



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

PARTE N° V

AUDITORIA ESPECIAL

PROYECTO BID/CGR

MANAGUA – NICARAGUA
JULIO, 2009

INDICE

Capítulo XIV	
Visión general de la Auditoría Especial	1
1. Concepto y alcance de Auditoría Especial	2
2. Utilidad o beneficio de la Auditoría Especial	3
3. Objetivos de la Auditoría Especial	4
4. Proceso de Auditoría Especial	4
Capítulo XV	
Fase I. Planeación de Auditoría Especial	6
1. Planificación Previa	9
1.1 Auditoría sobre contratación de bienes y servicios	10
1.2 Auditoría para verificar hallazgos de auditoría determinados por Unidades de Auditoría Interna o Firmas de Contadores Independientes	11
1.3 Auditorías Especiales de seguimiento a recomendaciones de Auditorías internas o externas	11
1.4 Auditorías sobre hechos denunciados	12
2. Comprensión de la Entidad	12
3. Evaluación de Cumplimiento legal y reglamentario	13
4. Evaluación de Control Interno	14
5. Estrategia de auditoría	15
6. Programas de Auditorías	16
Capítulo XVI	
Fase II. Ejecución de Auditorías	17
1. Actividades de la Fase II de Ejecución de auditoría	18
2. Técnicas de auditoría	19
3. Evidencia de auditoría	19
4. Papeles de Trabajo	20
4.1 Tipos de papeles de trabajo	20
4.2 Índice de papeles de trabajo	21
4.3 Papeles de trabajo específico	23

Capítulo XVII

Fase III. Informe y comunicación de resultados 24

- 1. Estructura del informe 26
- 2. Comunicación de resultados 29

Anexos

Modelos de programas y cédulas de trabajo 29

- 1. Programa de auditoría 31
 - 1.1 Programa de Adquisiciones de bienes y servicios 31
 - 1.2 Programa de Auditoría de seguimiento 34
 - Programa de hechos denunciados 36
- 2. Modelo de cédulas 37
 - 2.1 Matriz de contrataciones de bienes y servicios 37
 - 2.2 Cédula de revisión de expedientes de adquisiciones 38
 - 2.3 Cédula resumen de seguimiento a recomendaciones 39
 - 2.4 Cédula de verificación de recomendaciones 40
 - 2.5 Cédula resumen de recomendaciones no cumplidas 42
- 3. Modelos de cartas 42
 - 3.1 Carta de indagación con abogados 42
 - 3.2 Carta de salvaguarda 43
- 4. Modelos de informes 44
 - 4.1 Informe de auditoría de ingresos y egresos 44
 - 4.2 Informe de cumplimiento legal 45
- 5. Guías de chequeo de auditoría de seguimiento 46

CAPITULO XIV
VISION DE LA AUDITORIA ESPECIAL

Capítulo XIV

Visión General de la Auditoría Especial

1. Concepto y alcance

La Auditoría Especial se puede definir como la verificación, estudio y evaluación de aspectos limitados o de una parte de las operaciones y transacciones financieras o administrativas, con posterioridad a su ejecución, aplicando las técnicas y procedimientos de la auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia del examen, con el objeto de evaluar el cumplimiento de políticas, normas y programas y formular el correspondiente informe que debe contener los hallazgos encontrados, las disposiciones legales incumplidas, comentarios, conclusiones, recomendaciones.

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 determinar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables y por lo general comprende:

1. Auditorías a estados financieros preparados en conformidad con una base general de contabilidad que no sean los principios de contabilidad generalmente aceptados;
2. Auditorías puntuales a elementos, cuentas, o ítems específicos de un estado financiero;
3. Auditorías de cumplimiento de aspectos de convenios contractuales o requerimientos reglamentarios relativos a los estados financieros auditados;
4. Auditorías de Seguimiento a recomendaciones de Informes de Auditoría
5. Auditorías de procesos de contrataciones de bienes y servicios
6. Auditorías para la verificación de Hallazgos determinados por las Unidades de Auditoría Interna y/o Firmas de Contadores Públicos.
7. Auditorías sobre hechos denunciados
8. Auditorías al Control Interno

Asimismo, se efectúan exámenes especiales para evaluar los planes y calidad de las auditorías efectuadas por Unidades de Auditoría Interna, del registro de los bienes del Estado y de cualquier índole conforme a las atribuciones conferidas en el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (SAS # 62) establecen que como Auditorías Especiales se clasifican:

- Estados financieros preparados de conformidad con bases de contabilidad distintas a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- Elementos, cuentas o partidas de un estado financiero
- Cumplimiento con provisiones de acuerdos contractuales o requerimientos reguladores relacionados con estados financieros auditados.
- Presentaciones financieras para cumplir con acuerdos contractuales o provisiones reguladoras
- Información financiera presentada en formas prescritas o cédulas que requieren de una forma prescrita del informe del auditor.

En concordancia con lo antes expuesto, las auditorías especiales pueden incluir una combinación de objetivos financieros, operativos y de cumplimiento o restringirse a uno de ellos, dentro de un área o aspecto específico.

A través de las auditorías especiales se verifica de manera específica el cumplimiento de leyes, reglamentos y disposiciones:

- a) Manejo financiero de recursos por una entidad gubernamental durante un periodo determinado, en relación con la normativa legal y disposiciones reglamentarias que le son aplicables a la gestión examinada.
- b) Cumplimiento de la ejecución del presupuesto con relación a la normativa, disposiciones legales y reglamentarias.
- c) Cumplimiento de la normatividad legal en los procesos de licitación para contratación de obras y adquisición de bienes o servicios.
- d) Cumplimiento de contratos para la adquisición de bienes o servicios y obras públicas que llevan a cabo las entidades gubernamentales.
- e) Denuncias de diversa índole que incluyen indicios de errores, irregularidades y actos en los cuales podrían presumirse hechos ilícitos.

El alcance de la Auditoría Especial comprende la revisión específica de una operación en particular, una cuenta o rubro de los estados financieros; verificar el movimiento financiero y las operaciones de las entidades estatales para juzgar su legalidad, propiedad y corrección; evaluación de proyectos con base en los objetivos previstos y resultados alcanzados; verificación del cumplimiento de leyes, reglamentos y disposiciones, informar sobre los resultados obtenidos.

2. Utilidad o beneficio de la Auditoría Especial

La auditoría especial independientemente de su objetivo contribuye al mejoramiento de los controles internos en las entidades públicas, a través del examen de una parte de las operaciones que se considera crítica o afectada negativamente en su desarrollo, para proveer un ambiente de transparencia en el manejo de los recursos públicos, permitiendo de esta manera la existencia de un ambiente de control donde se incentiva y procura la probidad de los funcionarios públicos.

3. Objetivos de Auditoría Especial

Los objetivos más importantes que se trata de alcanzar a través de la auditoría especial son:

- Conocer el movimiento financiero y las operaciones de las entidades estatales, organismos sujetos a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para juzgar su legalidad, propiedad y corrección.
- Evaluar el cumplimiento de Leyes, normas y demás disposiciones reglamentarias.
- Verificar la transparencia en el manejo de los recursos públicos.
- Determinar la coherencia en los procesos de proyectos, con relación a los objetivos inicialmente previstos y los resultados alcanzados.
- Verificar el cumplimiento de objetivos y programas propuestos en la planificación del proyecto mediante la constatación del cumplimiento del diseño, especificaciones técnicas, razonabilidad y oportunidad de las modificaciones aprobadas con relación a los objetivos contractuales.
- Aumentar la eficacia de los sistemas de administración, controles internos implantados, estableciendo la manera en que los responsables de la planificación, organización, dirección, control de las actividades, procesos y los titulares de una entidad pública, cumplen con sus obligaciones.
- Mejorar la pertinencia, oportunidad, confiabilidad y razonabilidad de la información gerencial analizando si está acorde con los objetivos trazados y permite la toma de decisiones en pro de una gestión transparente.
- De ser el caso conforme a los resultados, pronunciarse sobre los resultados obtenidos y establecer las responsabilidades de carácter administrativo, civil y las presunciones de responsabilidad penal a que haya lugar.

