



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

**NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL
ACTUALIZADAS**

PROYECTO BID/CGR

MANAGUA – NICARAGUA

NOVIEMBRE, 2008



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INDICE

Introducción	
Postulados Básicos	7
1. Normas Generales aplicables al Auditor	10
1.10 Independencia y Objetividad	10
1.20 Capacidad Profesional	11
1.30 Responsabilidad y Cuidado Profesional	13
1.40 Control de Calidad	14
1.50 Participación de profesionales y/o especialistas	15
2. Normas Generales del Trabajo de Auditoría	16
2.10 Planificación	16
2.20 Planeación Específica	16
2.20 - A Planeación previa	
2.20 - B Comprensión y evaluación del control interno	
2.20 - C Revisión de información procesada en medios informáticos.	
2.20 - D Evaluación y calificación del riesgo de auditoría	
2.30 Supervisión de la auditoría	24
2.40 Programas de auditoría	26
2.50 Normas sobre Ejecución del trabajo	28
2.50 - A Evidencia suficiente, competente y pertinente	
2.50 - B Archivo de papeles de trabajo	
2.60 Carta de salvaguarda o representación	32
2.70 Debido Proceso de Auditoría	32
2.80 Informes	34
2.90 Seguimiento a recomendaciones	37
3. <u>Normas de Auditoría Financiera y de Cumplimiento</u>	
3.10 Planeación de la auditoría	38
3.10 - A Planeación Específica	
3.10 - B Cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias	
3.10 - C Programas de auditoría	



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

3.20	Ejecución del trabajo	42
3.20 – A	Evidencia suficiente, competente y pertinente	
3.20 – B	Archivo de papeles de trabajo	
3.30	Informe y Comunicación de resultados	45
3.30 - A	Contenido del informe de auditoría financiera	
3.30 - B	Dictamen sobre los estados financieros	
3.30 - C	Oportunidad del informe de auditoría.	
4.	<u>Normas de Auditoria Operacional</u>	48
4.10	Estudio y planeación	49
4.10 - A	Plan de Auditoría Operacional	
4.10 - B	Comprensión y evaluación de los controles internos administrativos	
4.10 - C	Programas de Auditoría	
4.20	Examen detallado de áreas críticas	54
4.20 - A	Evidencia suficiente, competente y pertinente	
4.30	Informe y comunicación de resultados	57
4.30 - A	Cualidades en la presentación del informe	
4.30 - B	Distribución de los informes	
5.	<u>Normas de Auditoria Integral</u>	60
5.10	Planeación Específica	60
5.20	Ejecución del trabajo	61
5.30	Informe de Auditoria	63
6.	<u>Normas de Auditoria Especial</u>	64
6.10	Planeación de la auditoría	65
6.10 - A	Planeación Específica	
6.10 – B	Cumplimiento legal y reglamentario	
6.10 – C	Comprensión y evaluación del control interno	
6.10 - D	Programas de Auditoría	
6.20	Ejecución detallada del trabajo	68
6.20 –A	Evidencia suficiente, competente y pertinente	
6.20 – B	Archivo de papeles de trabajo	
6.30	Informe y comunicación de resultados	68
6.30 - A	Informe de auditoría especial	
6.30 - B	Comunicación de resultados	
6.30 - C	Distribución del informe	



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

7.	<u>Normas de Auditoria Ambiental</u>	69
7.10	Planeación de la Auditoría	70
7.10 – A	Programas de Auditoria	
7.20	Ejecución detallada del trabajo	76
7.30	Informes de Auditoria	77
8.	<u>Normas de Auditoria Forense</u>	78
8.10	Planeación	79
810 - A	programas de auditoria	
8.20	Evidencias de auditoria	80
8.30	Informe de auditoría	81
9.	<u>Normas de Auditoria de Obras Públicas</u>	82
9.10	Planeación	83
9.20	Ejecución de Auditoria	84
9.30	Informes de Auditoria	85
10.	<u>Normas de Auditoria Informática</u>	
10.10	Planeación	87
10.10 – A	Programas de Auditoria	
10.20	Ejecución del Trabajo	91
10.30	Informe de Auditoria	94
III.	Glosario de Términos	96
IV.	Siglas Utilizadas	107



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INTRODUCCIÓN

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN) establecen los principales criterios técnicos, para sistematizar la ejecución de las auditorías en el Sector Público y orienta las condiciones en las que debe realizarse el trabajo de auditoría, para garantizar su calidad y los requisitos mínimos exigidos.

