidos por el Auditor relacionados con la evidencia suficiente y competente. Información general: sobre problemas planteados, deficiencias encontradas, etcétera.
- Fuente: indicación de la manera como se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron. La fuente de la información que se contiene en un papel de trabajo puede resultar, en muchos casos evidente, por el encabezamiento o por la descripción del trabajo. Si no es así, debe hacerse constar claramente el nombre y cargo de la persona y el registro o cualquier otra fuente de la que se obtuvieron los datos analizados.
- Explicación: comentarios al trabajo realizado, señalando los objetivos perseguidos y las pruebas llevadas a cabo para su consecución.
- Referencias: cada papel de trabajo tendrá su propia referencia, y deberá indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas que permita la revisión.
- Alcance del trabajo: indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.

- Conclusiones: exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una vez finalizado. Cada área de trabajo donde se ha desarrollado de una manera completa un trabajo, debe tener conclusiones adecuadas, basadas en el trabajo de Auditoría, respaldada por la evidencia contenida en los papeles de trabajo, que corresponda a los objetivos que se persiguen en el trabajo. Las conclusiones deben expresar en forma clara la opinión de la persona que efectuó el trabajo con lo cual se responsabiliza del mismo.
- Significado de marcas: Al final de la Cédula a manera de referencia se debe señalar el significado de las marcas de Auditoría utilizadas en el cuerpo del trabajo.

Teniendo en cuenta que los trabajos de auditoría se realizan de acuerdo con un programa de trabajo, no será necesario indicar en los papeles los procedimientos aplicados o las pruebas realizadas. Cuando sea oportuno completar lo previsto en el programa, se describirán en la hoja de trabajo los objetivos y los procedimientos aplicados.

## 2.6 Clasificación de los papeles de trabajo

El contenido concreto de los papeles de trabajo vendrá determinado por la naturaleza y circunstancias de la auditoría o del control financiero al que correspondan y por las características concretas de la prueba que soportan.

En auditoría existen dos clases o tipos de papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo de tipo “cédulas” que son los elaborados directamente por los auditores y los de tipo “documento” que son los elaborados por la entidad auditada, terceros o personas diferentes a los auditores.

De acuerdo al contenido de cada papel de trabajo, estos se clasifican en:

- Hojas matrices: son los documentos que muestran la información sujeta a revisión, como son el presupuesto, estados financieros, cuadros de indicadores de eficacia y eficiencia, etcétera.
- Hojas de trabajo: Recoge la información sujeta a revisión, que en el caso de una auditoría de estados financieros, estaría constituida por:
  - Activo del Balance de Situación
  - Pasivo y Patrimonio del Balance de Situación
  - Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos
  - Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos
  - Gastos de la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, o de la Cuenta Pérdidas y Ganancias

- Hojas sumarias: para cada rúbrica de la cédula matriz debe abrirse una cédula sumaria que desarrolle la información de la cédula matriz. En una auditoría de estados financieros recoge los saldos de las cuentas de mayor.
- Cédulas analíticas: su finalidad es la de proporcionar detalle sobre determinados conceptos incluidos en las cédulas sumarias.
- Resumen de puntos de control interno: Igual que en el caso de ajustes y reclasificaciones, se elaborarán dos tipos de resúmenes de puntos de control interno, uno en cada una de las áreas, donde se recojan el total de puntos detectados en el área, y otro, general, que incluya los detectados en todas las áreas analizadas, y que se incluirá en el Archivo General del ejercicio.

Asimismo, y para que los puntos de control interno sean también fácilmente resaltados del resto del trabajo, se podrían identificar en las hojas de trabajo con las siglas **C.I.**

- Documentos probatorios y accesorios: cuando la importancia de los hechos así lo requiera, debe adjuntarse toda la documentación posible sobre los hechos descritos en las hojas de trabajo. No son propiamente papeles de trabajo, normalmente son copias que documentan una operación, y que se incorporan como soporte de una prueba. No se debe abusar de los documentos probatorios, se adjuntarán los estrictamente necesarios para evidenciar algún hecho relevante.

Normalmente se debe aceptar como confiables las copias de documentos de los archivos de la entidad si son necesarios para respaldar un hallazgo. Una certificación de que la copia obtenida es fiel del original puede ser conveniente en algunas circunstancias, pero debe limitarse a documentos muy importantes en casos de contemplar su utilización en procesos judiciales, etc.

### Material gráfico

A menudo el mejor registro posible de una condición física existente en el momento del examen es una serie de fotografías. La entidad puede tener un archivo de fotografías que debe revisarse para su posible utilización. Si se utilizan máquinas fotográficas de propiedad del equipo auditor, de la unidad de auditoría interna, o Firma delegada, se debe obtener permiso de las autoridades competentes de la entidad para poder fotografiar, especialmente si hay operaciones de seguridad implicadas.

- Memorándum

Es la exposición concisa del contenido y resultado del trabajo en cada área. Como mínimo contendrá la siguiente información

- i. Breve descripción de la información analizada en el área. Si esta información está claramente definida en la sumaria se hará referencia a ella.
- ii. Trabajo realizado: se hará referencia al programa de trabajo, donde previamente y de forma detallada se ha descrito el trabajo a realizar en el área correspondiente. Sólo en el caso de que alguna de las pruebas señaladas en el programa no se haya realizado o se haya añadido una nueva comprobación, se indicará en este apartado.
- iii. Resultados del trabajo: donde se describirán los puntos relevantes o de interés para llegar a las conclusiones.
- iv. Referencia a la hoja donde se recogen los puntos débiles de control interno detectados en el desarrollo de las pruebas.
- v. Referencia a la hoja donde se recogen los ajustes y reclasificaciones.
- vi. Conclusiones del área y puntos para el informe.

El **memorándum** irá siempre referenciado a cada uno de los papeles de trabajo donde se encuentran los comentarios y conclusiones recogidos en el mismo (referencia cruzada).

- Notas en los papeles de trabajo

El auditor, al formular notas o comentarios en los papeles de trabajo, deberá asegurarse que éstas sean claras, concisas y de fácil lectura. De incluir opiniones ajenas (funcionarios de la entidad auditada o terceros), deberá identificar la fuente de la información, nombres y cargos.

Asimismo, deberá arribar a conclusiones en torno a los objetivos específicos de cada papel o grupo de papeles de trabajo. Bajo ninguna circunstancia deberán quedar puntos pendientes en los papeles de trabajo y no deberá quedar a la imaginación del lector lo que se quiso expresar.

Finalmente, deberá tenerse cuidado que las notas que aparezcan en distintos papeles de trabajo sean consistentes y no sean contradictorias entre sí.

En los manuales de cada tipo de auditoría se describe el contenido de éstos y otros papeles de trabajo.

## 2.7 Índices y referencias

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar las distintas hojas que integran los archivos de los papeles de trabajo, de forma que permita conseguir un triple objetivo:

- Facilitar una lógica organización de los mismos.
- Identificar ágilmente la ubicación de cada hoja de trabajo.
- Relacionar la información contenida en una hoja de trabajo con la incluida en otras, permitiendo comprobaciones internas (referencias cruzadas).

Existen múltiples sistemas de referencia válidos, aunque en todo caso deben reunir dos características:

- Ser completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Ser sencillo, evitando las secuencias demasiado complejas que dificultan el ágil cumplimiento de los objetivos señalados anteriormente.

Más que el sistema de referencias a utilizar, lo importante es la aplicación que del mismo se haga, en particular mediante la utilización de las llamadas referencias cruzadas. El sistema de referencias se ha elaborado teniendo en cuenta las siguientes premisas:

El sistema se basa en una combinación de números y letras (índice alfanumérico. Es un sistema de referencias sencillo y de fácil manejo que permite la rápida localización de todos los papeles de trabajo.

- Es flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditorías y controles financieros.
- Se parte del supuesto de que todo auditor, necesariamente, tiene que seguir un programa de trabajo.

El programa de trabajo recoge el conjunto de pruebas y procedimientos necesarios para la obtención de la evidencia. Constituye un elemento de planificación que refleja los objetivos perseguidos y las actuaciones necesarias para conseguirlos. Además el programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.

El número de orden asignado a cada prueba contenida en el programa de trabajo determinará la referencia numérica de los papeles de trabajo y, consecuentemente, su orden de archivo, facilitando de esta forma la labor de registro y localización de los papeles de trabajo.

Se preparará un programa de trabajo escrito por cada una de las áreas de auditoría, donde se incluyan tanto los objetivos específicos del área como los procedimientos concretos en que se materializan las pruebas a realizar, con descripción de su extensión y alcance.

Los programas de trabajo deben estar diseñados para presentar las pruebas de forma clara, tanto en lo referido a la descripción de su contenido como a la ordenación de las mismas, de tal modo que por un lado permitan el desarrollo del trabajo y fomenten el enfoque metódico de la labor a llevar a cabo, y por otro lado permitan conseguir una homogeneidad en la organización de los papeles de trabajo por áreas.

En el programa de trabajo quedarán bien definidas tanto las pruebas principales de auditoría, como aquellas otras necesarias para el desarrollo de la prueba principal y que pretenden conseguir el mismo objetivo que ésta, es decir, los pasos de programa.

Se consideran pasos de programa, en sentido amplio, el conjunto de comprobaciones, detalladas en cada prueba que, necesariamente, se han de realizar y que, a su vez, implican la confección de una hoja de trabajo complementaria de la que se realiza para contener las verificaciones establecidas en la prueba principal. Las hojas de trabajo en donde se recogen los pasos del programa, constituyen el soporte del trabajo realizado sobre un elemento analizado o un conjunto de elementos que son afines por naturaleza.

### 2.7.1 Descripción del sistema de referencias

En cada auditoría se parte de un universo global a examinar: las cuentas anuales en el caso de una auditoría financiera, el área de revisión si es auditoría de gestión, etc... Este universo puede dividirse en áreas de trabajo mediante la agrupación de aquellos elementos que son susceptibles de una valoración conjunta. Una vez decididas las áreas, se les asigna una letra para su identificación. Dentro de cada área y según las premisas señaladas, el sistema de referencias tiene la siguiente estructura:

#### **X 1 .1 -1 (n/m)**

Donde:

**X:** Letra mayúscula asignada previamente al área correspondiente.

**1** Numeración de las hojas de trabajo confeccionadas para la ejecución de cada una de las distintas pruebas de auditoría previstas en el programa de trabajo correspondiente a esa área.

**.1** Numeración secuencial que identifica los pasos de programa necesarios para el desarrollo de la prueba principal y que van dirigidos a cumplir el mismo objetivo.

**-1** Dígito para registrar o archivar documentos soporte que justifican hechos puestos de manifiesto en la hoja de trabajo. Aunque habitualmente se refieran a documentos probatorios que serán escaneados o fotocopiados, es posible que el auditor efectúe en ellos anotaciones.

**(n/m)** Se utiliza en los casos en que un papel de trabajo ocupe varias hojas. Mediante la fracción se indica con “n” el número de orden de la hoja y con “m” el número total de hojas. La utilización de programas informáticos de papeles de trabajo automatizados supondrá la eliminación de este elemento de la referencia.

El diseño de los programas de trabajo es fundamental en la aplicación del sistema de referencias, al vincular cada prueba en él incluida con su correspondiente numeración, a la referencia numérica asignada a cada papel de trabajo donde se materializan las comprobaciones realizadas.

La referencia de cada papel de trabajo realizado puede corresponder, o bien a la realización de una prueba, o bien a la de un paso de programa.

### **2.7.2 Opciones del sistema de referencias**

El diseño de los programas de trabajo es fundamental en la aplicación del sistema de referencias, al vincular cada prueba en él incluida con su correspondiente numeración, a la referencia numérica asignada a cada papel de trabajo donde se materializan las comprobaciones realizadas.

La referencia de cada papel de trabajo realizado puede corresponder, o bien a la realización de una prueba, o bien a la de un paso de programa.

Para facilitar el ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo y su rápida localización, se debe poner una clave a todos y cada uno de ellos en lugar visible que se escribe en la parte superior derecha del papel de trabajo, generalmente con un lápiz de color denominado "lápiz de Auditoría".

Esta clave recibe el nombre de **índice** y mediante él se puede saber de qué papel se trata y el lugar que le corresponde en su respectivo archivo. El índice, debe proveer un ordenamiento lógico y ser suficientemente elásticos para posibles modificaciones.