4. Proceso de auditoría especial

El método general para realizar una auditoría especial es similar al utilizado en la práctica de una auditoría financiera y el mismo está en correspondencia con las normas, técnicas y procedimientos de auditoría, los cuales se desarrollan a través de programas de trabajo.

El desarrollo de la auditoría comprende las fases de:

Fase I Planeación

Fase II Ejecución

Fase III Informe de Auditoría

Este proceso de auditoría deberá ejecutarse bajo el marco normativo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental:

- a) Normas Generales aplicables al trabajo de auditoría NAGUN 2.10 a NAGUN 2.90
- b) Normas de Auditoría Especial NAGUN 6.10 a NAGUN 6.30

Las NAGUN determinan un marco general aplicable, pero es conveniente tener claridad respecto a que es deseable que el auditor gubernamental que se involucre en estas tareas, posea amplia experiencia en evaluación de controles internos, preferiblemente adquirida en auditorías o evaluaciones de sistemas de administración. Además, debe ser muy imaginativo, convincente, analítico, objetivo y tener vocación para trabajar en equipos multidisciplinarios.

El proceso de auditoría especial deberá ser ejecutado con apego a los procedimientos contenidos en la parte I de este manual en lo que sea aplicable a los pasos de Planeación, Ejecución e informe, en los cuales está inmerso el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Cumplimiento del debido proceso cuyos procedimientos y requisitos se detallan en el MAG Parte I en su capítulo III “Proceso de Auditoría Gubernamental”, sección B, numeral 4.
- b) Cumplimiento del control de calidad a todo el proceso de auditoría, para lo cual deberá cumplirse lo establecido en el MAG Parte I, Sección B “Control de Calidad”.

De igual forma en dependencia de la naturaleza y alcance de cada auditoría el Auditor Gubernamental se podrá auxiliar de los procedimientos de cada fase contenidas en el presente Manual:

NATURALEZA Y ALCANCE	UBICACIÓN EN EL MAG
Auditoría Especial de Ingresos y Egresos	Parte II Auditoría Financiera
Auditoría de rubros específicos de estados financieros	Parte II Auditoría Financiera
Auditoría Especial de Control Interno	Parte X Guía de Evaluación de Control interno
Auditoría Especial sobre ejecución de Proyectos	Parte VII Auditoría de Obra Pública
Auditoría Especial a la ejecución de presupuesto	Parte XI Guía de Auditoría de Presupuesto
Auditoría Especial de Deuda Pública	Parte XIV Guía de Aud. Deuda Pública
Auditoría de ingresos y egresos en municipalidades	Parte XII Guía de Auditoría Municipal

CAPITULO XV
PLANEACION DE AUDITORIA ESPECIAL

Capítulo XV

Planeación de Auditoría Especial

La planeación de la auditoría especial requiere de información puntual de los hechos o las actividades objeto del examen, para lo cual es importante disponer de suficiente información que permita llevar a efecto dicha planeación.

La Planeación de la auditoría especial comprende las actividades siguientes:

- Planeación Previa
- Comprensión de la Entidad
- Evaluación del Cumplimiento Legal y Reglamentario.
- Evaluación del Control Interno.
- Estrategia de Auditoría
- Programas de Auditoría.

Este proceso de Planeación debe realizarse con apego a lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental NAGUN 2.20 (Normas generales del trabajo de auditoría) y NAGUN 6.10

NAGUN 6.10 - A PLANEACION ESPECÍFICA

La auditoría especial debe ser debidamente planeada con el propósito de alcanzar los objetivos definidos para cada examen, de manera eficiente y eficaz.

1. Al planear la auditoría especial debe definirse claramente los objetivos específicos, el alcance de la auditoría y la metodología a utilizar, para determinar la naturaleza oportunidad y extensión de los procedimientos a ser aplicados, con el propósito de obtener evidencia suficiente, competente y pertinente para alcanzar los objetivos de auditoría.
2. Durante la planeación se debe obtener un conocimiento claro y detallado de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables a las operaciones, actividades o unidades organizacionales a examinar, una comprensión específica de los procedimientos de control diseñados y utilizados en las actividades, áreas o entidades relacionadas con el objeto del examen.
3. Deberá obtenerse el suficiente entendimiento de los alcances, y regulaciones aplicables a convenios contractuales que le permitan su posterior evaluación y determinar el grado de cumplimiento.
4. Para las auditorías especiales sobre los procesos de contrataciones de bienes y servicios, se deberá obtener el suficiente conocimiento y comprensión de:
 - a) El Plan Anual de contrataciones de la Entidad a auditar,

- b) Solicitudes de exclusión de procedimientos, o autorizaciones para contrataciones directas, inobservancias a la Ley de Contrataciones del Estado, adquisiciones e impugnaciones de procesos, tramitadas por la Dirección de Contrataciones de la Contraloría General de la República.
 - c) Revisión y comprensión del Manual de adquisiciones de la Entidad y de los procedimientos establecidos por los organismos financiadores de las compras de bienes y servicios en la entidad a auditar, de ser aplicable.
 - d) Creación oficial de la Unidad de Adquisiciones, integrantes de los Comités de Adquisiciones de la Entidad.
5. En las auditorías especiales para verificar hallazgos determinados por las Unidades de Auditorías Interna y Firmas de Contadores Públicos, se deberá obtener el informe respectivo y los correspondientes papeles de trabajo, para determinar:
- a) Alcances de la auditoría,
 - b) Análisis de los hallazgos,
 - c) Evidencias existentes,
 - d) Delimitación de los servidores y ex servidores públicos involucrados en el caso,
 - e) Preparación de la cédula matriz y los programas de trabajo sobre bases de mayor confiabilidad.
6. En las auditorías especiales de Seguimiento al cumplimiento de recomendaciones de informes de auditoría interna y externa (UAI, CGR, Firmas de Contadores Públicos Independientes); se deberá revisar:
- El informe al que se dará seguimiento, para identificación de las recomendaciones a verificar, así como el tiempo transcurrido entre la recepción del informe por la entidad de que se trate y el inicio programado de la auditoría.
 - Revisar el Plan y cronograma de cumplimiento de las recomendaciones elaborado por la Entidad, para comprobar las fechas estimadas de cumplimiento y servidores públicos responsables de implementación de las mismas.
 - Preparación de la cédula matriz que sirva de guía en la elaboración de los programas de auditoría.
7. En las auditorías especiales sobre Hechos denunciados se deberá considerar el análisis previo de las circunstancias, entre otros:

- a) La revisión de antecedentes de auditoría en el ente sujeto de auditoría,
- b) Reportajes o información sobre el caso en los medios de comunicación;
- c) Precisar objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo
- d) Determinación del alcance y oportunidad de las pruebas a realizar, tipo de transacciones o actividades señaladas en los hechos denunciados, y el tipo de procedimiento de auditoría más adecuado para la verificación y estudio de los hechos sujetos de auditoría.
- e) Identificación de las posibles fuentes de información para la obtención de las evidencias del caso.
- f) Elaboración de la cédula matriz que recopile los hechos denunciados en un orden lógico que facilite la preparación de los programas de auditoría.

8. Cuando se considere necesario, debe efectuarse la evaluación del control interno relacionado con el objetivo del examen. La evaluación del control interno debe llevarse a cabo tomando en cuenta las particularidades del examen.

A través de la evaluación del control interno, el auditor debe identificar el riesgo de control, definir la metodología aplicable y determinar la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas.

- Planeación Previa
- Comprensión de la Entidad
- Evaluación del Cumplimiento Legal y Reglamentario.
- Evaluación del Control Interno.
- Estrategia de Auditoría
- Programas de Auditoría

1. Planeación Previa

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.

Comprende estudiar los antecedentes de la Entidad, revisión del archivo permanente de la institución, informes previos de auditoría interna y externa y cuando se trate de denuncias escritas por medios de comunicación y demás información proporcionada por los denunciantes; el auditor puede obtener información útil para determinar las áreas, procedimientos a investigar, así como de los servidores y ex servidores públicos y terceros relacionados.