Las NAGUN han sido actualizadas con base a las facultades que la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en su base en el arto. 10 numeral 8, que establece que el Consejo Superior tiene la facultad de dictar y actualizar las políticas y normas en las materias de su competencia. Es interés de este Consejo Superior actualizar y mejorar las NAGUN vigentes para incrementar la uniformidad y la calidad de los servicios ejecutados por los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, que comprende:

- a) Contraloría General de la República,
- b) Unidades de Auditoría Interna de las Entidades Públicas; y
- c) Firmas de Contadores Públicos Independientes delegadas.

El propósito de actualizar las Normas de Auditoría Gubernamental es el de disponer de una herramienta acorde a las Normas Internacionales de Auditoría y Normas emitidas por las Entidades rectoras de las Entidades Fiscalizadoras de Centroamérica y el Caribe, y Latinoamérica; así como el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, Asociación de Auditores Internos de Nicaragua, que permitan a la Contraloría General de la República realizar su labor de fiscalización en concordancia con los procesos de cambio que vive el país y la práctica internacional de auditoría. En tal sentido la actualización comprende las siguientes modificaciones:

1. Inclusión del debido proceso como Norma General de auditoría
2. Inclusión de Normas Específicas para los tipos de Auditoría: Ambiental, de Obras Públicas, Informática y Forense.
3. Adiciones y mejoras a las Normas Específicas de Auditoría Financiera, Operacional o e gestión, Integral y Especiales
4. Las NAGUN se han estructurado con un sistema de codificación que permita una rápida identificación, y facilite las modificaciones a las mismas.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

5. Creación de Notas prácticas de normas específicas de auditoría que orienten a los auditores gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditoría, sobre la aplicación de las mismas.

En consecuencia la estructura es la siguiente:

- a) Código, son los numerales que referencian al grupo de normas y el orden que tienen dentro de cada grupo.
- b) Título, es la denominación de la norma.
- c) Enunciado, es la exposición breve de la norma.
- d) Detalle del enunciado, es la parte de la norma que facilita su interpretación y correcta aplicación.
- e) Exclusiones de la Norma: es la parte de la norma que precisa las excepciones a su cumplimiento.

Así mismo por su contenido se clasifican, estructuran y codifican en los siguientes acápite:

Postulados básicos.

1. Normas Generales aplicables al Auditor
2. Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría
3. Normas de auditoría financiera y de cumplimiento.
4. Normas de auditoría operacional o de gestión
5. Normas de auditoría integral
6. Normas de auditoría especial
7. Normas de auditoría ambiental
8. Normas de auditoría forense
9. Normas de auditoría de obras públicas
10. Normas de auditoría informática.

Además se incluye un Glosario de términos y las Siglas utilizadas

Las NAGUN son de aplicación obligatoria para los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, se caracterizan por ser flexibles, permitiendo su adaptabilidad y actualización, de ser necesario; así como servir de estándares para ponderar la eficiencia y efectividad de la auditoría.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Las NAGUN establecen los criterios técnicos fundamentales para la ejecución de las auditorías en el Sector Público los cuales serán desarrollados de manera específica en el Manual de Auditoría Gubernamental (MAG), así como en otras guías y documentos normativos especializados, aprobados por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República. Las NAGUN están estructuradas y preparadas para la ejecución de auditorías específicas, por lo que los criterios referidos a la planeación estratégica, gerencia y otros aspectos administrativos de la auditoría serán materia de otros documentos.

En ausencia de NAGUN para evaluar determinadas situaciones, debe recurrirse a las normas emitidas por organismos internacionales reconocidos en el desarrollo normativo, según el tipo de auditoría.

La administración de las entidades públicas y la ciudadanía deben tener acceso a las NAGUN.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

POSTULADOS BÁSICOS

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 son los siguientes:

1. CONTROL INTERNO, RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

- 1.1 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.
- 1.2 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

- 2.1 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.
- 2.2 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

7. CRITERIOS DE MEDICIÓN

- 7.1 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.
- 7.2 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 AUDITORIA GUBERNAMENTAL

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



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. NORMAS GENERALES APLICABLES AL AUDITOR

Este grupo de Normas se refiere a las características que debe tener quién realiza la labor de auditoría y a la calidad de su trabajo relacionándose con el entrenamiento técnico y capacidad profesional, independencia, cuidado y esmero profesional, confidencialidad, participación de profesionales y/o especialistas, y control de calidad. Comprende las siguientes:

NAGUN 1.10 INDEPENDENCIA Y OBJETIVIDAD

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, en todos los asuntos relacionados con la auditoría, deberán mantener una actitud de absoluta independencia de los funcionarios y empleados ejecutores de las operaciones y estar libres de impedimentos para realizar el trabajo en las entidades y organismos sujetos a la evaluación.

1. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría tienen la responsabilidad de preservar su independencia a fin de que sus comentarios, conclusiones, opiniones y recomendaciones sean imparciales y considerados de esta manera por terceros.
2. La independencia de los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría es la exigencia más importante. La pérdida de la independencia debidamente comprobada por la Contraloría General de la República elimina por completo la validez de su informe. En caso de cuestionamientos sobre la independencia disminuye la credibilidad respecto a los resultados de la auditoría.
3. Mantener la independencia de criterio implica observar una conducta justa, moral y ética. Para que la independencia sea efectivamente lograda, el auditor no efectuará actividades de auditoría en entidades y organismos en los que hubieren prestado sus servicios dentro de los últimos cinco años. Tampoco auditará actividades realizadas por sus parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, ni cuando existiere conflicto de intereses.
4. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría deben ser independientes. En el caso de los Auditores Internos su independencia puede ser afectada por su posición en la estructura organizativa de la entidad y su dependencia jerárquica; en este caso, deben informar sobre la afectación de su independencia a la Contraloría General de la República.
5. La objetividad es una actitud mental de independencia que debe mantener el auditor gubernamental.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

6. La objetividad requiere que los auditores trabajen con honestidad y en un ambiente de confianza, sin comprometer la calidad del servicio de auditoría.
7. La objetividad del auditor gubernamental se mantiene cuando recomienda acciones correctivas, promueve el establecimiento de procedimientos para mejorar la administración de los sistemas o revisa los procedimientos de control diseñados por la entidad.
8. Las Firmas de Contadores Públicos Independientes que proporcionan otros servicios profesionales (servicios que no son de auditoría) deben considerar si el hecho de proporcionar estos servicios crea un impedimento personal, ya sea real o aparente, que afecte adversamente su independencia para realizar las auditorías. Entre las prohibiciones se encuentran:
 - i) Registrar transacciones (codificadas o no) en los registros financieros de la entidad o en otros registros que posteriormente proporcionen datos a los registros financieros de la entidad.
 - ii) Proporcionar servicios de planilla limitados a calcular montos de pago a los empleados de la entidad a base de registros de tiempo aprobados y mantenidos por la entidad, salarios o tasas de pago y deducciones de los pagos; generar cheques de planilla no firmados; transmitir datos de planillas aprobadas por el cliente a una institución financiera para que haga los pagos a personas autorizadas previamente. Si la Firma estuvo procesando toda la planilla de la entidad y la planilla constituía un monto material para el tema de la auditoría, esto sería una transgresión.

NAGUN 1.20 CAPACIDAD PROFESIONAL

El personal designado para ejecutar la Auditoría Gubernamental deberá poseer, en su conjunto, la capacidad profesional, la experiencia técnica y el entrenamiento adecuado para planificar, organizar, ejecutar e informar los resultados de cada auditoría, con calidad profesional.

1. La capacidad profesional está referida a los conocimientos y a la experiencia acumulada por los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría que integran el equipo de auditoría para un trabajo específico. Además, en las auditorías se debe contratar personal de apoyo con conocimientos y experiencia aceptables en áreas como: ingeniería, administración, estadística, economía, derecho, medicina, y otras especialidades.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