Los principales sistemas de indexación a utilizarse son los siguientes:

#### Índice Numérico Romano:

Para identificar los papeles generales del Archivo Corriente y del Archivo permanente o Continuo de Auditoría.

Índice Alfabético: Consiste en asignar una letra mayúscula a las áreas a examinar o cuentas de Activo. Se asigna dobles letras mayúsculas a las cuentas de Pasivo y Capital.

Índice Alfabético Numérico: Es una combinación de los sistemas Numérico Alfabético y Alfabético Doble; pues, se le asigna una letra mayúscula a las cédulas matrices y sumarias de Activo y doble letra mayúscula a las sumarias de Pasivo y Capital. Las cédulas analíticas se identifican con la letra o letras de la respectiva sumaria o matriz según corresponda y un número arábigo progresivo.

Este es el sistema de mayor utilización por la facilidad de su uso y su popularidad a nivel nacional e internacional.

Índice Numérico: Las cuentas de Resultados se indexan con números arábigos en múltiplos de 10 en forma ascendente.

### 2.7.3 Marcas de Auditoría

Se llaman marcas de comprobación a los símbolos utilizados en auditoría para:

- Explicar la documentación examinada
- Evidenciar el trabajo realizado

Las marcas deben ser sencillas con el objeto de no perder tiempo en hacerlos, y facilitar su uso uniforme y debe evitarse en la medida de lo posible el abuso en el empleo de marcas en un mismo papel de trabajo, para mantener la claridad y facilitar la revisión.

En la cédula inicial de cada grupo de cédula se determinará el significado de cada una de las marcas de ese papel de trabajo, con el fin de que exista uniformidad en su utilización por todos los miembros del equipo.

La relación de todas las marcas utilizadas en la auditoría se recogerá en una hoja de trabajo que formará parte del Archivo General.

Los significados más comunes de las marcas son, entre otros:

T	:	Suma Verificada
√	:	Cotejado con Auxiliares de Mayor
π	:	Cotejado con Mayor General
ψ	:	Cotejado con papeles de trabajo año anterior
θ	:	Cálculos Comprobados
1...n	:	Utilización de números para ligar cifras en un mismo análisis.
A...Z	:	Utilización de letras para indicar notas aclaratorias.
ω	:	Examinado físicamente

Se utilizarán colores llamativos para las marcas de manera que se distingan fácilmente del resto de anotaciones del papel de trabajo.

#### 2.7.4 Cruce de referencias

Se denomina cruzar referencias al hecho de relacionar los datos o comentarios de un papel de trabajo con datos que figuran en otro papel de trabajo. Para ello se coloca al lado de los datos del primer papel la referencia del segundo papel y al lado de los datos del segundo papel la referencia del primero.

El cruce de referencias es de utilización general en auditoría, y tiene por objeto “relacionar” los datos reflejados en distintos papeles de trabajo, facilitando su seguimiento. Es equivalente a un cuadro interno de los papeles de trabajo.

### 2.8 Organización

La organización de los papeles de trabajo en cada área vendrá determinada por el programa de trabajo, de ahí la importancia que este documento tiene tanto para la estructura de los papeles de trabajo de cada una de las áreas, como para la asignación de las referencias a los mismos.

La estructura de los papeles de trabajo en cada una de las áreas de auditoría, será la siguiente:

- a) En primer lugar se incluirá el Programa de Trabajo, que se referenciará únicamente con la letra asignada al área correspondiente.
- b) En segundo lugar, el Memorándum que, estará referenciado con la letra asignada al área, al igual que el Programa de Trabajo.
- c) En tercer y cuarto lugar se incluirán las cédulas matrices o Sumarias según corresponda al tipo de auditoría. Estos papeles de trabajo se referenciarán también, únicamente, con la letra del área.
- d) A continuación se archivarán las hojas y cédulas de trabajo realizadas como consecuencia del desarrollo del programa de trabajo, y cuyo orden es el siguiente:
  - Primera prueba definida en el programa de trabajo, que siempre será la cédula Matriz o Sumaria del área (a. financiera).
  - Segunda prueba del programa de trabajo que será la descripción de los procedimientos establecidos por la entidad para la gestión del área, en los casos que corresponda.
  - Realización de la prueba de cumplimiento para verificar el procedimiento descrito, considerado como paso de programa de la prueba.
  - Tercera prueba del programa, y así sucesivamente.

En el caso de que las pruebas incluyan la realización de pasos de programa, necesarios para su desarrollo y dirigidos a cumplir el mismo objetivo, la numeración sería:

- Primer paso de programa de la prueba.
- Segundo paso de la prueba y así sucesivamente.

## **2.9 Archivo**

De acuerdo a la utilización que tengan los papeles de Auditoría en el período examinado o en varios períodos de clasifican en Archivo Corriente de Auditoría y Archivo Continuo o Permanente de Auditoría

### **2.9.1 Papeles de trabajo permanente**

Son aquellos documentos u otros medios que conservan su vigencia e importancia de año en año, por la naturaleza de la información en ellos acumulada. Permiten obtener una visión rápida de la entidad por examinar, reduciendo el tiempo necesario para obtener el conocimiento básico de la misma, facilitando asimismo la programación de una auditoría específica.

Este expediente debe considerarse como parte integrante del conjunto de papeles de trabajo de todas y cada una de las auditorías a las cuales se refiere los datos que contiene. También se conoce como Archivo Continuo de Auditoría (ECA).

El contenido de los papeles de trabajo que deben formar parte del archivo permanente, generalmente comprende información sobre los aspectos siguientes:

#### Información Básica de Carácter Histórico

- Copia de disposiciones legales y reglamentarias aplicables:
  - a. Escritura de Constitución.
  - b. Ley de creación.
  - c. Decretos.
  - d. Estatutos, Reglamentos, etc.
- Breve historia de la Entidad u Organismo y naturaleza de sus funciones.
- Gráficas de organización.
- Lista de personal importante (cargos y nombres).
- Copias o extractos de actas o acuerdos de:
  - a. Juntas Directivas
  - b. Directorio.

- ❑ Políticas y procedimientos para las principales actividades de la Entidad u Organismo.
- ❑ Informes anuales de la Entidad u Organismo.
- ❑ Auditorías realizadas, y sus resultados, sanciones, tipo, cuantificación de ser aplicable
- ❑ Recortes de noticias en relación con la entidad.

#### Información para trabajos futuros

- ❑ Planes de reorganización.
  - a. Segregación
  - b. Aumento de la capacidad de servicios.
- ❑ Actividades y operaciones importantes
  - a. Situación de la capacidad física instalada
  - b. Planes Estratégicos
  - c. Planes Operativos
  - d. Necesidad de renovar la capacidad física instalada
- ❑ Estudios para determinar
  - a. Posibilidad de cambios en el sistema de contabilidad
  - b. Calidad de los informes financieros y de operación para fines administrativos
  - c. Necesidad de Auditoría Interna
  - d. Eficacia del Control Interno.
- ❑ Planes y establecimiento de cambios básicos en métodos y procedimientos como:
  - a. Contabilidad de propiedades, planta y equipo
  - b. Sistema de tecnología de la información
  - c. Presupuestos
  - d. Contabilidad de nóminas

#### Información contable y de control interno

- ❑ Catálogo de cuentas
- ❑ Manuales o Memorándums sobre Procedimientos
- ❑ Memorándums sobre revisión de los procedimientos de contabilidad
- ❑ Muestras de Formularios y Registros

- ❑ Copias de Cartas acerca de Observaciones y Recomendaciones de Control Interno.
- ❑ Cartas, Memorándums, etc. sobre asuntos contables de importancia
- ❑ Copia de los Programas de Trabajo
- ❑ Resultados de la evaluación del control interno de años anteriores.

#### Análisis continuo, de año en año

- ❑ Estimación de cuentas para cobro dudoso. Situación fiscal
- ❑ Información sobre valuación de inventarios
- ❑ Partidas de activo totalmente depreciadas y equipos inactivos
- ❑ Pasivos a largo plazo
- ❑ Cumplimiento de cláusulas contractuales
- ❑ Indicadores de Gestión
- ❑ Índices de producción de bienes o servicios

#### Contratos y documentos

- ❑ Contratos de trabajo, asesorías, consultorías
- ❑ Contratos de compra o venta
- ❑ Contratos de préstamos
- ❑ Contratos de arrendamiento
- ❑ Regulaciones dictadas por el Gobierno Central, Órganos Rectores, o la propia entidad u organismo.
- ❑ Convenio Colectivo

### **2.9.2 Archivo Corriente de la auditoría**

Son papeles de uso limitado para una sola Auditoría; se preparan en el transcurso de la misma y su beneficio o utilidad solo se referirá a las operaciones auditadas, a la fecha o por período a de que se trate.

Son aquellos documentos u otros medios obtenidos durante una auditoría llevada a cabo en el año en curso y de interés sólo para dicha auditoría.

El contenido de los papeles de trabajo corrientes también varía según el tipo de Entidad u Organismo que se está auditando y los objetivos específicos de la auditoría. Sin embargo, ellos pueden ser agrupados en las categorías siguientes:

- ❑ Papeles de trabajo corrientes generales
- ❑ Papeles de trabajo corrientes específicos.

### Papeles de trabajo corrientes generales

Los papeles de trabajo corrientes generales tienen relación con aspectos generales o administrativos de la auditoría; esto es, con toda clase de información que no corresponda a una cuenta u operación específica. Al término de la auditoría deberá evaluarse la conveniencia de transferir la información contenida en estos papeles al archivo permanente.

### **Índice de los papeles generales**

Los índices de los Papeles de trabajo son las claves utilizadas por los auditores para facilitar su manejo y archivo. Igualmente son utilizados para hacer referencia cruzada de datos iguales en cédulas distintas.

Un listado, no exhaustivo, de papeles de trabajo de auditoría con indicación del índice es la siguiente:

#### **I. Planificación y control de la auditoría**

- I-1 Carta credencial.
- I-2 Resumen de Plan preliminar y costos de Auditoría
- I-3 Memorándum sobre la planeación de la auditoría.
- I-4 Plan para la visita preliminar y sus resultados.
- I-5 Resultados de entrevistas iniciales y otros de naturaleza general.
- I-6 Cronograma de Auditoría
- I-7 Control de tiempo.
- I-8 Control sobre los documentos obtenidos de la Entidad u Organismo.
- I-9 Memorándum de Planeación.
- I-10 Correspondencia con funcionarios de la Entidad
- I-11 Correspondencia con terceros.
- I-12 Control de visitas de supervisión y especialistas (asesor legal, ingeniero, etc.)
- I-13 Reportes, Memorándums e Informes de avance
- I-14 Control de Calidad de la Planeación
- I-15 Sugerencias para auditorías futuras.

#### **II. Datos generales de la entidad examinada**

- II-1 Copia de Manuales y Organigramas.
- II-2 Hojas de Datos Personales de Funcionarios y Empleados Principales, de los que deben presentar caución y los que han efectuado declaraciones probidad.
- 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.
- III-3 Pruebas aplicadas.
- III-4 Comentarios y conclusiones

**IV. Información financiera y/o Operativa**

- IV-1 Copia del acta del Directorio (o similar) aprobando los estados financieros, planes operativos, sistemas
- IV-2 Estados financieros y/o informe de ejecución presupuestaria, informe de la deuda pública, de la entidad.
- IV-3 Datos para cotejo.
- IV-4 Asientos de ajuste y/o reclasificaciones.
- IV-5 Carta del asesor legal.
- IV-6 Hechos posteriores.
- IV-7 Contingencias.

**V. Archivo resumen**

- V-1 Borrador (final) del informe.
- V-2 Copia de la carta de observaciones y recomendaciones.
- V-3 Puntos de revisión de los diferentes tramos de Dirección en 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 Dictámenes de Asesor legal.
  - V-6-1 Dictamen
  - V-6-1/1 Solicitud de dictamen
  - V-6-2 Dictamen No. 2
  - V-6-2/1 Solicitudes y aprobaciones de prórroga
- V-7 Actas de Discusión.
- V-8 Carta de Salvaguarda
- V-9 Control de Calidad de la ejecución y conclusión de auditoría.
- V-10 Sugerencias para futuras auditorías.