En tal sentido se deberá efectuar revisión de documentos disponibles en la Contraloría General de la República, Unidades de Auditoría Interna, según sea el ente ejecutor de la auditoría; esta revisión varía en la información a recopilar y estudiar en dependencia del objeto de auditoría, por lo que se sugiere considerar los siguientes aspectos:

1.1 Auditorías sobre los procesos de contrataciones de bienes y servicios

Para auditorías especiales sobre proceso de adquisiciones, se deberá obtener información sobre

- a) El Plan Anual de contrataciones de la Entidad a auditar,
- b) Exclusión de procedimientos o autorizaciones para contrataciones directas, impugnaciones de procesos, registradas en la Dirección de Contrataciones de la Contraloría General de la República; para lo cual se deberá solicitar por escrito información a esta área, lo que permitirá conocer de previo los procedimientos con aprobación de exclusiones, montos, causas, etc.
- c) Preparación y presentación de los requerimientos preliminares de información que debe incluir:
 - Manual de adquisiciones de la Entidad y de los procedimientos establecidos por los organismos financiadores de las compras de bienes y servicios en la entidad a auditar, a efectos de analizarlo y comprender sus procedimientos.
 - Documentos que evidencien la creación oficial de la Unidad de Adquisiciones,
 - Nombres de los integrantes de los Comités de Adquisiciones de la Entidad.
 - Documento que demuestre el nombramiento y acreditación de los miembros de los Comités, que permitirá determinar con propiedad los servidores involucrados.
 - Datos generales de los miembros de los Comités, tales como:
 - Nombres y 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

1.2 Auditorías para verificar hallazgos determinados por las Unidades de Auditorías Interna y Firmas de Contadores Públicos

Se deberá obtener el informe respectivo y los correspondientes papeles de trabajo, para determinar:

- a) Alcances de la auditoría, procedimientos realizados, extensión de las pruebas
- b) Análisis de los hallazgos,
- c) Revisión de las evidencias contenidas en los papeles de trabajo, para determinar el respaldo adecuado del informe, verificando que para cada hallazgo exista la evidencia suficiente, competente y pertinente, y valorar la utilidad en la auditoría especial de verificación.
- d) Delimitación de los servidores y ex servidores públicos involucrados en el caso, y verificación del cumplimiento del debido proceso, para lo cual se deberá solicitar sus datos generales, tales como
 - Nombres y 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
- e) Verificación del cumplimiento del debido proceso en la auditoría realizada que comprende entre otras diligencias mínimas las siguientes: Notificación de inicio, acceso a la información acreditada en el proceso administrativo, comunicación constante con los servidores y ex servidores de la Entidad auditada, comunicación de resultados preliminares de auditoría; debiendo efectuar revisión y análisis de las respuestas de hallazgos para obtener mayor información al respecto

1.3 Auditorías especiales de Seguimiento al cumplimiento de recomendaciones de informes de auditoría interna y externa (UAI, CGR, Firmas de Contadores Públicos Independientes):

Los pasos previos deberán incluir:

- a) Obtener el informe al que se dará seguimiento, para identificación de las recomendaciones a verificar, así como el tiempo transcurrido entre la recepción del informe por la entidad de que se trate y el inicio programado de la auditoría.

- b) Revisar el Plan y cronograma de cumplimiento de las recomendaciones elaborado por la Entidad, para comprobar las fechas estimadas de cumplimiento y los servidores públicos o ex servidores responsables de las áreas afectadas a cargo de quienes estaría la implementación de las recomendaciones, a quienes se les dará parte en cumplimiento del debido proceso.

1.4 Auditorías especiales sobre Hechos denunciados

Se deberá considerar el análisis previo de las circunstancias, entre otros:

- a) La revisión de antecedentes de auditoría en el ente sujeto de auditoría, en relación con auditorías anteriores con hallazgos similares a los hechos denunciados, y debilidades de control interno detectados, lo que permitirá precisar objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo
- b) Reportajes o información sobre el caso en los medios de comunicación;
- c) Determinación del alcance y oportunidad de las pruebas a realizar, tipo de transacciones o actividades señaladas en los hechos denunciados, y el tipo de procedimiento de auditoría más adecuado para la verificación y estudio de los hechos sujetos de auditoría.
- d) Determinar las áreas involucradas en los hechos denunciados, a efectos de identificar a los posibles servidores y ex servidores involucrados así como a terceros relacionados, a quienes se les dará parte en cumplimiento del debido proceso; para lo cual se deberá solicitar los datos generales tales como:
- Nombres y 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
- e) Identificación de las posibles fuentes de información para la obtención de las evidencias del caso.

2. Comprensión de la Entidad

La Planeación de la auditoría especial requiere de un estudio preliminar en la entidad a auditar para conocer la naturaleza de las operaciones, estructura organizativa, funciones, normativas, leyes y volumen de las operaciones a auditar, a fin de lograr una Planeación ajustada a la realidad y objetivos establecidos.

La comprensión de la entidad o área a examinar constituye la actividad inicial del equipo encargado para desarrollar la auditoría especial y para ello se requiere la obtención de información básica para lograr un apropiado entendimiento de los aspectos a auditar.

La comprensión del área o aspecto específico a auditar incluye la obtención de información sobre:

- Naturaleza y base legal de la entidad
- Estructura orgánica, líneas de autoridad y responsabilidad en el área o aspecto a auditar
- Funcionarios, ex funcionarios y terceros relacionados con las áreas a investigar, para lo cual se debe solicitar información sobre sus datos generales al área de Recursos Humanos, a efectos de tener información confiable de:
 - Nombres y apellidos
 - Nombramiento del Cargo que ocupa u ocupaba
 - Fecha de ingreso y/o salida del cargo
 - Número de cédula, número de empleado, RUC
 - Dirección domiciliar, teléfono
- Otros asuntos que podrían influenciar de forma externa o interna del caso a examinar.

Igualmente en esta etapa se pueden efectuar entrevistas con los funcionarios de la entidad y que son responsables o participan en la Planeación, Ejecución, Dirección y Seguimiento del área a revisar. Es oportuno solicitar información básica, tales como: Estados Financieros, Normativas, Procedimientos actualizados, entre otra información, a fin de que la misma sirva de insumo para la elaboración del Memorando de Planeación y de Entendimiento.

La entrevista con los funcionarios responsables del área, o aspecto a auditar permitirá elaborar los procedimientos de control interno, como instrumento de medición para verificar su cumplimiento y además para proponer recomendaciones constructivas que contribuyan al fortalecimiento de los controles institucionales; en este último aspecto descansa el valor agregado de la auditoría con enfoque especial.

Esta etapa es crucial para identificar los criterios de auditoría a utilizar, los cuales generalmente tienen relación con la normativa legal y otras disposiciones de carácter reglamentario, con el objetivo de definir las implicaciones legales que podrían derivarse de las situaciones o actos examinados.

De igual forma es de mucha ayuda para dar inicio al debido proceso de auditoría

3. Evaluación del cumplimiento legal y reglamentario

Las Normas de Auditoría Gubernamental NAGUN 6.10 – A numeral 2, establecen que el Auditor durante la planeación debe obtener un conocimiento claro y detallado de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables a las operaciones, actividades o unidades organizacionales, a examinar, una comprensión específica de los procedimientos de control diseñados y utilizados en las actividades, áreas o entidades relacionadas con el objeto del examen. Además las NAGUN 610-B indican:

NAGUN 610 – B CUMPLIMIENTO LEGAL Y REGLAMENTARIO

Se debe obtener una comprensión clara de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables al objeto o actividad a examinar, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de verificación a emplear.

Los resultados de la evaluación del cumplimiento legal específico de la actividad sujeta a examen son una base para preparar el programa de auditoría. Se debe documentar la ejecución del examen y comunicar los resultados a los funcionarios y empleados públicos relacionados.

En cumplimiento de lo establecido en las NAGUN se deberá obtener el suficiente entendimiento de los alcances, y regulaciones aplicables a convenios contractuales que le permitan su posterior evaluación y determinar el grado de cumplimiento.

Los resultados de esta evaluación permitirán la elaboración del Programa de Trabajo específico al área, cuenta o programa a examinar.