2. El Conocimiento Técnico está determinado por el conjunto de conocimientos obtenidos en las instituciones educativas, mismos que el auditor debe mantener actualizados con una capacitación continua, que le permita tener acceso a las normas técnicas y procedimientos de la auditoría gubernamental; así como los programas, planes, actividades, funciones, servicios y normatividad legal y administrativa de la función gubernamental.
3. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría participarán en los programas de educación y capacitación continua promovidos por organismos especializados en auditoría y otros temas relacionados para asegurar su actualización técnica. Las organizaciones profesionales constituyen un apoyo para la capacitación.
4. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría deben acreditar anualmente la educación y capacitación recibida para mantener su competencia profesional. Se requerirán como mínimo 60 horas de capacitación y desarrollo profesional.
5. Los expertos que se integren a los equipos de auditoría gubernamental deben estar calificados y mantener la competencia profesional en su especialidad, así como conocer y aplicar las NAGUN en la ejecución de la auditoría.
6. El personal que practique auditoría gubernamental, deberá cumplir con los siguientes requisitos:
 - a) Conocimiento de métodos y técnicas aplicables a la auditoría gubernamental, así como los estudios, experiencia y capacitación necesaria para aplicarlos en las auditorías a su cargo.
 - b) Nociones de los organismos, programas, actividades y funciones gubernamentales.
 - c) Habilidad para comunicarse con claridad y eficacia, tanto en forma oral como escrita.
 - d) La práctica necesaria para desempeñar el tipo de trabajo de auditoría encomendado, por ejemplo, expertos en muestreo estadístico, personal competente en auditoría de sistemas, peritos en ingeniería, etc.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 1.30 RESPONSABILIDAD Y CUIDADO PROFESIONAL

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría son responsables de cumplir las disposiciones legales aplicables y las NAGUN, debiendo proceder con el debido cuidado profesional al ejecutar el trabajo y al preparar los informes.

1. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría deberán emplear su criterio profesional para aplicar las NAGUN en cada trabajo asignado. Cuando existan limitaciones para aplicar los procedimientos de auditoría deberán revelar la situación en su informe, como restricciones al alcance del trabajo.
2. Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría, seleccionar los procedimientos de revisión, evaluar los resultados obtenidos y preparar los informes de cada examen.
3. El cuidado y diligencia profesionales implican la apropiada conjunción de los conocimientos y normas técnicos de la auditoría gubernamental, y el mayor interés al ejecutar el trabajo planeado, en cumplimiento de las NAGUN y de las disposiciones aplicables, de manera prudente y justa conforme a las circunstancias específicas de cada revisión. La carencia de éste puede ocasionar comportamiento o situaciones que se consideren delitos o generar responsabilidades administrativas.
4. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, deben conocer y cumplir el Código de Ética Profesional emitido por la Contraloría General de la República, así como estar informados de las instrucciones que sobre la materia emitan las organizaciones profesionales relacionadas. Además deben observar una actitud positiva y constructiva.
5. Cuando el auditor gubernamental tenga indicios documentados sobre la existencia de irregularidades, informará por escrito a sus superiores y en el caso de los Auditores Internos y Firmas de Contadores Públicos, informarán a la Contraloría General de la República.
6. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría mantendrán absoluta reserva en el manejo de la información y los hechos conocidos en el desempeño de sus funciones, aún después de haber concluido sus labores.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 1.40 CONTROL DE CALIDAD

Se establecerá y mantendrá actualizado un sistema de control de calidad apropiado para el trabajo de los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, conforme a los criterios establecidos en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, las NAGUN, el Manual de Auditoría Gubernamental y las políticas de control de calidad que determine el Órgano Superior de Control.

1. El propósito del sistema de control de calidad es establecer los criterios básicos y la metodología para asegurar la calidad del servicio de auditoría gubernamental, emitiendo:
 - a) Las políticas a adoptarse para asegurar, de manera razonable, la calidad de la auditoría gubernamental y de los informes resultantes.
 - b) Los procedimientos a observar para cumplir las disposiciones legales aplicables, las NAGUN y otra normativa técnica, conforme los trabajos asignados.
2. Las políticas de control de calidad incluirán generalmente lo siguiente:
 - a) **Requisitos profesionales.** Ceñirse a los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.
 - b) **Habilidad y competencia.** Competencia profesional para cumplir las funciones con el debido cuidado profesional.
 - c) **Asignación de tareas.** Personal que posea el grado de entrenamiento y la destreza técnica requeridos en las circunstancias.
 - d) **Delegación.** Suficiente grado de dirección, supervisión y revisión de las tareas en todos los niveles.
 - e) **Consultas Técnicas.** Opiniones de expertos que posean la debida pericia sobre temas específicos.
 - f) **Aceptación del servicio y colaboración de las entidades.** Considerar la independencia y las posibilidades de prestar el servicio de auditoría, así como la colaboración de la administración en la entidad a ser examinada.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- g) **Supervisión.** Inspeccionar en forma permanente la idoneidad y la eficacia operativa de las políticas y procedimientos de control de calidad.
3. Las principales acciones que deben observarse para ejercer el control de calidad de la auditoría gubernamental son las siguientes:
 - a) Evaluar la aplicación de las disposiciones legales, las NAGUN y otros criterios técnicos a una muestra representativa de las auditorías realizadas.
 - b) Seguimiento continuo a los resultados de las auditorías para confirmar la calidad de los informes producidos.
4. La Contraloría General de la República, las Unidades de Auditoría Interna (UAI) y las Firmas de Contadores Públicos Independientes (FCPI) establecerán y mantendrán, en su ámbito de operación un Sistema de Control de Calidad que incluirá, los procedimientos de control de calidad basados en los requisitos establecidos en las disposiciones legales, reglamentarias y en las NAGUN.
5. La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría y en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado
6. El Sistema de Control de Calidad aplicado en el ejercicio de la auditoría gubernamental será sometido a un programa de revisión externa ejecutado por la Contraloría General de la República.
7. Las Firmas de Contadores Públicos Independientes proporcionarán copia del informe de la revisión externa de control de calidad más reciente, cuando presenten las propuestas de servicios profesionales.