**VI. Diligencias del debido proceso**

- VI-1 Notificaciones de inicio
- VI-2 Declaraciones
  - VI-2-1 Se asignará un número subsecuente por cada declarante
  - VI-2-1/1 Citoria para rendir declaración
  - VI-2-1/2 Solicitudes de copia de entrevista y recibo de entrega
- VI-3 Notificaciones de Hallazgos
  - VI-3-1 Nombre, cargo (un ordinal por notificado)

- VI-3-2 Respuesta de hallazgos
- VI-3-3 Análisis de respuestas de hallazgos
- VI-3-4 Solicitudes de prórrogas
- VI-3-5 Cartas de aceptación de prórrogas
- VI-4 Acceso a papeles de trabajo
  - VI-4-1 Solicitud (un ordinal por auditado)
  - VI-4-1/1 Carta de aceptación (fija fecha, hora, etc.)
  - VI-4-1/ Acta de acceso a papeles de trabajo
- VI-5 Acreditación de representantes
- VI-6 Otras diligencias

### Papeles de trabajo corrientes específicos

Los papeles de trabajo corrientes específicos son los documentos u otros medios elaborados u obtenidos por los auditores gubernamentales que tienen relación directa con una cuenta o cuentas relacionadas entre sí o, con una área u operación determinada.

El archivo e índices sugeridos para los papeles específicos se abordarán en el Manual de cada tipo de Auditoría en la sección de Papeles de Trabajo.

### **3. Carta de Salvaguarda**

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua orientan al auditor gubernamental obtener de la entidad una carta de salvaguarda o de representación de la Entidad.

#### **NAGUN 2.60 CARTA DE SALVAGUARDA O REPRESENTACIÓN**

*Al finalizar la auditoría el auditor gubernamental encargado de la auditoría obtendrá la “carta de salvaguarda” 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.*

La fecha de carta de salvaguarda deberá ser coincidente con la fecha de retiro de campo del equipo asignado, pues en ella se indica la información facilitada a los auditores, las no presentadas, y aclaraciones y certificaciones de situaciones de la Entidad.

En caso que la máxima autoridad se negara a proporcionar la carta de salvaguarda, se deberá revelar este hecho en el informe de auditoría.

El contenido de la carta de salvaguarda puede variar en especial en el caso de las auditorías financieras, dada la naturaleza del su objetivo orientado a la razonabilidad de los estados financieros; por lo que en la sección de papeles de trabajo se incluirá un modelo específico a este tipo de auditorías

A continuación se ilustra un modelo general de Carta de Salvaguarda.

### MODELO DE CARTA DE SALVAGUARDA

Membrete de la Entidad	Ciudad y Fecha
<p>Señores CGR, Auditoría Interna, Firma Su Despacho</p>	
<p>Estimados señores:</p> <p>A solicitud de ustedes escribimos esta carta para confirmar nuestro entendimiento de que su auditoría (TIPO, OBJETO Y PERIODO); fueron realizados con el objetivo de expresar una opinión y emitir el informe respectivo.</p> <p>En relación con la auditoría, les confirmamos que de acuerdo con nuestro leal saber y entender:</p>	
<p>1. Hemos puesto a disposición de ustedes:</p> <p style="padding-left: 40px;">Detallar la información y documentación facilitada por la entidad</p>	
<p>2.- No hemos facilitado la siguiente información:</p> <p style="padding-left: 40px;">No hemos tenido</p> <p style="padding-left: 40px;">Se señalan la no ocurrencia de irregularidades, violaciones o quebrantamiento de leyes, controles, que afecten la presentación de los estados financieros (aplicable a auditorías de estados financieros).</p>	
<p>3.- No existen</p> <p style="padding-left: 40px;">Detallar los controles, documentos que no dispone la Entidad o que no están operando, reclamos o gravámenes o resoluciones judiciales desfavorables.</p>	
<p>Además, reconocemos que somos responsables por el sistema de control interno, por la razonabilidad y contenido de los informes financieros, operativos.</p>	
<p>Atentamente,</p> <p>Nombre y cargo Máxima autoridad de la Entidad</p>	

## 4. DEBIDO PROCESO DE AUDITORIA

### 4.1 Concepto

El Debido Proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en u proceso administrativo, en tal sentido las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua establecen la obligatoriedad de cumplir con las diligencias que permitan cumplir con esta obligación constitucional.

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, recogen esta obligación en la norma NAGUN 2.70

#### **NAGUN 2.70 DEBIDO PROCESO**

**Los Auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, están obligados a cumplir el debido proceso en las auditorías que realicen, garantizando los derechos constitucionales de los auditados, y a tomar las medidas necesarias para no crear el estado de indefensión de los auditados, para lo cual deberán documentar todas las diligencias en que participó el auditado.**

El debido proceso consiste en el trámite que debe realizarse en todo proceso administrativo mediante el cual toda persona tiene derecho a:

1. Que se presuma su inocencia hasta que no se declara su responsabilidad conforme a la ley.
2. Que se garantice su intervención y defensa desde el inicio del proceso, en relación a esta garantía dispondrá de tiempo y medios adecuados para su ejercicio.
3. Que toda resolución administrativa sea motivada
4. Que se le otorgue trato igualitario y sin discriminación.
5. Que se respete su dignidad humana.

### 4.2 Preceptos Constitucionales

La constitución tutela los derechos de las personas siendo los más relevantes:

#### **Art. 25 y 26**

Establece los derechos, deberes y garantías que goza toda persona y que el Estado de la República de Nicaragua a través de sus Órganos, Instituciones y Dependencias tiene el deber de tutelar y respetar esos derechos a fin de que no sean conculcados

**Arto. 34**

Numeral 1: A que se presume su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme la Ley.

Numeral 4: A que se garantice su intervención y defensa desde el inicio del proceso y a disponer de tiempo y medios adecuados para su defensa

**Arto.183**

Principio de Legalidad: dispone que ningún Poder del Estado, organismo de gobierno o funcionario tendrá otra autoridad, facultad o jurisdicción que las que le confiere la Constitución Política y las leyes de la República.

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD****PRESUNCION DE INOCENCIA**

Toda persona a quien se le impute responsabilidad se presumirá inocente y como tal deberá ser tratada en todo momento del proceso, mientras no se declare su responsabilidad firme resolución dictada conforme la ley.

**RESPECTO A LA DIGNIDAD HUMANA**

En el proceso administrativo toda persona debe ser tratada con el debido respeto a la dignidad inherente al ser humano, con protección de los derechos que de ella se derivan y en condiciones de igualdad.

**DERECHO A LA DEFENSA**

Toda persona que está siendo objeto de investigación de auditoría, tiene el derecho a la defensa material y técnica, para ello se puede estar asistido de un representante legal que para tal efecto nombre.

**PROCESO ADMINISTRATIVO**

Es de carácter gubernativo o contencioso, resultante de impugnar las resoluciones y disposiciones de la Administración Pública.

No obstante, para ejecutar el acto administrativo a través del procedimiento administrativo, Se debe cumplir una serie de elementos que la doctrina ha contemplado para ejercer el procedimiento administrativo, tales como:

- Principio de audiencia de las partes.
- Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento.
- Determinación del plazo en el cual debe de obrar la administración.
- Precisión de los actos para que los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos.

- Motivación de todos los actos administrativos que afecten a un particular condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares y como reglas generales complementarias, la declaratoria de que todo quebrantamiento de la normas que fijen garantías de procedimiento para el particular deben provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad de quien las infrinja.

### **4.3 Diligencias del Debido Proceso de Auditoría**

Para el cumplimiento del debido proceso es necesaria la participación del asesor legal, La credencial suscrita por los Miembros del Consejo Superior de la Contraloría General de la República, Responsable de la Unidad de Auditoría Interna o Representante Legal de las Firmas de Contadores Públicos, deberá incorporar al equipo de auditoría al Asesor Legal, y se de cumplimiento al debido proceso. En el caso de la Contraloría General de la República, además deberá incorporar al Coordinador Jurídico.

El proceso de auditoría debe cumplir las siguientes diligencias mínimas del debido proceso:

#### **4.3.1 Notificación inicial al auditado**

Consiste en dar a conocer a los empleados y funcionarios relacionados con el objeto de la auditoría; así como a los terceros relacionados (personas ajenas a la entidad, ej.: contratistas, proveedores, etc.), mediante carta dándole a conocer los auditores que realizarán el trabajo, período y objeto de la auditoría; previniéndole que será informado de los resultados y de su derecho de hacerse representar.

La razón de este procedimiento es para evitar que posteriormente los empleados aleguen desconocimiento y sobre manera para garantizar el derecho constitucional señalado en el Arto No. 26, numeral 4, que indica que:

Toda Persona tiene derecho a conocer toda información que sobre ella hayan registrado las autoridades estatales. Así como el derecho de saber por qué y con qué finalidad tiene esa información.

Al realizar la notificación inicial se deberá considerar lo siguiente:

- a) El Asesor Legal durante la etapa de ejecución técnica de la auditoría, deberá elaborar y enviar las notificaciones de inicio de auditoría a los anteriores y actuales servidores públicos de la Entidad que se audita, que estuvieron y hayan estado vinculados con las operaciones sujetas a examen y a los terceros conocidos relacionados con tales operaciones. En el caso de las Delegaciones CGR y Unidades de Auditoría Interna, los Auditores Encargados podrán efectuar esta labor.

Para el trámite de Notificaciones de Inicio de auditoría los Asesores Legales deberán recibir del Auditor Encargado las listas de los servidores, ex-servidores y terceros conocidos vinculados con las operaciones objeto de auditoría, indicando nombre, cargo, fecha de ingreso al mismo y de retiro de ser aplicable; así como la relación con las operaciones auditadas, de las personas naturales o jurídicas vinculadas. En caso de ex-servidores y terceros relacionados con el caso, deberá indicar además dirección y número de teléfono.

Para cumplir este procedimiento el Auditor Encargado deberá solicitar al área de Recursos Humanos, información sobre los datos generales de los Funcionarios, ex funcionarios y terceros relacionados con las áreas u operaciones a investigar, a efectos de tener información confiable de:

- Nombres y dos apellidos
  - Nombramiento del Cargo que ocupa u ocupaba
  - Fecha de ingreso y/o salida del cargo
  - Número de cédula, número de empleado
  - Dirección domiciliar, teléfono
- b) Las formalidades de toda notificación se harán de forma personal ajustándose a los procedimientos y requisitos que establece el Código de Procedimiento Civil. Esto implica notificaciones en el domicilio del interesado, o por correo certificado, telegrama con acuse de recibo.
- c) Cuando no se haya señalado domicilio o se ignore su paradero o se tratare de notificar a los herederos del interesado, la notificación se hará mediante una publicación mediante tres días consecutivos en un medio de comunicación escrito de circulación nacional.
- d) En caso de que los servidores o ex-servidores y terceros vinculados a las operaciones auditadas, hubieren fallecido, la notificación se efectuará a sus herederos, quienes podrán acreditar un representante para el efecto. Para ello se obtendrá de la persona que notifique el fallecimiento el certificado de defunción correspondiente y la notificación de inicio se hará a la persona que responda a la comunicación de inicio a quién le corresponderá demostrar su calidad de heredero.
- e) El Auditor Encargado o Asesor Legal acreditados deberán según sea el caso, efectuar las notificaciones de inicio en un plazo no mayor de tres días hábiles.

Cuando en el proceso de auditoría aparecieren nuevas personas vinculadas con las actividades sujetas a la auditoría, se les notificará de inmediato la acreditación del proceso y el estado en que se encuentra, su intervención en el proceso y se pondrá a su disposición los papeles de trabajo para garantizar el debido proceso.

A este efecto será responsabilidad del Auditor Encargado informar al Asesor Legal los datos de la vinculación de nuevas personas y proveer de la información relacionada en el inciso e) de este numeral.

#### **4.3.2 Trámite de audiencias**

Es una diligencia del debido proceso a realizar con el interesado o con funcionarios públicos o personas naturales vinculadas con el alcance del proceso de auditoría, en el que se podrán verificar entre otros: entrevistas, audiencias, declaraciones y recepción de documentos. A tal efecto deberán cumplirse los siguientes trámites:

##### a) Trámite de Audiencias:

- El interesado deberá solicitar por escrito o verbal audiencia para tener acceso a papeles de trabajo y documentos relacionados con la auditoría, o efectuar consultas sobre el proceso de auditoría.
- Tramitar y resolver las peticiones de los auditados dejando debida constancia de ello para no crear estado de indefensión, mediante documento escrito que indique día y hora en que será atendido así como los nombres y cargos de los miembros del equipo de auditoría que estará presente en la audiencia concedida.