4. Evaluación del Control Interno

NAGUN 6.10 - C COMPRENSION Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Debe obtenerse un entendimiento suficiente del sistema de control interno del objeto de la auditoría especial, que sirva de base para su evaluación y también para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser aplicados en la auditoría especial. Se tomará en cuenta en lo aplicable, las normas aplicables a todos los tipos de auditoría y las particularidades del examen.

Dado el alcance limitado de este tipo de auditorías el auditor debe evaluar la conveniencia y alcance de la evaluación del control interno de las áreas, programas sujetos de auditoría; por lo que cuando se considere necesario, debe efectuarse la evaluación del control interno relacionado con el objetivo del examen y debe llevarse a cabo tomando en cuenta las particularidades del examen.

A través de la evaluación del control interno, el auditor debe identificar el riesgo de control, definir la metodología aplicable y determinar la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas.

Para obtener el entendimiento sobre los sistemas de control interno se pueden aplicar las técnicas indicadas en este Manual de Auditoría, parte X Guía de Evaluación de Control Interno. Estas técnicas consisten en los métodos siguientes: Narrativo, Cuestionarios y Flujogramas. La definición de cualquiera de ellos dependerá del nivel de experiencia del Personal y de las circunstancias particulares de cada área o aspecto auditado.

5. Estrategia de Auditoría

En la Planeación de la auditoría especial se debe definir la estrategia de auditoría lo que implica determinar los objetivos específicos, alcance y metodología de la auditoría, con el objetivo de establecer la oportunidad, alcance y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, necesarios para la recopilación de evidencias suficientes, competentes y pertinentes que permitan alcanzar los objetivos de auditoría.

En esta etapa una vez realizada la comprensión de la entidad, determinación de la legislación y normatividad aplicable y evaluado el control interno, se estará en condiciones de identificar si se requerirá la incorporación en el equipo de auditoría de especialistas según el área u objeto de la auditoría. Además se debe incorporar en el equipo de trabajo el especialista legal, para garantizar el debido proceso de auditoría.

Se requiere la aplicación de un enfoque y metodología que permita la calificación de riesgos inherentes, de control y de detección, que permitan detectar errores e irregularidades significativas que se encuentren incluidos en las actividades u operaciones bajo examen especial.

Como resultado de las actividades de Planeación se debe elaborar el Memorando de Planeación y de Entendimiento, el cual constituye el documento de soporte de las principales decisiones adoptadas con respecto a los objetivos, alcance y metodología a desarrollar en la auditoría especial.

Podemos afirmar que la fase de Planeación finaliza con la preparación del Memorando de Planeación y de Entendimiento, por lo que este documento es el producto de esa fase de la auditoría.

El Memorando de Planeación y de Entendimiento es elaborado por el Auditor Encargado en conjunto con el Supervisor de Auditoría, revisado y autorizado por el Responsable de Departamento o Delegado (CGR), Auditor Interno o Socio Gerente de Auditoría. El Memorando de Planeación y de Entendimiento incluirá la información siguiente:

- Objetivos y alcance del examen
- Criterios de auditoría a utilizar
- Información administrativa
- Procedimientos de auditoría a aplicar
- Presupuesto de tiempo
- Personal asignado
- Tipos de Informes a emitir
- Fechas tentativas de presentación de informes

6. Programas de Auditoría

Los programas de Auditoría Especial describen específicamente la forma de ejecución de la auditoría. Contienen de forma ordenada y coherente las diferentes actividades para desarrollar los procedimientos de auditoría que permitan cumplir con los objetivos de auditoría previamente establecidos.

Los programas de auditoría son los medios que relacionan los objetivos propuestos para una auditoría específica con la ejecución real del trabajo; identifican la información que debe recopilarse y los procedimientos para alcanzar tales objetivos.

Debido a su importancia los programas de trabajo deben planificarse con el máximo cuidado profesional y con la debida flexibilidad, que permita modificar la orientación en la ejecución de un programa cuando las circunstancias así lo requieran.

En auditorías especiales es conveniente la elaboración de la cédula matriz que recopile los aspectos sujetos de auditoría, hechos denunciados, contrataciones de bienes y servicios a auditar, proyectos, deficiencias y recomendaciones a las que se dará seguimiento, según corresponda al alcance y objetivo de la auditoría, lo que permitirá determinar los procedimientos y detallarlos en un orden lógico en los programas de auditoría.

CAPITULO XVI
EJECUCION DE LA AUDITORIA

Capítulo XVI

Ejecución de la Auditoría Especial

Esta fase igual que en los otros tipos de auditoría se inicia con el desarrollo de los programas de auditoría, que comprende la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría para la obtención de evidencias suficientes, competentes y pertinentes, de los hallazgos de auditoría, y el desarrollo de los procedimientos del debido proceso.

La ejecución del trabajo de auditoría consiste en una serie de actividades que se realizan de manera lógica y sistemática para que el auditor gubernamental reúna los elementos informativos necesarios y suficientes para aplicar sus pruebas selectivas.

1. Actividades de la fase de ejecución

Las actividades que se realizan en la fase II de auditoría Especial “Ejecución de Auditoría” son:

a) Recopilación de datos

El auditor debe recopilar la información y documentación para el análisis del área, rubro a revisar; de los informes o de los hechos a los que debe dar seguimiento, para lo cual debe ser cuidadoso y explícito en la formulación de sus solicitudes.

b) Registro de datos

Se lleva a cabo en cédulas de trabajo, en las que se asientan los datos referentes al análisis, comprobación y conclusión sobre los conceptos a revisar.

c) Análisis de la información

Consiste en la desagregación de los elementos de un todo para ser examinados en su detalle, y obtener un juicio sobre el todo o sobre cada una de sus partes.

La profundidad del análisis estará en función del objetivo planteado y en relación directa con el resultado del estudio y evaluación de control interno. Si las áreas o rubros a revisar muestran irregularidades relevantes que pudiesen constituir posibles responsabilidades, el análisis será más extenso.

d) Evaluación de los resultados

La evaluación de los resultados sólo es posible si se toman como base todos los elementos de juicio suficientes para poder concluir sobre lo revisado y sustentados con evidencia documental que pueda ser constatada, y no basarse en suposiciones.

Esta conclusión se asentará en los papeles de trabajo diseñados por cada auditor gubernamental y, en caso de determinarse irregularidades, se incluirán en cédulas de observaciones, en las que además se describirán sus causas y efectos, las disposiciones normativas que se incumplen, transgreden u omiten, y las recomendaciones preventivas y correctivas.

2. Técnicas de Auditoría Especial

Son los recursos que el Auditor utiliza durante la auditoría especial y evaluación específica de las operaciones o actividades de una entidad, organismo o empresa, para llegar a conclusiones y recomendaciones. Entre estas técnicas destacamos: Análisis, comparación, comprobaciones, cálculos, recuentos físicos, conciliaciones, confirmaciones, indagaciones, inspecciones, observación, muestreo, rastreo, fotografías, declaraciones testimoniales, notificaciones.

Adicionalmente en dependencia de los hallazgos encontrados el Auditor Gubernamental y los servidores públicos que realizan la auditoría pueden auxiliarse de técnicas de:

- a) Declaración o entrevistas testimoniales
- b) Peritaje de laboratorio de criminalística
- c) Obtención de microfilm de cheques y documentos bancarios cobrados
- d) Certificación del Registro Público de la Propiedad
- e) Cosa juzgada

3. Evidencias de Auditoría Especial

Las evidencias deben cumplir los requisitos de suficiencia, pertinencia y competencia y son obtenidas a través de la aplicación de pruebas sustantivas y de cumplimiento del conjunto de técnicas aplicables a una Operación o Actividad determinada, para determinar si de hecho existe un problema o una situación que afecta la economía, eficiencia, eficacia y en general la transparencia en el manejo de los recursos públicos.

Las evidencias a obtener por parte del Auditor se deben apegar a lo establecido en el Art. 26, numeral 4 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, ya que dicha evidencia debe obtenerse a través de medios legales, caso contrario, no serán válidas y en consecuencia, no producirán ningún efecto en el proceso de la auditoría.

Las pruebas de cumplimiento están dirigidas a verificar la aplicación efectiva de los procedimientos de control interno y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales.