NAGUN 1.50 PARTICIPACION DE PROFESIONALES Y/O ESPECIALISTAS

Integrarán el equipo de auditoría, los profesionales y/o especialistas que ejercen sus actividades en campos diferentes a la auditoría gubernamental, cuando sus servicios se consideren necesarios para el desarrollo de la auditoría. Los resultados de sus labores se incluirán en el Informe respectivo.

Los profesionales y/o especialistas, son personas naturales o jurídicas, que poseen idoneidad, conocimiento y experiencia en determinado campo técnico distinto al ejercicio de la auditoría gubernamental, cuyos servicios podrán ser utilizados de acuerdo a los objetivos y alcance del examen.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Ejercerán su labor en coordinación con el auditor encargado, estando obligados a sujetar su accionar a la Constitución Política, Leyes ordinarias que regulan la materia y las NAGUN en lo que resulte aplicable.

2. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORIA

Las normas que conforman este grupo son de aplicación a todos los tipos de auditorías y establecen los criterios técnicos generales que permitan una apropiada planificación, ejecución y comunicación de los resultados de la auditoría practicada en entidades sujetas al control y fiscalización por parte de la Contraloría General de la República.

Están relacionadas con la: Planeación general, planificación específica, documentación, debido proceso, e informe

NAGUN 2.10 PLAN ANUAL DE AUDITORIA

La Contraloría General de la República y las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades Estatales, planificarán sus actividades de auditoría a través de sus Planes Anuales, aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad, y evaluarán periódicamente la ejecución de sus planes.

El Plan Anual de Auditoría Gubernamental, es el documento que contiene el conjunto de actividades de auditoría y el universo de entidades y/o áreas, según corresponda, a examinar durante el período de un año y será elaborado en concordancia con las políticas y disposiciones establecidas por la Contraloría General de la República con la siguiente información mínima:

- a) Entidades u organismos a auditarse
- b) Objetivos generales del plan y de cada examen
- c) Cronograma de Ejecución

En la Contraloría General de la República cada unidad orgánica de línea planificará anualmente sus acciones. En el caso de las entidades públicas lo efectuará el Responsable de la Unidad de Auditoría Interna, de acuerdo a las prioridades establecidas para el logro de los objetivos y metas institucionales y deberá remitir el Plan a más tardar el 30 de septiembre de cada año a la Contraloría General de la República.

Los Planes Anuales de Auditoría serán flexibles a fin de permitir cambios que previa autorización se considere necesario efectuar de acuerdo a las circunstancias.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

La Contraloría General y las Unidades de Auditoría Interna evaluarán periódicamente la ejecución de los Planes Anuales de Auditoría, formulando el correspondiente Informe.

EXCEPCIONES A LA NORMA

Las Firmas de Contadores Públicos Independientes están exceptuadas del cumplimiento de la presente norma debido a la naturaleza de su designación por la Contraloría General de la República, para trabajos específicos.

NAGUN 2.20 PLANEACION ESPECIFICA

El propósito de esta Norma es proporcionar lineamientos sobre la planeación de una auditoría. 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.

Cuando se utilicen equipos multidisciplinarios, su participación en este nivel es particularmente importante, para asegurar que las diferentes perspectivas, experiencias y especialidades, sean apropiadamente utilizadas en el trabajo.