Los interesados en el trámite de audiencia para acceso a papeles de trabajo, serán atendidos por el Auditor Encargado o Asesor Legal, y se deberá levantar Acta de dicho trámite y del detalle de la información reproducida a Costa del interesado, si éste solicitare copias de documentos.

##### b) Entrevistas (Declaraciones Testimoniales)

Los Auditores Gubernamentales y los servidores públicos que realizan labor de auditoría podrán hacer comparecer a las personas vinculadas con las operaciones auditadas, para brindar entrevista de tales hechos. Los requerimientos de éste trámite son los siguientes:

- El Auditor Encargado preparará la lista de los servidores es, ex-servidores y terceros conocidos relacionados con las operaciones objeto de auditoría, señalando las operaciones a investigar para efectos de aclarar las dudas que el auditor pueda tener al respecto, indicando nombre, cargo, y hecho relacionado; además deberán proveer las preguntas de carácter técnico, aplicables. Una vez preparadas las preguntas, estas deberán ser analizadas o revisadas por el Asesor Legal a fin de que dicha pregunta no sea incriminatoria, inquisidora, quien podrá modificar o incorporar preguntas según estime conveniente. El Auditor Encargado podrá incorporar al pliego de preguntas interrogantes de los especialistas acreditados sobre situaciones que requieran de su aclaración.

- El Asesor Legal firmará y remitirá las citatorias que correspondan para la toma de entrevistas indagatorias.
- El Asesor Legal acreditado y el Auditor Encargado, recibirán las entrevistas.
- Los entrevistados podrán hacerse asesorar y acompañar por abogados y técnicos pertinentes que él o ella estime conveniente, para lo cual no requieren acreditarlos como representante.
- Las entrevistas deben constar en medios escritos y serán firmados por el Auditor Encargado y/o Asesor Legal y el entrevistado.
- El equipo de auditores, Asesor Legal deberán analizar minuciosamente el contenido de dichas entrevistas y efectuarán cualquier diligencia para mejor proveer, según se considere pertinente.

#### **4.3.3 Acceder al derecho de hacerse asesorar y acompañar por abogados o técnicos pertinentes.**

Los auditados podrán hacerse acompañar y asesorar en los trámites de audiencia, entrevistas y revisión de papeles de trabajo, ya sea de abogados o de técnicos y especialistas a petición de éstos, sin embargo no podrán contestar directamente en el proceso de auditoría.

#### **4.3.4 Resolver las peticiones que el interesado haya realizado dentro del proceso de auditoría.**

- El interesado deberá solicitar por escrito o verbal sus peticiones o efectuar consultas sobre el proceso de auditoría.
- Los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría deben tramitar y resolver las peticiones de los auditados dejando debida constancia de ello para no crear estado de indefensión, mediante documento escrito que indique día y hora en que será atendido así como los nombres y cargos de los miembros del equipo de auditoría que atienden la diligencia.

Los interesados en el trámite de peticiones serán atendidos por el Auditor Encargado o Asesor Legal, y se deberá levantar Acta de dicho trámite con autorización del Coordinador Jurídico que corresponda en el caso de la CGR , Auditor Interno, o Socio gerente de Auditoría, que corresponda.

#### 4.3.5 Notificación de resultados preliminares.

Si de los resultados de auditoría existen indicios de responsabilidades de parte de los servidores, ex servidores y/o terceros relacionados con los hechos se deberán efectuar las notificaciones de resultados preliminares de manera personalizada al empleado o funcionario que haya incurrido en la desviación, incumplimiento, y que sea causante directo o indirecto del hallazgo, al cual se le deben señalar de manera clara los hallazgos que se le atribuyen a su persona, el monto de posible perjuicio económico si lo hubiera; así como la posibilidad de que se le imputen responsabilidades si no desvanece o aclara los hechos; para tal efecto se deberá cumplir los siguientes procedimientos:

- El Auditor Encargado deberá redactar los hallazgos que pueden derivar responsabilidad y remitirlos al Asesor Legal, para su revisión y trámite ante la Coordinación Jurídica.

El Asesor Legal en el curso de la auditoría hará las evacuaciones de consultas y realizará las revisiones de hallazgos para verificar la legalidad y procedencia de los mismos, todo de acuerdo con las evidencias obtenidas durante el trabajo de campo y las leyes y normas que correspondan.

- El Asesor Legal una vez revisados los borradores de notificaciones, los remitirá al Coordinador Jurídico para su revisión, luego se procederá a emitirlos en firme, para que sean firmados, tanto por el Auditor Encargado y Asesor Legal, rubricados por el supervisor y responsable de departamento de auditoría, posteriormente serán rubricados por el Coordinador Jurídico, para sus respectivas notificaciones.
- La notificación se hará atendiendo lo establecido en el código civil, en el domicilio señalado por los afectados, y en horas hábiles.
- Los hallazgos provisionales, indicarán en forma clara, con los detalles y datos necesarios los hechos determinados, señalando la norma violentada, los efectos de la operación o actividad cuestionada, así como la indicación que tales hechos podrían dar lugar a determinar responsabilidades señaladas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
- Los hallazgos provisionales, deberán indicar el término que dispone el notificado para responder los hallazgos el cual será de nueve (9) días, más el término de la distancia en caso de ser aplicable. Los días señalados se computarán como días hábiles.
- Los notificados durante el término antes citado podrán solicitar prórroga para contestar los hallazgos, lo que podrá ser concedido por un término no mayor de ocho días, excepto por las prórrogas especiales concedidas por el Consejo Superior CGR. La prórroga deberá ser solicitada por escrito y dentro del término de los ocho días contados a partir de la fecha de notificación. El cómputo de los días se efectuará conforme lo establecido en el inciso anterior.

- El Auditor Encargado o Asesor legal deberán tramitar y resolver las peticiones de los auditados dejando debida constancia de ello para no crear estado de indefensión.
- Recibidas las contestaciones de hallazgos y documentación acompañada, tanto el Auditor Encargado como el Asesor Legal procederán a su inmediato análisis Posteriormente se procederá a emitir un dictamen técnico-legal conclusivo y motivado del análisis realizado. Para tal efecto dispondrá de tres (3) días hábiles para el análisis de contestaciones de hallazgos.

A petición del o los auditados, se podrán recibir documentos y respuestas de hallazgos después de vencido el término para contestar hallazgos, a efectos de mejor proveer.

#### **4.3.6 Oportunidad al interesado para preparar sus alegatos**

Los auditados gozarán del derecho de presentar sus alegatos a los resultados preliminares de auditoría, lo que incluye necesariamente el acceso a los papeles de trabajo en que se materializa el proceso de auditoría para lo cual dispondrá de un plazo no menor de nueve días hábiles, prorrogables por ocho días más.

La prórroga se debe solicitar por escrito durante el término de nueve días dado para contestar.

#### **4.3.7 Análisis de los alegatos**

Para determinar el desvanecimiento total o parcial de los resultados preliminares, se analizaran las respuestas de hallazgos.

Recibidas las contestaciones de hallazgos y documentación acompañada, tanto el Auditor Encargado como el Asesor Legal procederán a su inmediato análisis Posteriormente se procederá a emitir un dictamen técnico-legal conclusivo y motivado del análisis realizado. Para tal efecto dispondrá de tres (3) días hábiles para el análisis de contestaciones de hallazgos.

Si del análisis de los alegatos se determinan situaciones adicionales a notificar se ampliará la notificación de hallazgos otorgándole al notificado el mismo plazo de la primera notificación.

#### **4.3.8. Notificación final**

Consiste en la notificación que se debe realizar cuando después de haber analizado el escrito de contestación de hallazgo presentado por los notificados, así como los documentos acompañados, éstos no desvanecen los hallazgos comunicados, debiéndose dejar constancia de esos hallazgos que pasarán a formar parte del informe y resolución que emitirá el Consejo Superior CGR.

#### **4.3.9. Notificación o comunicación legal de la resolución que se dicte derivado del proceso de auditoría.**

Consiste en el proceso de notificación oficial de la Resolución Administrativa dictada por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, con la aprobación del informe de auditoría; que realiza la Dirección General Jurídica.

#### **De las Notificaciones**

Las formalidades de toda notificación se harán de forma personal ajustándose a los procedimientos y requisitos que establece el Código de Procedimiento Civil.

Las notificaciones dentro de las fases del procedimiento serán notificadas en el domicilio del interesado o por correo certificado, o por telegrama, con acuse de recibo.

Cuando no se haya señalado domicilio o se ignore su paradero o se tratare de notificar a los herederos del interesado, la notificación se hará mediante una publicación mediante tres días consecutivos en un medio de comunicación escrito de circulación nacional.

Los interesados en todo momento tendrán acceso a la información que radica en los papeles de trabajo, podrán solicitar se incorpore en la misma documentación pertinente al objeto, alcance y período del proceso de auditoría.

#### **4.4 Modelos de cartas y formatos del debido proceso**

A continuación se ilustran modelos de documentación y formatos del debido proceso en Auditoría:

**MODELO DE NOTIFICACION DE INICIO DE AUDITORIA**

Ciudad y fecha

Señor

Nombre del Notificado

Cargo

Nombre de la Entidad

Sus Manos o dirección

Estimado Licenciado (Apellidos del Notificado):

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República, en uso de las facultades que les confieren los artos. ----de la Constitución Política y 9 numeral 1) de su Ley Orgánica, emitió Credencial de fecha-----referencia de la credencial) para efectuar Auditoría (tipo de auditoría), en (Nombre de la Entidad), (Alcance de la Credencial y período si lo hubiere), acreditándose un equipo de trabajo integrado por los Licenciados: Nombres y cargos del equipo de trabajo, y de los suscritos (Auditor Encargado y Asesor Legal).-

En virtud de lo anterior y en cumplimiento del trámite de audiencia como parte del debido proceso consignado en nuestra Constitución Política, se le comunica el inicio de la referida auditoría, se le tiene como parte dentro de este proceso administrativo en razón del cargo que ocupa (u ocupó) que se le relaciona con el alcance de la auditoría; en consecuencia, se le da la intervención correspondiente a fin de que ejerza su derecho a la defensa técnica y material a partir de este momento que está iniciando el proceso administrativo.

Están a su disposición para revisar y examinar si lo tuviera a bien, el expediente administrativo para que formule por escrito sus peticiones u obtener a su costa las copias de los mismos.- Asimismo, se le comunica que podrá ser asistido por un Abogado, profesionales o técnicos pertinentes que para tal efecto delegue dentro de este proceso de auditoría. En caso de ausencia deberá nombrar a la persona que lo represente en las diligencias de auditoría, todo de conformidad con el arto. 59 de la Ley Orgánica de este Ente Fiscalizador.