Las pruebas sustantivas (pruebas de detalle y procedimientos analíticos) están relacionados con montos y son de dos tipos: procedimientos analíticos y pruebas de detalle sobre transacciones y saldos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría para detectar errores importantes en los estados financieros, reportes y procesos administrativos.

Cobra importancia la opinión del Asesor Legal para que la evidencia cumpla con los requerimientos formales y jurídicos existentes, así como para la certificación de copias o fotocopias obtenidas como pruebas.

4. Papeles de Trabajo

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.

El número de cédulas a utilizar dependerá de la amplitud de las operaciones revisadas y de la profundidad con que sean analizadas. Lo importante es el ordenamiento lógico que se les dé dentro de los expedientes de auditoría y la anotación de la conclusión a la que se llegó.

En el proceso de auditoría se deberán elaborar los archivos de papeles de trabajo que sustenten la labor de auditoría, conforme los requisitos, técnicas, aplicación de índices y forma de organización sugeridas en la parte I de este Manual de Auditoría Gubernamental, en la sección B numeral 2.

4.1 Tipos de papeles de trabajo

- Archivo Permanente: Se deberá actualizar o elaborar (si no existe) el Expediente Continuo de Auditoría (Archivo Permanente); cuyo contenido se refiere en la parte I de este Manual, Capítulo 3, sección B, numeral 2.6 y 2.7 .
- 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.

4.2 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 Entrevistas
 - VI-2-1 Se asignará un número subsecuente por cada entrevistado
 - VI-2-1/1 Citatoria para rendir entrevista
 - 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

4.3 Papeles de trabajo específico

Una lista, no exhaustiva, de papeles de trabajo corrientes, referidos a una auditoría especial es la siguiente:

- A Cédula matriz de recomendaciones, de hallazgos determinados en informes de auditoría interna o externa, hechos denunciados, contrataciones de bienes y servicios, (según el tipo de auditoría).
- A-1 Programas de trabajo.
- A-2-n Cédulas de cumplimiento/verificación de cada hallazgo, recomendación, etc.
- A-2-1 Evidencia obtenida, de cada hecho auditado.
- A-2-2 Pruebas de la evidencia y resultados obtenidos.
- A-2-3 Confirmaciones recibidas.
- A-2-4 Declaraciones y manifestaciones.
- A-2-5 Otros documentos relacionados directamente.

CAPITULO XVII
INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Capítulo XVII

Informe y Comunicación de Resultados

Concluida la etapa de realización del examen se efectuará una reunión para revisión de resultados, con asistencia de los miembros del equipo de auditoría, integrado para estructurar el Informe de auditoría y definir plazos de entrega.

El informe de auditoría especial es el producto de las labores realizadas por el equipo designado para la ejecución de una auditoría a una determinada área o aspecto específico; constituye el documento que emitirá la Contraloría General de la República o Unidad de Auditoría Interna Gubernamental en el que constan los resultados del control externo posterior efectuado en cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

El informe constituye un elemento muy importante y en su elaboración deberán participar conjuntamente el Auditor Encargado, Supervisor, Asesor Legal, Responsable de Departamento de auditoría o Delegado; o en su caso el Auditor Interno

Las Normas de Auditoría Gubernamental establecen las siguientes normas respecto al informe de auditoría Especial:

NAGUN 6.30 - A INFORME DE AUDITORÍA ESPECIAL

El auditor gubernamental deberá preparar el informe de auditoría especial y comunicar los resultados a la administración de la entidad y otros usuarios relacionados.

1. El informe deberá contener al menos los siguientes párrafos:
 - a) Introdutorio que señale el objeto del examen, referido a las actividades puntuales de una entidad o de operaciones específicas que podrían involucrar a varias entidades.
 - b) Los antecedentes que dieron lugar a la auditoría especial.
 - c) Fundamento legal de la auditoría.
 - d) Los objetivos específicos del examen,
 - e) El alcance del examen, señalando que se realizó de acuerdo con las NAGUN, los tipos de evidencia obtenida, el período, dependencias revisadas y otra información relevante.
 - f) Los procedimientos de auditoría utilizados para alcanzar los objetivos de auditoría, así como los procedimientos legales aplicados como garantía del debido proceso: Notificación del inicio de la auditoría, declaraciones testimoniales, notificación y contestación de hallazgos, solicitud de ampliación de términos, entre otros aspectos.

- g) Limitaciones al alcance de la auditoría especial, producida por disposiciones legales o condiciones establecidas en la credencial y otros, si los hubiere.
- h) Los hallazgos de auditoría estructurados en base a los atributos señalados en la NAGUN 2.80
- i) En el caso de indicios de responsabilidad civil o presunción de responsabilidad penal, identificar el monto del presunto daño económico al Estado como efecto en los hallazgos.

Las conclusiones en la cual se resume en caso de existir responsabilidades, el perjuicio económico y a quienes debe imputarse así como los artículos de la Ley Orgánica de la CGR y otras disposiciones legales incumplidas y los responsables de dichos incumplimientos.

1. Estructura del informe de auditoría

a) **Párrafo Introductorio:**

Se debe describir el objeto del examen, referido a las actividades puntuales de una entidad o de operaciones específicas de la entidad auditada.

b) **Antecedentes:**

En esta sección del informe se indica el origen de la revisión especial: Denuncia ciudadana, solicitud de la máxima Autoridad de la entidad estatal, cumplimiento a una disposición expresa de Ley o bien, revisión de informe derivado de revisiones efectuadas por las Unidades de Auditoría Interna.

c) **Fundamento Legal**

En este apartado se describirá la Ley que faculta al ente ejecutor de la Auditoría a realizarse, indicando el o los artículo(s) que correspondan a la Contraloría General de la República, Unidades de Auditoría Interna o Firma de Contadores Públicos.

d) **Objetivos específicos:**

Se describen los objetivos específicos de la auditoría especial, los cuales deberán guardar coherencia con los asuntos solicitados o referidos en los antecedentes del examen.

e) Alcance del examen:

Indicar que la auditoría especial se realizó de acuerdo con las NAGUN, los tipos de evidencia obtenida, el período auditado, entidades y/o dependencias revisadas así como cualquier otra información relevante que el Auditor considere conveniente.

f) Procedimientos de auditoría:

Se enuncian los procedimientos utilizados para alcanzar los objetivos de auditoría; dentro de esta categoría se describen también los procedimientos legales aplicados como garantía del cumplimiento al debido proceso: Notificación del inicio de la auditoría, declaraciones testimoniales, notificación y contestación de hallazgos, solicitud de ampliación de términos, entre otros aspectos.

g) Limitaciones al alcance:

Describir la existencia (si la hubiere) de alguna limitación en el desarrollo de la auditoría especial, producida por la falta de cumplimiento de las disposiciones legales o condiciones establecidas en la credencial y otros que se consideren apropiados revelar.

h) Hallazgos de auditoría:

Los resultados identificados como condiciones reportables deben ser estructurados como Hallazgos de Auditoría, identificando tales situaciones según los atributos establecidos en la NAGUN 2.80, siendo éstos: Condición, Criterio, Causa, Efecto, Recomendación, Comentarios de los Auditados y del Auditor de ser aplicable.

Para la consideración de las causas y los efectos, el auditor debe tomar en cuenta que:

- ❑ Las causas y los efectos están interrelacionados, por lo tanto el conocimiento del uno contribuye a comprender mejor el otro.
- ❑ El análisis de la información está orientado hacia la solución de los problemas, en consecuencia se requiere una habilidad especial para llegar a conclusiones lógicas.
- ❑ Cualquier efecto adverso de las debilidades de los sistemas de control debe ser cuantificado cuando el caso así lo exija.
- ❑ Las causas o los efectos pueden ser un hecho aislado o parte de un patrón que indique una desviación potencial del sistema.
- ❑ Las causas pueden ser externas al sistema o a la organización sometida a examen. Los efectos pueden así mismo ir más allá del sistema o de la organización auditada.

Siendo las conclusiones la expresión del juicio del auditor, es muy importante que sean respaldadas por suficiente evidencia, de manera que aún después de ser discutidas y analizadas por los responsables de la auditoría, prevalezcan por su exactitud y veracidad.