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



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 2.20 – A Planificación previa

1. Reunión previa de los miembros del equipo de auditoría, para considerar los asuntos importantes que deberán ser tomados en la auditoría.
2. Para trabajos continuos, el auditor actualizará y reevaluará la información reunida previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo del año anterior. El auditor también desarrollará procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.
3. Deberá obtenerse un suficiente entendimiento de la entidad a ser auditada, el que comprende el conocimiento de la naturaleza operativa, su organización, servicios que presta, las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables, considerando el efecto relevante que podría tener en la información financiera sujeta a examen. Todo este entendimiento debe obtenerse con el propósito de identificar eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, puedan tener un efecto importante sobre la auditoría o en el Informe del Auditor.
4. Obtener el conocimiento requerido de la Entidad, es un proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de la información y de relacionar el conocimiento resultante con la evidencia de auditoría en todas las etapas de la auditoría. El auditor puede obtener un conocimiento de la entidad de un número de fuentes. Por ejemplo:
 - Experiencia previa con la entidad.
 - Entrevista con personas de la entidad (por ejemplo, directores, y personal operativo).
 - Entrevista con personal de auditoría interna y revisión de dictámenes de auditoría interna.
 - Entrevista con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la entidad.
 - Entrevista con personas enteradas fuera de la entidad (por ejemplo, economistas, clientes, abastecedores, competidores).
 - 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- Visitas a los locales de la entidad y a instalaciones de oficinas, delegaciones, sucursales.
 - 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).
5. 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.
 6. Entendimiento y comprensión del entorno de los sistemas de tecnología de la información, sistemas en línea y bases de datos; el efecto de los sistemas y los riesgos asociados por el tipo de transacciones financieras que procesan, la naturaleza de los archivos, bases de datos y programas utilizados.
 7. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, al planear el trabajo deben evaluar el riesgo de errores o irregularidades de importancia relativa.
 8. Los auditores deben indagar con los funcionarios de la entidad auditada para identificar anteriores auditorías financieras, auditorías operacionales u otros estudios relacionados con los objetivos de la auditoría a realizar e identificar las acciones correctivas que se tomaron para atender los hallazgos significativos y las recomendaciones.
 9. Deberán evaluar el 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. 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.
 10. 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

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.

La responsabilidad por la preparación del Memorándum de Planificación corresponde al auditor encargado y al supervisor; la revisión y la aprobación a los niveles gerenciales competentes.

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

11. Cronograma de trabajo de la auditoría, identificando las fechas clave para su ejecución en tiempo y forma, personal participante y definición si se requiere de apoyo por especialistas de otra profesión por la complejidad del trabajo

NAGUN 2.20 – B COMPRENSIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Los Auditores deberán obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría y al desarrollo de un enfoque efectivo; cuando el auditor tiene intención de usar trabajo específico de auditoría interna deberá evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos de la auditoría.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. El control interno tiene el propósito de proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los objetivos siguientes:
 - a) Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado
 - b) Confiabilidad de la rendición de cuentas
 - c) 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.

NAGUN 2.20 - C REVISIÓN DE INFORMACIÓN PROCESADA EN MEDIOS INFORMÁTICOS.

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

1. 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

2. 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.
3. 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.
4. 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 cómputos 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 SIC 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).



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- d) 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.
5. 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.

NAGUN 2.20 - D EVALUACIÓN Y CALIFICACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA

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 aspectos sujetos de auditoría, es decir, que no exprese reservas sobre la información, que de hecho contenga 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 del área o aspectos sujetos a revisión. 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- c) La materialidad o importancia relativa de los errores e irregularidades.
- d) Que la muestra de auditoría no haya sido seleccionada adecuadamente.

Cuando la aplicación de procedimientos de auditoría diseñados a partir de las evaluaciones del riesgo, indica la posible existencia de irregularidades, fraude o error, el auditor deberá considerar el efecto potencial sobre los aspectos sujetos de auditoría y en el informe respectivo. Si el auditor cree que el fraude o error que se indica podría tener un efecto de importancia sobre el objeto de su examen, deberá aplicar procedimientos modificados o adicionales.