Adicionalmente, se le comunica que como parte del debido proceso, durante el transcurso de la presente auditoría los auditores acreditados estarán en constante comunicación con usted, solicitándole información y aclaraciones relacionadas con su gestión, para tal efecto, podrá ser citado para otras diligencias de auditoría como entrevistas, audiencias, declaraciones testimoniales, confirmaciones y recepción de documentos.-

De igual manera, se le informa que este proceso auditoría podrá finalizar con el establecimiento de hallazgos a su cargo si los hubiere, que se le notificarán oportunamente, otorgándosele el tiempo que la ley establece a fin de que ejerza el derecho a la defensa, dado que éstos eventualmente podrían derivar Responsabilidades Administrativas, Civiles o Presunción de Responsabilidad Penal, según sea el caso, de conformidad con los Artos. 15 párrafo 2do., de la Constitución Política, 77, 84 y 93 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.-

Finalmente, se le solicita con el respeto que se merece señale dirección exacta para oír las subsiguientes notificaciones, todo de conformidad con el arto. 113 del Código de Procedimiento Civil.-

Atentamente,

Auditor Encargada

Asesor Legal

cc: Papeles de Trabajo

**MODELO DE NOTIFICACION DE INICIO DE AUDITORIA**  
**A NUEVAS PERSONAS QUE RESULTAN VINCULADAS**  
**CON LAS OPERACIONES ANALIZADAS**

Ciudad y fecha

Señor  
Nombre del Notificado  
Cargo  
Nombre de la Entidad  
Sus Manos o dirección

Estimado Licenciado (Apellidos del Notificado):

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República, en uso de sus facultades que les confieren los artos---- de la Constitución Política y 9 numeral 1) de su Ley Orgánica, emitió Credencial de fecha---- (referencia de la credencial) para efectuar Auditoría (tipo de auditoría), en (Nombre de la Entidad), (Alcance de la Auditoría indicando el período); acreditándose un equipo de trabajo integrado por los Licenciados: Nombres y cargos del equipo de trabajo, y de los suscritos (Auditor Encargado y Asesor Legal).-

Después de haber obtenido la información o documentación para ser analizada por los auditores gubernamentales como parte del proceso de auditoría, hemos identificado hasta este momento algunas operaciones o transacciones que vincula a su persona, por lo que sobre la base del arto. 54 párrafo segundo de nuestra Ley Orgánica, y para cumplir con el trámite de audiencia como parte del debido proceso consignado en nuestra Constitución Política, se le comunica el proceso de la referida auditoría, se le tiene como parte dentro de este proceso administrativo en razón del cargo que ocupa (u ocupó) y que le relaciona con el alcance de la auditoría; en consecuencia, se le da la intervención correspondiente a fin de que ejerza su derecho a la defensa técnica y material en este proceso administrativo.

Están a su disposición para revisar y examinar si lo tuviera a bien, el expediente administrativo para que formule por escrito sus peticiones u obtener a su costa las copias de los mismos.- Asimismo, se le comunica que podrá ser asistido por un Abogado, profesionales o técnicos pertinentes que para tal efecto delegue dentro de este proceso de auditoría. En caso de ausencia deberá nombrar a la persona que lo represente en las diligencias de auditoría, todo de conformidad con el arto. 59 de la Ley Orgánica de este Ente Fiscalizador.

Adicionalmente, se le comunica que como parte del debido proceso, durante el transcurso de la presente auditoría los auditores acreditados estarán en constante comunicación con usted, solicitándole información y aclaraciones relacionadas con su gestión, para tal efecto, podrá ser citado para otras diligencias de auditoría como entrevistas, audiencias, declaraciones testimoniales, confirmaciones y recepción de documentos.-

De igual manera, se le informa que este proceso auditoría podrá finalizar con el establecimiento de hallazgos a su cargo, sí los hubiere, se le notificarán oportunamente, otorgándosele el tiempo que la ley establece a fin de que ejerza el derecho a la defensa, dado que éstos podrían derivar Responsabilidades Administrativas, Civiles o Presunción de Responsabilidad Penal, según sea el caso, de conformidad con los Artos. 156 párrafo 2do., de la Constitución Política, 77, 84 y 93 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.-

Finalmente, se le solicita con el respeto que se merece señale dirección exacta para oír las subsiguientes notificaciones, todo de conformidad con el arto. 113 del Código de Procedimiento Civil.-

Atentamente,

Auditor Encargada

Asesor Legal

cc: Papeles de Trabajo

MODELO DE CARTA DE INTERVENCION DE LEY

Ciudad y Fecha

Señor  
 Nombres y Apellidos  
**Apoderado del (nombre del notificado)**  
 Su Despacho.-

Estimado apellidos del apoderado:

Me refiero al escrito presentado por su persona el día veinte de octubre del año en curso, en el que solicita se le tenga como Apoderado del señor (nombre del notificado) en las diligencias de auditoría, se le otorgue la intervención de Ley que en Derecho corresponde y se le notifiquen todas y cada una de las diligencias que se lleven a efecto en esta auditoría. Al respecto, le comunico:

Que habiendo acreditado su personería dentro de las diligencias de auditoría, se admite su petición; en consecuencia, téngasele como Representante Legal del Sr. (nombre y apellidos del notificado en este proceso administrativo de auditoría; por tanto, se le da la intervención de Ley como en derecho corresponde.-

Sin otro particular a que hacer referencia, me suscribo

Atentamente,

**Nombres y apellidos**  
**Auditor Encargado**

Departamento, Delegación, Auditoría Interna, nombre de la Firma

**Nombre y apellidos**  
**Asesor Legal**

cc: Papeles de Trabajo  
 rúbrica Coordinador Jurídico

MODELO DE EDICTO**EDICTO**

**CÍTESE** por edicto al Señor **Nombre y apellidos del notificado**, Cargo; nombre de la Entidad; para que dentro del término de tres días después de publicados los edictos, comparezca ante la Contraloría General de la República, Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos por estar relacionado con la Auditoría \_\_\_\_\_ que se practica en esa Empresa.- Ciudad y Fecha.-

**Nombre y apellidos del Auditor Encargado / Asesor Legal**  
Cargo  
CGR, Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos

MODELO DE CITA PARA DECLARACION  
**MODELO DE CITA PARA DECLARACIÓN TESTIMONIAL**

Señor  
Juan Pérez Solórzano  
Cajero  
MARENA  
Sus Manos

Estimado señor Pérez:

Como es de su conocimiento, esta Contraloría General de la República, se encuentra practicando Auditoría Especial en el MARENA, según credencial------. En este proceso administrativo, se le tiene como parte en razón del cargo ostenta que lo relaciona con las operaciones auditadas, dándosele intervención, según comunicación de inicio de auditoría notificada a usted el día-----

Como parte del debido proceso y amparado en los artos. 49 y 53 de nuestra Ley Orgánica, solicitamos su amablemente su comparecencia, a fin de que nos brinde su testimonio, con el propósito de aclarar aspectos puntuales de la auditoría. Para tal efecto deberá presentarse el día----- a las----- de la ----- en las instalaciones de este Ente Fiscalizador, que cita-----

Se le previene el derecho de ser asistido si lo estima a bien por un Abogado, profesional o técnico pertinente, todo de conformidad con el arto. 59 de la ley Orgánica de esta Contraloría General de la República.

Atentamente,

Auditor Encargado

Asesor Legal

MODELO DE CITA POR TELEFONOGRAMA

**Ciudad y fecha**

Señor:

**Cargo del entrevistado**

Nombre de la Entidad

**Nombre del entrevistado**

**Dirección del entrevistado**

**Sus Manos.-**

Estimado Ingeniero \_\_\_\_\_:

De conformidad con el Arto. 49 de la Ley Orgánica de la CGR cítese para el día y fecha las Indicar Hora; en las oficinas de esta entidad que cita señalar dirección, de que nos brinde su testimonio, con el propósito de aclarar aspectos puntuales de la auditoría que se practica en Nombre de la entidad.-

**Nombre y apellidos del Auditor**

Cargo

cc: Papeles de Trabajo

MODELO DE FORMATO DE DECLARACION**DECLARACIÓN TESTIMONIAL DEL SEÑOR-----****DIRECCION: -----****TELÉFONO OFICINA: XXXX TELEFONO CASA: XXXX**

CASO:           AUDITORIA .....

EN LA CIUDAD DE MANAGUA A LAS ----- DE LA ----- DEL DIA -----DEL MES DE---- DEL AÑO DOS MIL DOS, REUNIDOS TODOS EN LAS OFICINAS DE LA CEDE CENTRAL DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, PRESENTE ANTE LOS SUSCRITOS, LICENCIADOS -----AUDITOR ENCARGADO Y -----ASESOR LEGAL), DEBIDAMENTE ACREDITADOS POR EL CONSEJO SUPERIOR DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, COMPARECE EL SEÑOR----- QUIEN ES MAYOR DE EDAD, ESTADO CIVIL-----, DE PROFESION U OFICIO-----, QUIEN SE IDENTIFICA CON CEDULA NÚMERO-----, DEL DOMICILIO DE MANAGUA, CON EL OBJETO DE RENDIR SU TESTIMONIO EN LAS PRESENTES DILIGENCIAS DE AUDITORÍA EN SU **CALIDAD DE SERVIDOR PÚBLICO (O EX-SERVIDOR PÚBLICO) Y RAZÓN DEL CARGO QUE OCUPÓ (U OCUPA)**, TODO DE CONFORMIDAD A LO ESTABLECIDO POR LOS ARTOS. 49 Y 53 NUMERAL 2) DE LA LEY NO. 681 “LEY ORGANICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA”, **AL EFECTO, SE LE ADVIERTE DEL DERECHO QUE LE ASISTE A LA DEFENSA, A NO DECLARAR CONTRA SI MISMO O A NO DECLARAR SI ASÍ LO ESTIMARE, ANTE LO CUAL MANIFIESTA QUE VOLUNTARIA Y ESPONTÁNEAMENTE ACEPTA RENDIR TESTIMONIO, TENIENDO A LA VISTA LOS PAPALES DE TRBAJO QUE SE HAN FORMADO EN ESTA AUDITORÍA Y QUE SE LE PRESENTA EN ESTE ACTO.** EN ESTE ESTADO SE PROCEDE AL PREGUNTAR DE LA MANERA SIGUIENTE: **1. PREGUNTA:** -----ES TODO LO QUE DIJO EL COMPARECIENTE Y LEÍDA QUE FUE LA PRESENTE ACTA DE TESTIMONIO, LA ENCUENTRA CONFORME, APREUBA, RATIFICA Y FIRMAMOS TODOS.

\_\_\_\_\_  
DECLARANTE\_\_\_\_\_  
LICENCIADO  
**AUDITOR ENCARGADO**\_\_\_\_\_  
LIC. ASESOR LEGAL

MODELO DE APERTURA DE ACTAS PARA OBTENER FIRMAS LIBRES MODELO**ACTA DE APERTURA  
PARA MODELO DE FIRMAS**

En la ciudad de \_\_\_\_\_ a los \_\_\_\_ días del mes de \_\_\_\_\_ del año \_\_\_\_\_ a las HORA constituidos en la oficina de \_\_\_\_\_ de la CGR, ENTIDAD AUDITADA O AUDITORÍA INTERNA, las Licenciadas NOMBRES Y CARGOS DE LOS AUDITORES Y/O ASESOR LEGAL, ESPECIALISTAS; con el propósito de que este último plasme su firma en papel común, a fin de someterla a peritaje caligráfico en el Laboratorio de Criminalística de la Policía Nacional, para verificar si las firmas plasmadas en DOCUMENTO A VERIFICAR, no fueron realizadas por el NOMBRE DEL FIRMANTE DUBITADO.

MODELO DE ACTA DE DISCUSION DE HALLAZGOS DE CONTROL**ACTA DE DISCUSION DE HALLAZGOS**

Reunidos en la oficina del \_\_\_\_\_, a las HORA del día \_\_\_\_\_, MES Y AÑO, los Licenciados NOMBRES Y CARGOS, todos ellos de la NOMBRE DE LA ENTIDAD y los Licenciados NOMBRE Y CARGOS, por la Contraloría General de la República, FIRMA DE CONTADORES, O AUDITORÍA INTERNA, con el propósito de discutir los hallazgos de la Auditoría \_\_\_\_\_ por el período del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_; en este acto se discuten los hallazgos determinados por la auditoria pertinente, explicándose lo siguiente:

Se detallan y explican cada uno de los hallazgos determinados, indicando el criterio involucrado, y señalando los ejemplos aplicables.

Después de enunciado el hallazgo se relaciona el comentario de los auditados señalando nombre y cargo del funcionario que realiza la observación.

Una vez discutido los hallazgos de auditoría se concluye la presente Acta, la que fue leída y firmada, por los presentes, a las HORA DE FINALIZACION de la \_\_\_\_ del DIA, MES Y AÑO

**FIRMAS DE LOS REPRESENTANTES DE LA ENTIDAD EN LA DISCUSION Y DE LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES Y SERVIDORES PUBLICOS ACREDITADOS EN LA AUDITORIA PRESENTES EN LA DISCUSION**

MODELO DE NOTIFICACIÓN DE RESULTADOS PRELIMINARES  
DE AUDITORÍA”

Ciudad y fecha

Señor  
Nombre del funcionario  
Cargo ...  
Nombre de la Institución ...  
Su Despacho

Estimado Lic. ....:

Nos referimos al proceso de auditoría según credencial----- de la que usted es parte desde el inicio de la misma en su calidad de servidor público y razón del cargo que ocupa (ocupó), según comunicación de fecha-----, todo en estricto cumplimiento del debido proceso. En la tramitación o ejecución del proceso de auditoría se resolvieron sus peticiones, se le recibió su declaración testimonial en la calidad ya expresada, diligencia que le permitió conocer con claridad los aspectos inconsistentes puntuales de la auditoría.