La dificultad para ubicar el origen de la observación va en proporción directa con la profundidad del aspecto revisado; es decir, la revisión superficial únicamente permite identificar causas inmediatas y, por ende, las recomendaciones propuestas por el auditor podrán mitigar parte de la problemática en la que posteriormente se volverá a incurrir; por su parte, una profundidad adecuada en la revisión permite llegar al origen de la observación y posibilita al auditor para plantear recomendaciones que den solución a la problemática.

i) Recomendaciones:

Son sugerencias expresadas por el auditor que procuran que las causas de las irregularidades o deficiencias no se repitan en iguales circunstancias. Estarán dirigidas a la máxima autoridad institucional a fin de que se tomen las acciones correctivas que correspondan. Deben redactarse en tono constructivo, señalando acciones que pueden ser implementadas dentro del ordenamiento jurídico-administrativo de la Entidad bajo control y a costos razonables.

Para que las recomendaciones incidan favorablemente en la mejora de las actividades y operaciones y, en su caso, elimine la recurrencia de las observaciones, se debe definir la problemática detectada, identificar las causas que la provocaron y las repercusiones a corto y mediano plazo en los procesos, actividades o unidades responsables que se interrelacionan con el concepto revisado.

j) Indicios de responsabilidad:

En el caso de indicios de responsabilidad civil o presunción de responsabilidad penal, identificar el monto del presunto daño económico al Estado como efecto en los hallazgos.

En el caso de indicios de responsabilidad administrativa se deberán identificar los casos de incumplimiento y la referencia a las disposiciones establecidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

k) Conclusiones:

En la cual se resuma en caso de existir posibles responsabilidades, el posible perjuicio económico y a quienes debe imputarse así como los artículos de la Ley Orgánica de la CGR y otras disposiciones legales incumplidas y los responsables de dichos incumplimientos.

2. Comunicación de Resultados

La comunicación de resultados es obligatoria en toda auditoría gubernamental para su cumplimiento se deberán observar los procedimientos contenidos en el MAG Parte I de este Manual, sección B “Fase II Ejecución de Auditoría”, numeral 4.

La participación del especialista en leyes es fundamental para garantizar el cumplimiento de los procedimientos legales pertinentes en el proceso de ejecución de la auditoría especial.

La comunicación de resultados persigue las siguientes finalidades:

- a. Ofrecer oportunidad para que presenten sus opiniones.
- b. Hacer posible que los auditores gubernamentales dispongan de toda la información y de las evidencias que haya, durante sus labores.
- c. Evitar que se presenten información o evidencia adicional, después de la conclusión de las labores de auditoría.
- d. Asegurar que las conclusiones resultantes de la auditoría sean definitivas.
- e. Facilitar el inicio inmediato de las acciones correctivas necesarias por parte del titular y funcionarios responsables, incluyendo la implantación de mejoras a base de las recomendaciones, sin esperar la emisión del informe.
- f. Asegurar que las conclusiones resultantes del examen sean definitivas.
- g. Posibilitar la restitución o recuperación inmediata de cualquier faltante de recursos financieros o materiales durante el curso del examen.
- h. Identificar los campos en que hay diferencia concreta de opinión ente los auditores y los funcionarios de la entidad, que no sean susceptibles de solución durante el curso de las labores de auditoría.

ANEXOS

1. Programas de auditoría

1.1 Programa de Auditoría de contrataciones de bienes y servicios

TIEMPO ESTIMADO	C O N C E P T O	TRABAJO COMPLETADO		
		INDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>I. Objetivos</p> <p>Determinar el cumplimiento legal en los procesos de contrataciones de bienes y servicios en el período comprendido del ---- al -----</p> <p>Verificar que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Los procesos de adquisiciones se hayan cumplido los requisitos de ley, b) que existan expedientes debidamente documentados c) que existan evidencia de las adquisiciones, d) que las adquisiciones sean para uso de la entidad 			
	<p>II. Procedimientos</p> <p>A/1 Elabore cédula matriz del Plan de adquisiciones de la entidad que indique:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Número b) Descripción de la adquisición c) Monto disponible d) Monto ejecutado e) Fuente de financiamiento f) Modalidad de compra g) Fecha programada de adquisición h) Fecha programada de ejecución i) Adjudicado a <p>A/2 Solicite información sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Documento que compruebe la creación de la unidad de adquisiciones b) Nombramiento del responsable de la unidad de adquisiciones c) Miembros de los Comités de: compras, licitación. 			

TIEMPO ESTIMADO	C O N C E P T O	TRABAJO COMPLETADO		
		INDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>A/3 Solicite los expedientes de adquisiciones de proceso de compra por cotización, y efectúe cédula de cumplimiento de los requisitos y contenido, compruebe que contenga:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La designación de número correlativo único que identifique la adquisición b) Original de orden de compra c) Verificación de presupuesto disponible debidamente firmado y sellado por el responsable de presupuesto d) Copia de solicitudes de compra por cotización, e) Cotizaciones de oferentes f) Copia de inscripción en el registro de oferentes g) Copia de garantías si procede h) Cuadro comparativo de ofertas i) Evaluación del Comité que corresponda j) Orden de compra o contrato k) Documento de adjudicación l) Documento en entrada a almacén o de recepción a conformidad de servicios m) Constancia final de recepción. <p>A/4 Solicite los expedientes de procesos de licitaciones y compruebe:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Establecimiento de pliego de bases b) Establecimiento de términos de referencia c) Invitación a oferentes d) Copia de inscripción en el registro de oferentes e) Copia de garantías de mantenimiento de ofertas f) Cuadro comparativo de ofertas g) Evaluación del Comité que corresponda h) Orden de compra o contrato i) Documento de adjudicación j) Notificación de la adjudicación k) Documento en entrada a almacén o de recepción a conformidad de servicios 			

TIEMPO ESTIMADO	C O N C E P T O	TRABAJO COMPLETADO		
		INDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>A/5 Efectúe revisión selectiva de los procesos de compra por cotización de bienes y compruebe:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Montos pagados vs montos aprobados según orden de compra y oferta b) Montos aprobados según factura vs montos disponible en el POA y presupuesto c) Solicitudes de pago debidamente aprobados, en base a requisitos de contrato y forma de pago contratada d) Verificación física de las adquisiciones de bienes comparando con las especificaciones técnicas de la orden de compra y la de facturación e) Verificación física de la asignación al área solicitante, debidamente documentada <p>A/6 Efectúe revisión selectiva de los procesos de compra de servicios por cotización y/o licitación y compruebe:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Montos pagados vs montos aprobados según contrato b) Montos aprobados según contrato o factura vs montos disponible en el POA y presupuesto c) Solicitudes de pago debidamente aprobados, en base a requisitos de contrato y pagos en base a avance comprobado si procede d) Verificación física de las adquisiciones, comparando con las especificaciones técnicas, obligaciones contractuales e) Verificación física de los documentos e informes en casos de consultorías f) Verificación de trabajos realizados y de la recepción a conformidad. <p>A/7 Verifique los documentos de las adquisiciones que hayan recibido aprobación de exclusión de procedimientos y compruebe las justificaciones presentadas a la CGR para la no aplicación de los procedimientos de Ley</p> <p>A/8 Investigue las causas de procesos no iniciados estando en fecha de cumplimiento y analice las mismas</p>			

1.2 Programa de Auditoría de Seguimiento

TIEMPO ESTIMADO	C O N C E P T O	TRABAJO COMPLETADO		
		INDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>I. Objetivos</p> <p>Determinar el grado de cumplimiento y aplicación de las recomendaciones dadas en informe de auditoría _____ de referencia _____</p> <p>Verificar que las áreas auditadas hayan atendido en los términos y plazos acordados, las recomendaciones planteadas en el (los) informes de las cédulas de observaciones de los informes emitidos en auditorías anteriores e informar el avance de su solventación.</p>			
	<p>II. Procedimientos</p> <p>S/1 Elabore cédula matriz de las recomendaciones, dadas en informes de auditoría interna o externa.</p> <p>S/2 Solicitar el cronograma de aplicación de las recomendaciones, para determinar las fechas de cumplimiento y el servidor responsable de su aplicación.</p> <p>S/3 Solicite a la máxima autoridad evidencia de las instrucciones brindadas para la aplicación de las recomendaciones</p> <p>S/4 Solicite los datos generales de los servidores y ex servidores relacionados con el cumplimiento de las recomendaciones y realice las notificaciones de inicio de auditoría.</p>			