NAGUN 2.30 SUPERVISIÓN DE LA AUDITORÍA

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

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.
1. 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.
 2. 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:
 - a) Al planear y programar la auditoría.
 - b) Al determinar las muestras a ser examinadas
 - c) Al realizar las evaluaciones y programas de auditorías.
 - d) Al estructurar los informes y al revisar su contenido
 - e) Al comunicar los resultados a los usuarios.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

3. 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:
- a) 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.
 - b) 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 cuente para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría.
 - c) 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.
 - d) 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.
 - e) las evaluaciones de los riesgos inherente y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, hechas al plan global de auditoría y al programa de auditoría como resultado consecuente;
 - f) revisión de la documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes, incluyendo los resultados de consultas; y
 - g) en la auditoría a los estados financieros, revisión de los ajustes de auditoría propuestos, y el dictamen propuesto del auditor;
 - h) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el estimado;
 - i) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.
 - j) 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.
 - k) 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

4. El personal que desempeña responsabilidades de supervisión desarrolla las siguientes funciones durante la auditoría:
 - a) Monitorear el avance de la auditoría para considerar si:
 - El personal asignado tienen la habilidad y competencia necesarias para llevar a cabo sus tareas asignadas;
 - comprenden las direcciones de auditoría; y
 - el trabajo está siendo realizado de acuerdo con el plan global de auditoría y el programa de auditoría;
 - b) resolver cualesquiera diferencias de juicio profesional entre el personal y considerar el nivel de consulta que sea apropiado.
5. El trabajo desarrollado por el personal asignado necesita ser revisado por personal de cuando menos igual competencia para considerar si:
 - a) el trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría;
 - b) el trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados;
 - c) todos los asuntos significativos de auditoría han sido resueltos o se reflejan en conclusiones de auditoría;
 - d) los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados; y
 - e) las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y soportan la opinión 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Por cada auditoría y área de examen el Auditor y servidores públicos que ejercen labores de auditoría, deben elaborar Programas de Auditoría que guíen su trabajo al logro de los objetivos.

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.
2. La responsabilidad de la elaboración de los respectivos programas corresponde al auditor encargado y supervisor.
 3. 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.
 4. 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.

5. 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

EXCEPCIONES:

Se exceptúa del cumplimiento de elaboración de programas de auditoría a los Asesores Legales integrantes del equipo de auditoría, quienes brindarán su asistencia técnica a través de opiniones legales y dictámenes solicitados.

NAGUN 2.50 NORMAS SOBRE EJECUCION DEL TRABAJO

El propósito de esta Norma 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 auditoria (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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- 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.
- 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.

Los criterios siguientes resultan útiles para juzgar si la evidencia obtenida es competente:

- a) La evidencia obtenida de fuentes independientes (terceros) es más confiable que la obtenida de la entidad u organismo auditado.
- b) La evidencia obtenida de la entidad auditada que ha establecido un control interno apropiado, es más confiable que aquella obtenida cuando el control interno es deficiente.
- c) La evidencia obtenida en forma directa, mediante examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que aquella obtenida en forma indirecta.
- d) Los documentos originales son más confiables que las copias de los mismos, las que de obtenerse deberán ser certificadas por notario público.
- e) La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permita a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella obtenida en otras circunstancias (por ejemplo, cuando los informantes se sientan intimidados o estén motivados contra la entidad o algún funcionario).



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

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 asistencia legal es importante para cumplir los requerimientos formales y jurídicos, por lo que se deberá considerar los siguientes procedimientos:

- a) La documentación que constituye evidencia necesaria para una acción legal deberá ser certificada por un Notario Público.
- b) Durante el proceso de auditoría deberá obtenerse las consultas evacuadas del asesor legal asignado, respecto a la existencia de indicios de responsabilidades resultantes de los hallazgos detectados en la auditoría.
- c) Las evidencias testimoniales deben constar en medios escritos validados por el asesor legal.

NAGUN 2.50 - B Archivo de papeles de trabajo

Para cada auditoría se organizará un archivo corriente de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada la información importante como evidencia de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos y el desarrollo de la evidencia para emitir el informe respectivo, la evaluación del sistema de control interno y del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables, según corresponda.