Una vez agotado todos los procedimientos de auditoría y del análisis de la documentación proporcionada por la entidad auditada, hemos identificado (una o algunas) situación (es) relacionada (s) con su gestión en su carácter de (Cargo) de la (Entidad), que requieren indiscutiblemente de las aclaraciones de su parte.-

En virtud de lo anterior, y en cumplimiento del derecho a la defensa como parte del debido proceso y amparados en los artos. 26 numeral 4) de la Constitución Política y 58 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y la Norma de Auditoría Gubernamental 2.70, le damos a conocer a usted los resultados preliminares de auditoría y que se encuentran registrada en el respectivo expediente de auditoría, siendo éstos:

**ENUMERACIÓN DE HALLAZGOS.....**

A través de la presente comunicación, se le otorga la oportunidad para que presente por escrito sus alegatos, aclaraciones o ampliaciones en relación con los (el) hallazgo antes mencionado, acompañando la documentación y cualquier otra información o evidencia adicional que elimine, aclare o desvanezca las situaciones señaladas, para lo cual dispone del plazo no mayor de nueve (9) días hábiles, que puede ser prorrogado, atendiendo solicitud de forma escrita, todo de conformidad con el arto. 53 numerales 4) y 5) de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Es oportuno prevenirle que una vez vencido el plazo concedido, presenta la correspondiente contestación del hallazgo o que ésta sea sin el debido fundamento, podrían determinarse a su cargo las responsabilidades Administrativas, Civiles o Presunción de Responsabilidad Penal a que hubiere lugar según sea el caso, todo de conformidad con los Artos. 77, 84 y 93 de la precitada Ley Orgánica.-

Adicionalmente, le informamos que están a su disposición si lo considera necesario, los papeles de trabajo de la referida auditoría para su revisión, así como los auditores gubernamentales debidamente acreditados por el Consejo Superior, para que le amplíen o aclaren el referido hallazgo, previa solicitud por escrito.

Atentamente,

Lic. ....  
Auditor Encargado

Lic...  
Asesor Legal

Cc: Papeles de Trabajo

MODELO DE ACTA DE ACCESO A PAPELES DE TRABAJO  
Y ENTREGA DE DOCUMENTO

ACTA DE ACCESO A PAPELES DE TRABAJO Y ENTREGA DE DOCUMENTOS

Reunidos en las oficinas del Departamento de \_\_\_\_\_, Delegación, Auditoría Interna o sede de Firma de Contadores Públicos, el día, mes y año, el **NOMBRE Y CARGO DEL AUDITADO QUE SE LE DA EL ACCESO Y COPIAS DE DOCUMENTOS**, quien se identifica con cedula de Identidad número \_\_\_\_\_ y **NOMBRES DE LOS AUDITORES GUBERNAMENTALES QUE LE ATIENDEN**, a fin de dar acceso a los Papeles de Trabajo y discutir el hallazgo de la Auditoría \_\_\_\_\_ que se está practicando en **NOMBRE DE LA ENTIDAD, SOBRE \_\_\_\_\_**; dicho acceso solicitado por \_\_\_\_\_ de forma **VERBAL O ESCRITA** a \_\_\_\_\_, una vez que le fueron notificados los Resultados Preliminares de la Auditoria, en la que expreso tener la necesidad de revisar los papeles de Trabajo para dar respuestas y aclarar el resultado Preliminar de auditoría que le fueron notificados el día \_\_\_\_\_, en ese mismo acto solicita copia de: con lo cual se le garantiza de esa manera sus derechos constitucionales y el cumplimiento del debido proceso.

En este estado el **NOMBRE DEL AUDITADO QUE TIENE ACCESO A PT**, da por satisfecha su solicitud y señala lugar para oír notificaciones en su oficina, ubicada en \_\_\_\_\_ que cita \_\_\_\_\_.

Así concluye la presente Acta, se encuentra conforme, ratificamos y firmamos.

\_\_\_\_\_  
**AUDITADO**  
Cargo y entidad

\_\_\_\_\_  
**Nombre del auditor**  
Cargo

\_\_\_\_\_  
**Asesor legal, Supervisor**

MODELO DE ACTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS**ACTA DE ENTREGA DE DOCUMENTOS**

Reunidos en las oficinas de INTERNA O FIRMA DE CONTADORES PUBLICOS; el DIAC, FECHA, HORA, el SR. \_\_\_\_\_ AUDITADO O APODERADO DE y NOMBRE Y CRGO DEL ASESOR LEGAL O ADUIOR QUE ATIENDE, a fin de entregar fotocopia de SEÑALAR DOCUMENTOS descritos en los hallazgos Preliminares de Auditoría, y a solicitud de parte mediante escrito del FECHA, en la cual expresa la necesidad de obtener una copia íntegra del Informe o Papeles de Trabajo de Auditoría que se genera del proceso practicado por \_\_\_\_\_ en nombre de la Entidad.-

En total se le entregaron al **nombre y cargo**, la cantidad de \_\_\_\_\_ folios, de ... señalar a detalle los documentos entregados; información solicitada por su persona, con lo cual se le garantiza de esa manera sus derechos constitucionales y el cumplimiento del debido proceso de su mandante.

En este estado **el Sr.** \_\_\_\_\_ da por satisfecha la solicitud de su cliente y señala lugar para oír notificaciones, que sita

Así concluye la presente Acta, se encuentra conforme, ratificamos y firmamos.

\_\_\_\_\_  
Lic. Doctor, etc.

**Nombre**

Cargo

Entidad

\_\_\_\_\_  
Licenciada

**nombre y apellidos**

Cargo

Cc P/T

Rúbricas

MODELO DE CARTA DE AMPLIACION DE TÉRMINO

CIUDAD Y FECHA

Señor

CARGO

ENTIDAD

**NOMBRE Y APELLIDOS**

Sus Manos.-

Estimado \_\_\_\_\_:

En atención a su comunicación del día \_\_\_\_\_ en donde solicita ampliación de término de \_\_ días hábiles para poder aclarar y justificar las interrogantes que se me han planteado en la notificación de Hallazgos.- Al respecto le comunico.-

Que ha lugar a su solicitud; en consecuencia, se le autoriza la ampliación hasta por ocho (8) días hábiles más de conformidad con el Arto 53 numeral 5 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, contados a partir del día en que expire el primer término concedido en la notificación de hallazgos.-

Sin más a que hacer referencia, le saludo con muestras de consideración y estima.

Atentamente,

Nombre y Apellidos

Coordinadora Jurídica, Auditoría Interna

Dirección General de Auditoria, Entidad

CC: Papeles de Trabajo

MODELO DE NOTIFICACION DE RESULTADOS FINALES

CIUDAD Y FECHA

Señor  
 CARGO  
 NOMBRE Y APELLIDOS  
 ENTIDAD  
 Su Despacho

Estimado \_\_\_\_\_

Después de haber analizado el escrito de contestación de hallazgo presentado por usted, así como los documentos acompañados, hacemos de su conocimiento los resultados finales de la Auditoría \_\_\_\_\_ sobre \_\_\_\_\_ de esa ENTIDAD y cualquier otra situación que pueda derivar responsabilidades. El que detallamos a continuación:

1.- DETALLAR EL O LOS HALLAZGOS NO DESVANECIDO

Es importante señalar, que el referido hallazgo de auditoría no fue justificado por su persona, al no haber presentado las pruebas de descargo suficientes, competentes y pertinentes que presten méritos para su debido desvanecimiento, como lo establecen las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN).- En consecuencia, se confirma dicho hallazgo en toda y cada una de sus partes, el que pasará a integrar el respectivo Informe de Auditoría que posteriormente se emitirá, cuyo contenido será la base técnico - legal que sustentará la Resolución Administrativa que dictará el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, conforme las facultades que le confiere su Ley Orgánica.

Atentamente,

***Nombres y apellidos***  
***Cargos Auditor Encargado y Asesor Legal***

Cc:P/T

Rúbricas  
 Çç Archivo

### C.- FASE III.- COMUNICACIÓN E INFORME DE AUDITORIA

Uno de los objetivos de la realización de las auditorías es brindar el respectivo informe conteniendo los resultados, opiniones, observaciones, conclusiones y recomendaciones; sin embargo, como requisito previo a la emisión del respectivo informe se debe cumplir con la comunicación de resultados preliminares mediante discusión de resultados previa remisión del informe borrador respectivo, considerando los siguientes procedimientos:

- El equipo de auditoría procederá a presentar el informe borrador para discusión a la máxima autoridad del ente auditado, previa revisión del Supervisor designado, y aprobación del Responsable de Departamento o Delegado, en el caso de auditorías realizadas por la Contraloría General de la República; auditor Interno o Socio gerente de Auditoría en el caso de las Firmas de Contadores Públicos.
- Una vez autorizado el informe borrador se deberá remitir al titular de la entidad, delimitando el día y hora fijada para la entrevista.
- El día de la entrevista se deberá levantar acta de los resultados en la que conste los participantes en la reunión, fecha y hora de inicio y finalización así como la aceptación del informe. Se podrán adjuntar los comentarios escritos de los funcionarios correspondientes.

Las razones más importantes por las cuales se deben presentar informes escritos son:

- a. Como un medio de comunicar los resultados de una auditoría a los funcionarios que corresponda de la Entidad u Organismo auditado, y de los Organismos que hayan solicitado la auditoría.
- b. Para disminuir la posibilidad de que los resultados de la auditoría sean mal entendidos y contribuir a que las Entidades puedan tomar medidas correctivas o directivas en el manejo de los recursos del Estado.
- c. Para facilitar a otras instancias del Estado, tomar o continuar acciones legales contra Servidores Públicos u otras personas que presuntamente puedan haber causado daño económico al Estado.
- d. Para facilitar el trabajo posterior de seguimiento a las recomendaciones y observaciones en general de la auditoría y corroborar que han sido tomadas en cuenta por la Entidad.

Las Normas de Auditoría Gubernamental en la Norma 2.80 establecen los criterios y bases para la emisión de informes de auditoría. Entre ellos:

## 1. Definición y tipos de informes de auditoría gubernamental

### 1.1 Definición

El informe de auditoría es el producto final del trabajo del Auditor en el cual el presenta por escrito sus observaciones sobre hallazgos, conclusiones y recomendaciones, o si no los hubo, la expresión de tal situación y en el caso del examen de estados financieros el correspondiente dictamen.

### 1.2 Tipos de informes

1.2.1 Por los objetivos de la auditoría practicada se deben emitir:

- a) Informe de "Auditoría Financiera y de Cumplimiento"
- b) Informe sobre "Auditoría Operacional o de Gestión"
- c) Informe sobre "Auditoría Integral"
- d) Informe sobre "Auditoría Especial"
- e) Informe de Auditoría Ambiental
- f) Informe de Auditoría de Obras Públicas
- g) Informe de Auditoría Informática
- h) Informe de Auditoría Forense

Los manuales por tipo de auditoría contienen los modelos de informes y dictamen según corresponda a cada tipo de auditoría.

1.2.2 Por la oportunidad en que se emiten:

- a. Informes de avance o parciales

Cuando sea necesario y conveniente que sobre alguna situación, se tome acción urgente, se podrá preparar un informe parcial para dar a conocer los hallazgos y las recomendaciones pertinentes.

- b. Informes de resultado final

Para los tipos de auditoría descritos anteriormente.

### 1.3 Características básicas del informe de auditoría

Las cualidades comunes a la forma de preparación y presentación de todo informe de Auditoría, ellas son: la utilidad y la oportunidad, la exactitud, la objetividad, la claridad, la concisión y suficiencia y el tono constructivo.

#### a) Utilidad

La utilidad de un informe está representada por el grado de beneficio que se pueda obtener de él, para mejorar la probabilidad de lograr los objetivos de una Entidad, corrigiendo las deficiencias y desviaciones que se presentan en la estructura y funcionamiento de los Sistemas de Gestión Financiera, Administrativa y Control Interno y aumentando la credibilidad de los Estados financieros y demás informes.