TIEMPO ESTIMADO	C O N C E P T O	TRABAJO COMPLETADO		
		INDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>S/5 a S/n EFFECTÚE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO PARA VERIFICAR CADA UNA DE LAS RECOMENDACIONES CONTENIDAS EN (LOS) INFORME (S). EL PROGRAMA DEBERÁ DETALLAR PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE CADA UNA</p> <p>PARA LA ELABORACION DE PROCEDIMIENTOS PODRÁ AUXILIARSE DE LOS PROGRAMAS ESTÁNDAR CONTENIDOS EN LA PARTE II AUDITORIA FINANCIERA, IV A. OPERACIONAL, etc., EN DEPENDENCIA DEL TIPO DE RECOMENDACION</p> <p>Y OBTENGA LA EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE, PERTINENTE Y RELEVANTE QUE DEMUESTRE EL STATUS DE LAS RECOMENDACIONES Y SUSTENTEN SUS CONCLUSIONES</p> <p>S/n Cuantifique las recomendaciones no cumplidas y obtenga las justificaciones o aclaraciones correspondientes y el nivel de riesgo que implican su incumplimiento.</p> <p>S/n Evaluar los logros y mejoras alcanzadas como resultado de la aplicación de las recomendaciones.</p>			

1.3 Programa de auditoría especial sobre hechos denunciados

TIEMPO ESTIMADO	C O N C E P T O	TRABAJO COMPLETADO		
		INDICE PAPELES TRABAJO	POR	TIEMPO
	<p>I. Objetivos</p> <p>Verificar los hallazgos determinados en informe de auditoría (interna, o Firma de Contadores Públicos) de referencia _____, de fecha ----- para determinar la existencia de responsabilidades atribuibles a servidores, ex servidores públicos o terceros relacionados.</p>			
	<p>II. Procedimientos</p> <p>Matriz S/3</p> <p>S/4 Solicite los datos generales de los servidores y ex servidores relacionados con el cumplimiento de las recomendaciones y realice las notificaciones de inicio de auditoría.</p> <p>S/5 a S/n EFFECTÚE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO PARA VERIFICAR CADA UNA DE LAS RECOMENDACIONES CONTENIDAS EN (LOS) INFORME (S). EL PROGRAMA DEBERÁ DETALLAR PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE CADA</p> <p>III. Procedimientos finales</p>			

2.2 Cédula de Revisión de expediente de adquisiciones

ENTIDAD Cédula revisión de expedientes de adquisiciones Auditoría _____													Índice									
Código No.	Descripción	Monto Aprobado	Fuente financiera.	Orden de compra	Verificación <small>Presupuestaria</small>	Solicitud de cotización	Cotización de oferentes	Invitación oferentes	Copia de inscripción de <small>registro de proveedor</small>	Copia de garantías	Cuadro comparativo de ofertas	Evaluación del Comité Técnico	Resolución del Comité	Orden de compra o contrato	Recepción en almacén o <small>de servicios</small>	Constancia final de <small>ejecución</small>	Copia de pagos	Contrato o factura	Hecho por)		Fecha:	
																			Revisado por:	Fecha		

2.3 Cédula resumen de Seguimiento a recomendaciones

ENTIDAD Cédula resumen de recomendaciones aplicadas Auditoría Especial de Seguimiento de referencia	Índice
	Hecho por) Revisado por:
	Fecha: Fecha

Recomendación (1)	Situación Actual			Fecha de compromiso (5)	Servidor público encargado (6)
	Cumplida (2)	No cumplida (3)	En proceso (4)		

Procedimientos de llenado de la cédula:

1. **Recomendación:** Se anotará la recomendación contenida en el informe al que se da seguimiento, señaladas en el orden en que se presentan en este.
2. **Situación actual:** Se anotará la situación comprobada por los auditores a la fecha de la revisión, clasificada según el grado de implantación observada: cumplida (2), no cumplida (3) o en proceso (4) de encontrarse en proceso se deberá anotar el % de avance.
3. **Fechas de compromiso:** Se anotará las fechas de compromiso señaladas en el cronograma de cumplimiento preparado por la entidad para el cumplimiento de las recomendaciones.
4. **Servidor público encargado:** Se anotará el nombre del funcionario público señalado en el cronograma para la atención e implantación de la recomendación.

2.4 Cédula de verificación de recomendaciones

Las cédulas de seguimiento hacen referencia al avance en la atención de las recomendaciones hechas por el auditor y si las acciones implantadas por el área auditada permitieron la solución de la problemática. Las cédulas de seguimiento deben contener, además de la identificación de la auditoría, los siguientes datos:

- La observación a la cual se da seguimiento.
- Las acciones realizadas por el área auditada para dar solución a la problemática planteada.
- El juicio u opinión del auditor público para considerar solventada o no la observación.
- De ser el caso, el replanteamiento de la recomendación debidamente justificado.
- La fecha compromiso en la que el área auditada considera resolver las recomendaciones replanteadas.
- El nombre, cargo y firma del servidor público encargado de la atención de las recomendaciones replanteadas.

Las cédulas de seguimiento de observaciones deben ser comentadas con el responsable del área auditada; se incluirá también el nombre y la firma del auditor que realizó el seguimiento.

ENTIDAD	Índice
Cédula verificación de recomendaciones	
Auditoría Especial de Seguimiento de referencia	
Hecho por)	Fecha:
Revisado por:	Fecha

Recomendación (1)	Acciones realizadas (2)	Situación observada			Recomendaciones replanteadas (6)	Fechas de reprogramación (7)
		Cumplida (3)	No cumplida (4)	En proceso (5)		

2.5 Cedula resumen de recomendaciones no cumplidas

ENTIDAD	Índice																														
Cédula resumen de recomendaciones aplicadas																															
Auditoría Especial de Seguimiento a recomendaciones de informes de referencia _____																															
Hecho por)	Fecha:																														
Revisado por:	Fecha																														
<p>Conclusión:</p> <p>En la auditoría realizada, se dio seguimiento a las recomendaciones para determinar el avances, y se constató que (X) fueron atendidas; (X) no cumplidas y (X) se encuentran en proceso de aplicación. Además se determinaron (X) observaciones, por lo que el saldo a la fecha del presente informe es de (X) observaciones integradas de la siguiente forma:</p>																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;">Instancia fiscalizadora</th> <th style="width: 20%;">Número de recomendaciones</th> <th style="width: 20%;">Atendidas</th> <th style="width: 20%;">No cumplidas</th> <th style="width: 10%;">En proceso</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Contraloría General de la República</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Firma de Contadores Públicos</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Unidad de Auditoría Gubernamental</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Otras instancias</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">Total</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Instancia fiscalizadora	Número de recomendaciones	Atendidas	No cumplidas	En proceso	Contraloría General de la República					Firma de Contadores Públicos					Unidad de Auditoría Gubernamental					Otras instancias					Total				
Instancia fiscalizadora	Número de recomendaciones	Atendidas	No cumplidas	En proceso																											
Contraloría General de la República																															
Firma de Contadores Públicos																															
Unidad de Auditoría Gubernamental																															
Otras instancias																															
Total																															
<p>Clasificación: Alto Riesgo <input type="checkbox"/> Mediano Riesgo: <input type="checkbox"/> Bajo Riesgo total <input type="checkbox"/>.</p> <p>Antigüedad: Mayor a 18 meses <input type="checkbox"/> de 6 a 18 meses: Menor a 6 meses <input type="checkbox"/> total <input type="checkbox"/>.</p>																															
<p>Del saldo destaca (n) por su importancia la (s) que a continuación se menciona (n): Detallar las recomendaciones no cumplidas de mayor riesgo</p>																															
<p>Asimismo, existen (X) observaciones cuya atención depende de otras entidades o instancias.</p>																															

3. Modelos de cartas

3.1 Carta de indagación de auditoría a abogados

MEMBRETE DE LA ENTIDAD	
Nombre del abogado o despacho de abogados Dirección	Ciudad y fecha
Estimados Señores:	
<p>La CGR, UAI; Firma CPI, se encuentran practicando una auditoría especial sobre _____ al (fecha) por el período terminado en esa fecha. En relación con tales tareas, agradeceríamos que les facilitara la siguiente información:</p>	
<p>1. Breve descripción de cualquier reclamación, juicio o litigio de que tuvieran conocimiento, actualmente pendiente o en proceso, incluyendo los que hubieran terminado a partir del (fecha de la auditoría), que representen daños y perjuicios y otras reclamaciones o que de otra forma pudieran afectar materialmente a esta Entidad, junto con su estimado de la obligación final que, con relación a los mismos, pudiera tener la Entidad.</p>	
<p>2. Breve descripción de cualquier pasivo contingente importante (que no sean las reclamaciones, juicios o litigios mencionados en el punto 1 anterior), de los que tengan conocimiento como abogados de nuestra Entidad. A estos fines pueden ustedes considerar como pasivo contingente importante uno que comprende una reclamación potencial y otros efectos sobre los negocios de la Entidad o su situación financiera.</p>	
<p>Además pueden considerar que la expresión "pasivo contingente" se limita a las situaciones sometidas a ustedes como asesores legales, en que las condiciones existentes pueden hacer a la Entidad objeto de reclamaciones, imposiciones, sanciones o penalidades por terceros, o de alegatos de incumplimiento en la ejecución de cualquier contrato de préstamo, escritura, sentencia judiciales, orden oficial, de cualquier acto requerido por la leyes o los reglamentos o de obligación o contrato de la Entidad.</p>	
<p>4. El importe de los honorarios que adeudamos a ustedes al (fecha) por servicios prestados hasta esa fecha y el monto aproximado de cualquier honorario aún no facturado por servicios prestados a esa fecha.</p>	
<p>Tengan a bien especificar la naturaleza y los motivos de cualquier limitación que pudiera efectuar su respuesta directamente a la (dirección de CGR, UAI; Firma CPI).</p>	
Agradecidos de su atención a la presente, a la mayor brevedad posible, les saludamos	
Atentamente	

3.2 Carta de salvaguarda

MEMBRETE DE LA ENTIDAD

Señores
CGR, Auditoría Interna, Firma
Su Despacho

Estimados señores:

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.

En relación con la auditoría, les confirmamos que de acuerdo con nuestro leal saber y entender:

1. Hemos dispuesto a disposición de ustedes:

- a) Todos los registros financieros y datos relacionados
 - b) Todas las actas de reuniones del Consejo (comité, Junta Directiva)
- Detallar la información y documentación facilitada por la entidad

2.- No hemos facilitado la siguiente información:

- a) Irregularidades que involucren a funcionarios de la entidad con funciones dentro del sistema contable
- b) Irregularidades con otros empleados que hubieran tenido un efecto importante en los recursos de la entidad.
- c) Comunicaciones de organismos financiadores relacionados con la falta de cumplimiento, o deficiencias en prácticas de informes financieros que hubieran tenido un efecto importante en los estados financieros
- d) Violaciones o posibles violaciones de leyes, reglamentos.

3.- No existen

- a) Detallar los controles, documentos que no dispone la Entidad o que no están operando,
- b) Reclamos o gravámenes o resoluciones judiciales desfavorables que deban ser revelados
- c) .Transacciones importantes que no han sido adecuadamente registrados en los libros de contabilidad que sirven de base para la preparación de los estados financieros.
- d) Activos ni pasivos importantes sin registrar

Además, reconocemos que somos responsables por el sistema de control interno, por la razonabilidad y contenido de los estados financieros, los cambios habidos en la posición financiera de conformidad a los principios y normas de contabilidad.

Atentamente,

Nombre y cargo
Máxima autoridad de la Entidad

4. Modelos de informe

4.1 Informe de Auditoría de Ingresos y Egresos

Contenido

Carta de envío y resumen

Antecedentes

Objetivos de Auditoría

Alcance de Auditoría

Resultados de la Auditoría

Comentarios de la Administración

Estado de Ingresos Recibidos y Desembolsos Efectuados

Informe del Estado de Ingresos Recibidos y Desembolsos Efectuados

Estado de Ingresos Recibidos y Desembolsos Efectuados

Notas al Estado de Ingresos Recibidos y Desembolsos Efectuados

Control Interno

Informe sobre el Control Interno

Hallazgos

Cumplimiento con las Leyes, Normas y Regulaciones Aplicables

Informe del Cumplimiento con Leyes, Normas y Regulaciones

Resumen de Leyes, Normas y Regulaciones Aplicables

4.2 Informe de cumplimiento legal

Fecha-----
 Ref.-----

Señor
 Alcalde Municipal de -----
 Departamento de -----
 Licenciada -----
 Su Despacho

**INFORME SOBRE EL CUMPLIMIENTO CON LEYES, NORMAS
 Y REGULACIONES APLICABLES**

Hemos auditado el Estado de Ingresos, Egresos y Fondos Disponibles de las Transferencias del Presupuesto General de la República, recibidas por la Alcaldía Municipal de -----, Departamento de -----, por el período comprendido del 1 de julio al 31 de diciembre de 200X y hemos emitido nuestro informe sobre el mismo con fecha ---de -----de 200X.

Nuestra Auditoría se practicó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN), emitidas por la Contraloría General de la República. Estas normas requieren que planeemos y ejecutemos la Auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si el Estado de Ingresos, Egresos y Fondos Disponibles, está libre de errores importantes, efectuamos pruebas de cumplimiento de las leyes, normas y regulaciones que le son aplicables a la Alcaldía; sin embargo, el objetivo de nuestra auditoría del Estado de Ingresos, Egresos y Fondos Disponibles de Transferencias del Presupuesto General de la República, no fue emitir una opinión sobre el cumplimiento general de las leyes, normas y regulaciones aplicables, por lo tanto no expresamos tal opinión.

Los casos de incumplimiento significativos son deficiencias en cumplir requerimientos o violaciones de prohibiciones a las leyes, regulaciones contratos o donaciones, que nos conduzcan a concluir que la acumulación de los errores resultantes de esas deficiencias o violaciones, son importantes respecto de los estados financieros básicos. Los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento revelaron un caso de incumplimiento relacionado con leyes y regulaciones aplicables, los cuales se detallan de las páginas ---- a la ---de este informe.

Hemos considerado estas instancias de incumplimientos significativos al formar nuestra opinión respecto a si el Estado de Ingresos, Egresos y Fondos Disponibles del 1 de julio al 31 de diciembre de 200X, se presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Nicaragua, de acuerdo con los términos de las Leyes y Regulaciones aplicables, y este informe no afecta nuestra opinión sobre los estados financieros o de Ingresos y Egresos fechado -- de -----de -----, que se presenta en la primera sección de este informe.

Es entendido que este informe es para uso de la administración de la Alcaldía Municipal de -----, Departamento de -----; sin embargo una vez autorizado por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República, se convierte en un documento de interés público.

Lic. _____
 Auditor Encargado

 Auditor Supervisor

 Responsable de Departamento o Auditor Interno

5. Guía de chequeo del trabajo de auditoría de Seguimiento

	<u>SI/NO/NA</u>	<u>Ref. a</u> <u>P/T</u>	<u>Hecho</u> <u>por</u>
1.			Se dio seguimiento a la totalidad de observaciones pendientes a la fecha de la auditoría de seguimiento, incluyendo las provenientes de auditoría interna, organismos financiadores, Firmas de Contadores Públicos, CGR.
2.			Se elaboraron las Cédulas de Seguimiento correspondientes en las que se asentaron las acciones realizadas por las áreas auditadas para atender las recomendaciones. En su caso, la Entidad replanteó las fechas compromiso de atención.
3.			El seguimiento se encuentra sustentado con evidencia documental suficiente, competente, pertinente y relevante.
4.			Las cédulas de seguimiento y su evidencia documental se encuentran enlazadas mediante índices y cruces de auditoría.
5.			Las cédulas de seguimiento fueron comentadas con el área auditada y se obtuvo la firma del responsable de atender las recomendaciones.
6.			El informe de resultados de seguimiento fue oportuno, objetivo, claro y conciso.