**La utilidad** se basa en la **importancia** de lo informado y en la **oportunidad** con que se informe. La **importancia**, aunque es un concepto relativo, está relacionada con el interés de los usuarios del informe, la materialidad de los hallazgos (exposición monetaria a pérdidas, condiciones de ineficiencia limitantes del logro de objetivos gerenciales), la frecuencia con la que ocurren los errores o irregularidades, la desorientación que puede causar una información distorsionada, el grado de acción correctiva que puedan tomar los usuarios de los informes, etc.

En todo caso, cuando se decida no incluir en un informe hallazgos considerados no importantes, se deberá dejar constancia de ello en papeles de trabajo, con la debida autorización del Director Específico de Auditoría.

#### b) Oportunidad

La **oportunidad** es otro requisito primordial para lograr que los informes sean útiles; para lograrlo, deberá ejercerse el debido cuidado en toda las fases del proceso de auditoría.

Una deficiente programación, comunicación entre los auditores o supervisión, puede originar que no se evalúe la importancia de los hallazgos a tiempo y por consiguiente se emita un informe cuando ya no hay posibilidad de lograr una solución satisfactoria. No existe regla inflexible de tiempo para la preparación de un informe, la duración entre el momento en que se termina el trabajo de campo y la fecha de revisión y entrega, está influenciada por el volumen de hallazgos, la evaluación a tiempo por el Supervisor y el Responsable de departamento, la uniformidad en la preparación y la dedicación de tiempo que le den a dicha preparación.

En todo caso, excepto en circunstancias autorizadas la preparación y emisión de cualquier informe de Auditoría Gubernamental no debe exceder de veinte (20) días hábiles, contados desde la fecha en que se terminó el trabajo de campo en la Entidad.

**c) Exactitud**

La exactitud es una cualidad mediante la cual el auditor refuerza la credibilidad de sus manifestaciones. La exactitud implica respaldar los hallazgos con evidencia suficiente y competente; por ello se debe ser muy cuidadoso al concluir sobre un Sistema o sobre la distorsión de un saldo, sin tener elementos suficientes para hacer tales aseveraciones. Al formular las conclusiones el auditor debe concretarse a los ejemplos que obtuvo y comprometer su opinión a lo que una persona razonable haría en presencia de dichos ejemplos. Así por ejemplo, el auditor mencionará en su informe, la frecuencia comprobada con la cual ocurre un error y el valor comprobado de los errores, llegando en algunos casos a incluir ciertas evidencias, como fotografías, videos, cintas, y otras que normalmente forman parte de los papeles de trabajo.

**d) Objetividad**

La objetividad es la cualidad que representa la independencia o imparcialidad de las conclusiones del auditor, en ello se basa gran parte de la confianza de las Entidades del Gobierno y del público en general hacia el Auditor.

Además la objetividad con la cual se informe, proporciona al usuario una perspectiva adecuada para formarse un juicio razonable sobre los hechos. Para que los informes sean objetivos tienen que basarse en evidencia realmente comprobada y obtenida y cotejada en fuentes autorizadas, que no conduzca a error y que por principio y en cuanto sea posible sea utilizada para formarse juicios sobre los sistemas integralmente y no sobre personas; es obligación del auditor no perder el equilibrio en la evaluación de los hallazgos, al punto de que en un informe exagere su real significado con el propósito de destacar su trabajo. La objetividad del informe, incluye que se den consideraciones también a los aciertos o progresos que tenga una unidad o sistema de auditoría, sin que ello se tome como parte compensatoria de aspectos deficientes en una Entidad.

**e) Claridad**

La claridad es una condición indispensable para que un informe sea comprendido por el lector y consecuentemente para que haya asimilación y respuesta al mismo.

Un informe es claro cuándo:

- Se escribe en un lenguaje simple y orientado a los posibles lectores del mismo; para ello se debe evitar al máximo el lenguaje técnico o el uso de proposiciones complejas y en estilo florido, lo cual en vez de lograr una rápida orientación, termina por confundir.
- Se escribe colocando en forma organizada y homogénea los temas de tal forma que el lector pueda rápidamente identificar cual es el problema, sus efectos y las conclusiones sobre el mismo.

- Según las circunstancias se utilicen gráficos, fotografías, etc. para hacer más fácil la comprensión.

#### **f) Concisión y suficiencia**

Se debe buscar equilibrio en la extensión de un informe, es decir que se debe dar suficiente explicación al lector sin exagerar el tamaño del informe. Para ello debe buscarse concretar cada asunto en función del grado de conocimiento que pueda necesitar el lector; informes demasiado largos pueden confundir y cansar a lectores que normalmente no disponen de mucho tiempo para atender detalles innecesarios.

#### **g) Tono constructivo**

El tono con que se escriba un informe tiene un profundo impacto en el lector; el tono o carácter de los informes debe ser constructivo, es decir siempre orientarse al mejoramiento de las Entidades Públicas y por ende el mejoramiento en la gestión, lo que trae como consecuencias reacciones favorables del lector. Por lo anterior deben estudiarse con cuidado las palabras y frases utilizadas en los informes, con el fin de evitar al máximo las reacciones defensivas por entender que los informes tienen un carácter de persecución.

## **2. Hallazgos de auditoría**

Un hallazgo en auditoría tiene el sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una operación, actividad, condición, etc., en una Entidad auditada, cuya característica principal por lo general es poner en evidencia una deficiencia o una excepción en un sistema de administración y control interno.

### **2.1 Tipos de hallazgos**

#### **a) Deficiencias**

Las "deficiencias" consisten en defectos de la estructura de los Sistemas de Control Interno, es decir procedimientos y técnicas que hacen falta para asegurar el logro de los objetivos de dichos sistemas.

Las "deficiencias" representan, incumplimiento de las Normas Técnicas de Control Interno, al no haber tenido en cuenta sus requerimientos en el diseño de la estructura de los Sistemas.

## **b) Excepciones**

Las excepciones son evidencias relacionadas con incumplimientos de lo que estaba previsto sucediera en un Sistema de Control Interno y las cuales crean dudas respecto a la confiabilidad de lo procesado en dicho sistema, incluyendo las distorsiones en la información que conforma los estados financieros.

## **c) Irregularidades**

El término irregularidad se refiere a actos mediante los cuales intencionalmente, por omisión o comisión se incumplen normas previstas en un Sistema, disposiciones legales y/o normas, ocasionando por lo general:

- Distorsión de la información financiera y consecuentemente desorientación en los usuarios de la misma.
- Perjuicio económico por desembolsos, operaciones no autorizados, no justificados.
- Delitos contra la Administración Pública o privada.
- Violación de normas legales vigentes.

Por lo anterior, es primordial que antes de formular conclusiones y decidir la inclusión de un hallazgo dentro del informe, el auditor efectúe un análisis cuidadoso de las causas que originan las excepciones.

## **d) Causas de las excepciones**

Las causas de las excepciones en mínima proporción están explícitas. Por lo general están encubiertas y requieren de habilidad para analizar el entorno del problema y sus alcances.

Una excepción en el cumplimiento de un control aunque modesta, puede ser un indicio de debilidades más importantes en un Sistema.

El estudio de lo que puede causar errores y la conclusión sobre su intencionalidad, además de contribuir a respaldar la aplicación de normas sobre responsabilidad, provee al auditor de una herramienta valiosa para poder recomendar soluciones que corrijan e impidan al futuro la comisión de los errores e irregularidades.

Aunque ninguna metodología o fórmula puede reemplazar el criterio del auditor obtenido de su experiencia, a continuación se citan algunas preguntas, cuyas respuestas podrían ayudar al auditor a identificar la naturaleza de las causas:

- La excepción es única o se presentó con frecuencia en la muestra de auditoría?

La respuesta a esta pregunta permite formarse una idea sobre la motivación y establecer si los errores son sistemáticos, lo que puede indicar fallos en el diseño del Sistema o negligencia en la ejecución o en la supervisión de los servidores públicos.

- ❑ La excepción se originó en un error humano? (omisión o comisión al ingresar o validar datos) o en el funcionamiento de una aplicación computadorizada? la respuesta a esta pregunta puede indicar problemas de capacitación, inducción, negligencia, o defectos en las aplicaciones computadorizadas; esto último puede significar una extensión de errores o irregularidades, por lo cual deberá obtenerse asesoría técnica especializada en sistemas, a fin de diagnosticar la seguridad de la información sistematizada.
- ❑ La excepción se produjo por el uso de información incorrecta? o por el proceso inadecuado de información correcta?

La respuesta puede indicar, el origen del error, la identificación de otros servidores responsables, y si la fuente que motivó el error es externa o interna a la Entidad.

- ❑ Normalmente la excepción pudo ser identificada por empleados en línea razonablemente capacitados y familiarizados, independientes de la auditoría que la descubrió? y se tenían mecanismos previstos para hacerlo?

La respuesta puede indicar la capacidad de auto control del Sistema y la diligencia o negligencia de los servidores que pudieran haber detectado los errores.

- ❑ La excepción fue encontrada por la aplicación de procedimientos usuales de auditoría, o fue comunicada por un informante?

Confirmada la validez de la excepción y sus consecuencias, la respuesta puede indicar un alto riesgo de irregularidad y por consiguiente baja confiabilidad en el recurso humano, al menos en el área donde apareció la excepción.

- ❑ La excepción tiene como consecuencias una pérdida de activos, distorsión en la información, ineficiencia en el cumplimiento de objetivos y metas, incumplimiento de normas legales o sanciones pecuniarias?

La respuesta puede ayudar a identificar la motivación, si la hubo, del servidor o servidores que la cometieron.

- ❑ La excepción involucra responsabilidad de más de un servidor público?

La respuesta podría indicar un principio de colusión o confabulación de los empleados en la comisión de irregularidades.

Adicionalmente a las preguntas propuestas, el auditor debe considerar factores adicionales como:

- ❑ El clima en que se desenvuelve el recurso humano alrededor de una excepción considerada importante: bajos salarios, conflictos sindicales, dificultades de entendimiento entre jefes y subordinados, etc.
- ❑ Grado de concentración de funciones, lo cual puede indicar que los errores se cometen por deficiente programación de labores o sobrecarga de trabajo.

Con base en las conclusiones mencionadas, el Auditor Encargado deberá preparar el borrador del Informe de Auditoría para someterlo a las instancias que corresponda para evaluación legal, revisión y firmas para envío a los destinatarios.

## **2.2 Atributos de los hallazgos**

### **a. La condición**

La condición es la revelación de "lo que es", es decir la "deficiencia" o "excepción" (errores o irregularidades) tal como fueron encontradas durante la auditoría. La redacción incluye señalar en lo posible la cantidad de errores y si es posible su incidencia en la muestra de auditoría, en forma breve pero suficiente. En ocasiones será necesario incluir detalles completos o ejemplos de los errores encontrados; por ejemplo:

El informe de auditoría mejora cuando da evidencia de lo que encontraron los auditores respecto a la situación actual. El hecho de informar el alcance o la extensión de la condición permite que el usuario del informe tenga una perspectiva precisa.

### **b. El criterio**

El criterio es la revelación de "lo que debe ser" es decir la referencia a: leyes, Normas Técnicas de Control Interno, manuales de funciones y procedimiento, políticas y cualquier otro instructivo por escrito; en algunos casos el sentido común y en otros el criterio del auditor.

### **c. El efecto**

El efecto o consecuencia es el resultado adverso real o el riesgo de resultado adverso (potencial) que resulta de comparar lo que es con lo que deberá ser (condición Vs. criterio) la identificación del "efecto" es muy importante para resaltar la significación del problema. Son efectos típicos: El uso ineficiente de recursos, pérdida de ingresos potenciales, gastos indebidos, pérdida real de activos, adquisición innecesaria de pasivos, o contingencia de pasivos, violación de disposiciones legales, ineficiencia en el rendimiento del recurso humano, distorsión de información etc.

El informe de auditoría mejora cuando da un enlace claro y lógico para establecer el impacto de la diferencia entre lo que encontraron los auditores (condición) y lo que debería haber (criterios). El efecto es más fácil de entender si se lo establece en forma clara, concisa, y si es posible, en términos cuantificables. Se puede demostrar la importancia del efecto informado a través de evidencia creíble

#### d. **La causa**

La causa es la revelación de por qué sucedió la excepción. Las causas son por lo general de gran ayuda para hacer las recomendaciones y muchas veces incluyen hacer citas textuales de información suministrada por los servidores públicos; con causas muy comunes:

Falta de: capacitación, comunicación, inducción a los manuales, normas e instructivos, recursos humanos o materiales, buen juicio o sentido común, honestidad, interés o motivación, supervisión adecuada, delegación de autoridad, etc.

El informe de auditoría mejora cuando da evidencia convincente sobre el factor o factores que causaron la diferencia entre la condición y los criterios. Al informar la causa, los auditores pueden considerar si la evidencia da un argumento razonable y convincente del motivo por el que la causa establecida es el factor clave que contribuyó a la diferencia, en oposición a otras posibles causas tales como criterios mal diseñados o factores que no puede controlar la administración del programa. Los auditores también podrían considerar si la causa identificada podría servir de base para las recomendaciones.

#### e. **La recomendación**

La recomendación constituye el criterio del auditor gubernamental, y debe reflejar conocimiento y buen juicio con relación a lo que más conviene a la Entidad. En gran parte una buena recomendación se basa en el análisis de los recursos y en la consideración del beneficio - costo de la misma. Son recomendaciones típicas las sugerencias para: proteger los activos (prevenir pérdidas), aumentar la eficiencia de los recursos, disminuir costos, mejorar la calidad, promover el cumplimiento de normas etc.

Las recomendaciones deben reunir las siguientes características:

**Útiles:** que la sugerencia dada en el informe sea útil a la empresa para subsanar las debilidades y hallazgos

**Aplicables:** que sean posibles de aplicar en la Entidad

**Costeables:** Que el costo de las mismas no afecte a la entidad y pueda ser asumido por ésta.

## f. Comentarios de la Entidad

Cuando se considere necesario para mayor claridad de la recomendación, se podrán hacer referencias textuales en el informe a comentarios de servidores públicos autorizados, quienes durante el trabajo fueron entrevistados y siempre y cuando el auditor haya corroborado el comentario.

Si se decidió hacer referencia a dichos comentarios, se explicará en una sección separada de la Recomendación quién es el responsable del comentario y se escribirá el mismo, sin alterar la "información verbal" confirmada por dicho funcionario.

### 2.3 Factores a considerar al desarrollar hallazgos

Los auditores gubernamentales tanto como los servidores públicos que participen como miembros del equipo de auditoría deben estar capacitados en las técnicas para desarrollar hallazgos en forma objetiva y tener un punto de vista realista para hacer juicios y llegar a conclusiones justas y reales. Los factores que se deben tener en mente son los siguientes:

- Las condiciones y circunstancias existentes al momento en que ocurrió el hecho o se efectuó la transacción bajo examen y no aquellas existentes en el momento de efectuar el examen.
- Para obrar con justicia, objetividad y realismo debe evitarse juicios y conclusiones sobre el rendimiento, basándose en una percepción tardía. El auditor debe asumir el peso de la prueba si su evaluación le conduce a la conclusión de que la decisión de la entidad fue irracional, incorrecta o inapropiada.
- Índole, complejidad y magnitud cuantitativa y financiera de las operaciones o segmentos que se están evaluando. No debe criticarse cualquier asunto que no es perfecto, lo que no significa que no se informará a la administración de la entidad de asuntos importantes junto con las recomendaciones para lograr mejoras. Sin embargo, cualquier evaluación de estos asuntos, deben reflejar un juicio maduro y realista de lo que razonablemente se puede esperar según las circunstancias.
- La necesidad de someter el hallazgo potencial a un análisis honesto y crítico para encontrar posibles fallas y un razonamiento ilógico al relacionar hechos y situaciones o al juzgar sus efectos. La práctica de hacer el papel de "abogado del diablo" es muy útil para identificar puntos débiles en los hallazgos potenciales. Debe observarse normas muy altas de objetividad. Por lo tanto, el auditor debe estar en guardia contra la tendencia natural de racionalizar interpretaciones de los hechos y situaciones pertinentes y dejar de considerar la información contraria. También debe estar en guardia contra la tendencia de "evitar" hallazgos que requieren una gran inversión de tiempo y esfuerzo al tratar de desarrollarlos adecuadamente sin alcanzar buenos resultados.

- La labor de auditoría debe ser lo suficientemente completa para presentar una base para las conclusiones y recomendaciones y para poder demostrar claramente su propiedad y racionalidad a terceras personas en forma convincente. No se puede asumir que otros aceptarán las conclusiones y recomendaciones simplemente porque el auditor las manifiesta.
- Autoridad legal. La mayoría de las leyes aplicables a las operaciones de una entidad confieren un grado de discreción con la cual el auditor no puede ni debe interferir, En muchos casos, existen límites definitivos en cuanto a la discreción conferida por la legislación.
- Diferencias de opinión. Al ejercer sus poderes discrecionales los funcionarios de la entidad pueden tomar decisiones con las cuales el auditor no está de acuerdo. No debe criticarse tales decisiones si parecen haber estado basadas en una consideración adecuada de los hechos disponibles en el momento y que eran razonables según los mismos. Tampoco debe criticarse solamente porque el auditor tiene opiniones distintas acerca de la naturaleza de la decisión que debía haber sido tomada. No se debe sustituir el juicio del auditor por el de los funcionarios de la entidad. En estas circunstancias, las conclusiones y recomendaciones deben basarse en los resultados o el efecto de la decisión en cuanto al programa, operaciones, gastos, etc., de la entidad. Puede ser posible, por ejemplo señalar que la entidad se equivocó en su proceso de toma de decisiones porque no contaba con un sistema diseñado para proporcionar toda la información necesaria para la toma de decisiones.

#### **2.4 Pasos a seguir en el desarrollo de hallazgos**

Una vez que el equipo de auditoría haya encontrado una debilidad o deficiencia aparentemente importante en la forma en que se efectúa la operación, el auditor responsable debe hacer planes específicos para el desarrollo apropiado y rápido de todos los aspectos pertinentes del problema, El proceso de desarrollo de un hallazgo implica lo siguiente:

- Identificación de la condición o asuntos deficientes, defectuosos, etc., según se les mida en comparación con criterios aceptables que generalmente son formas demostradas de hacerlo mejor. Unos criterios aceptables pueden ser aquellos establecidos por la ley o directivas de la entidad, y si éstos no han sido establecidos el auditor tiene que desarrollarlos y enunciarlos con sumo cuidado.

Este paso abarca los exámenes y verificaciones necesarias para reunir y establecer claramente todos los hechos pertinentes. En los términos más simples, esta operación es la fase "qué, cuándo, dónde, cómo". Incluye la comparación de operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos, ya sea en forma de leyes, reglamentos, normas técnicas, normas de rendimiento, presupuestos operativos o directivas del titular. Puede implicar un examen del criterio o requerimiento establecido o la falta de los mismos.

También incluye la determinación del grado de rendimiento cuando no existe normas prescritas (por ejemplo, hacer viajes innecesarios, comprar materiales innecesarios, asignar tareas innecesarias a los empleados). En estos casos frecuentemente se cuenta o identifica los desperdicios que se pueden evitar, una forma más eficaz de operar procedimientos más económicos.

- Identificación de líneas de autoridad y responsabilidad de la entidad con respecto a las operaciones implicadas.

Es necesario identificar a las personas directamente responsables de la operación y los niveles más altos de responsabilidad para saber con quién debe discutirse el problema y a quien debe dirigirse las comunicaciones pertinentes.

- Verificación de las causas de la deficiencia.

Es de suma importancia identificar y comprender las causas de una deficiencia y de revisarla apropiadamente, en forma imparcial y eficazmente y sugerir acciones correctivas.

Debe averiguarse por qué tuvo lugar la situación adversa, por qué sigue existiendo y si se han establecido procedimientos internos para evitar dicho resultado o si aquellos estados han sido ineficaces o mal implementados. Puede haber varias causas. Lo más importante generalmente, es que una debilidad en el sistema de control interno permitió que ocurriera la deficiencia, la cual, a no ser que se la corrija, permitirá que aparezcan deficiencias similares en el futuro. Las medidas correctivas normalmente implicarán mejoras en el sistema de control interno.

Al comprender la causa de la deficiencia frecuentemente se puede identificar otros problemas que requerirán examen durante la auditoría.

- Determinación de si la deficiencia es un caso aislado o una condición muy difundida.

Esta determinación es necesaria para llegar a conclusiones apropiadas acerca de la importancia relativa de la deficiencia. Esto es lo más esencial en el esfuerzo por alentar a los funcionarios de la entidad a tomar medidas correctivas. También afecta la decisión sobre el nivel apropiado para comunicar el hallazgo. Hacer recomendaciones apropiadas para acciones correctivas. Si el auditor está convencido de que la condición está muy difundida y/o es probable que vuelva a ocurrir, debe recomendar a la entidad que tome las medidas necesarias para impedir errores similares en el futuro, tanto como identificar y, si es posible, remediar errores anteriores.

Las pruebas de auditoría deben ser normalmente suficientes como para mostrar si la condición está muy difundida. Solamente en circunstancias especiales el equipo de auditoría debe comprometer sus limitados recursos humanos más allá de lo razonable para demostrar que el asunto requiere atención.

- Identificación y solución de asuntos legales.

El oportuno reconocimiento y solución de asuntos legales es parte esencial de la labor de auditoría y afecta la esencia de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones relacionados. La auditoría debe efectuarse reconociendo completamente los requerimientos estatutarios relativos a la autoridad y operaciones de la entidad. La auditoría será incompleta si existen asuntos legales que no se reconocen ni resuelven.

- Determinación de los efectos o importancia de la deficiencia.

Debe considerarse completamente los efectos o importancia de la deficiencia en la forma en que la entidad lleva a cabo sus programas. El auditor estará interesado no sólo en el resultado inmediato, sino en los efectos colaterales, intangibles, de largo alcance u otros efectos, tanto reales como potenciales.

Cuando sea posible, debe determinarse los efectos financieros o pérdida causada por una deficiencia identificada. Tales determinaciones demuestran la necesidad de medidas correctivas y facilitan la presentación de un informe convincente.

- Obtención de comentarios de personas u organismos directamente interesados que pueden estar afectados en forma adversa por el hallazgo.

Ningún informe de auditoría debe ser emitido en forma definitiva sin escuchar a los responsables de la entidad auditada y dándoles oportunidad de presentar pruebas documentadas. Este enfoque, además de ser equitativo a los servidores públicos, sirve para proteger a los auditores contra la posibilidad de que se esconda alguna documentación pertinente hasta después de la presentación del informe, produciéndola luego para contradecir su contenido.

- Determinación de las conclusiones de auditoría en base de la evidencia reunida.

En base de toda la evidencia de auditoría reunida a través de condiciones, criterios, causas, efectos, comentarios de la entidad u otra información el auditor llega a conclusiones concretas sobre la situación o deficiencia revisada.

- Determinación de posibles acciones correctivas o recomendaciones para mejoras.

Los hallazgos y conclusiones normalmente deben estar seguidos por recomendaciones a los funcionarios responsables para corregir la deficiencia o evitar su reaparición. Por otra parte, el estudio del problema por el auditor generalmente será lo suficientemente amplio como para permitirle hacer sugerencias constructivas acerca de las medidas correctivas apropiadas que se deben tomar.

### **3. Estructura de los informes con hallazgos, conclusiones**

La presentación de los hallazgos puede ser:

#### **Por unidades**

Para facilitar la lectura, comprensión e inclusive la asignación de responsabilidades, el conjunto de hallazgos cuya fuente como ya se explicó son las "deficiencias" y "excepciones", se deberán separar por grupos correspondientes a cada Unidad Administrativa u Operativa de la Entidad, en donde aparecieron o a la que se ve principalmente afectada. Cuando esta división sea impráctica o difícil, se podrá hacer la separación por cada sistema de administración.

#### **Por importancia**

Una vez efectuada la separación anterior, deberá hacerse una clasificación por importancia de cada hallazgo, dentro de cada unidad.

Una vez hecha la clasificación por importancia, se deberá proceder a redactar cada recomendación siguiendo las siguientes pautas.

#### **Encabezamientos**

Se deberán agrupar bajo títulos generales que llamen la atención al lector por la importancia de las palabras utilizadas.