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:

1. Contribuir a la planificación y realización de la auditoría;
2. Proporcionar el principal sustento del informe del auditor.
3. Permitir una adecuada ejecución, revisión y supervisión del trabajo de auditoría.
4. Constituir la evidencia del trabajo realizado y el soporte de las conclusiones, comentarios y recomendaciones incluidas en el informe.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

5. Permitir las revisiones de calidad de la auditoría.
6. Para garantizar la calidad y contenido de los papeles de trabajo éstos deben reunir los siguientes requisitos:
 - a) 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.
 - b) 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.
 - c) Ser legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.
 - d) Deben contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.
2. El método de codificación y ordenamiento del archivo corriente de papeles de trabajo parte de la hoja resumen, sumaria, u hoja de hallazgos, según el caso. El MAG dispondrá de las guías de índices sugeridos para cada tipo de auditoría.
3. Mientras se ejecuta la auditoría el equipo encargado tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la entidad que contiene información importante sobre su creación, objetivos, organización, sistemas administrativos y financieros y datos relevantes que son materia de acumulaciones por varios ejercicios financieros. En caso de primera auditoría debe conformarse el archivo permanente.
4. En todas las auditorías en las que se determine responsabilidad administrativa, responsabilidad civil o presunción de responsabilidad penal, se preparará adicionalmente un expediente administrativo utilizando la estructura señalada en la Ley de lo Contencioso Administrativo.
5. El expediente con la evidencia legal será preparado en el transcurso de la auditoría y es la base para el trámite de las situaciones irregulares ante las autoridades pertinentes.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

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.

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

Un modelo de la carta de salvaguarda o representación se incluirá en el Manual de Auditoría Gubernamental (MAG) de la Contraloría General de la República.

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 es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo

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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Las diligencias mínimas del debido proceso son las siguientes:

1. Notificación inicial al auditado
2. Trámite de audiencias 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.
3. Acceder al derecho de hacerse asesorar y acompañar por abogados o técnicos pertinentes.
4. Resolver las peticiones que el interesado haya realizado dentro del proceso de auditoría.
5. Notificación de resultados preliminares.
6. Oportunidad al interesado par preparar sus alegatos 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.
7. Análisis de los alegatos para determinar el desvanecimiento total o parcial de los resultados preliminares.
8. Notificación o comunicación legal de la resolución que se dicte derivado del proceso de auditoría.

Las formalidades de toda notificación se harán de forma personal ajustándose a los procedimientos y requisitos que establece el Código de Procedimiento Civil.

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.

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.

En el curso del proceso de auditoría los auditores gubernamentales y los servidores públicos que realizan labor de auditoría, mantendrán constante comunicación con los servidores o exservidores de la entidad u organismo auditado y con los terceros relacionados con las actividades examinadas.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Las discrepancias de opinión entre los auditores gubernamentales y los servidores públicos que realizan labor de auditoría, serán resueltas en lo posible dentro del curso del proceso de auditoría. De subsistir las opiniones divergentes se harán constar en el informe de auditoría.

Para el cumplimiento del debido proceso es necesaria la participación del asesor legal.

NAGUN 2.80 INFORMES

OPORTUNIDAD DEL INFORME DE AUDITORÍA.

El informe de auditoría se tramitará en el menor tiempo posible, previo su aprobación formal.

- a) La oportunidad del informe de auditoría está en relación con la fecha más próxima posible a la que corresponden las actividades, áreas u operaciones examinadas.
- b) 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, a las personas presuntamente involucradas (en el caso de hallazgos que puedan originar informes con responsabilidades) y a otros estamentos interesados.
 - 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

CUALIDADES DEL INFORME DE AUDITORÍA

El informe de auditoría debe ser completo, exacto y objetivo. Deben utilizarse los modelos incluidos en el Manual de Auditoría Gubernamental (MAG) emitido por la Contraloría General de República.

ATRIBUTOS DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA

Los Hallazgos de auditoría incluidos en los respectivos informes de auditoría deben cumplir con los atributos siguientes:

1. La condición

Este término se refiere a la descripción de la situación irregular o deficiencia hallada, cuyo grado de desviación debe ser demostrada.

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.

2. El criterio

Son las normas transgredidas de carácter legal, operativo o de control que regulan el accionar de la entidad auditada. El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable de la misma.

El criterio es la revelación de "lo que debe ser" es decir la referencia a: leyes, Normas Técnicas de Control Interno, Normas Contables, manuales de funciones y procedimiento, políticas, Planes y cualquier otro instructivo por escrito; en algunos casos el sentido común y en otros el criterio del auditor.

3. La causa

Es la razón fundamental por la cual ocurrió la condición, o el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. Su identificación requiere de la habilidad y juicio profesional del auditor y es necesaria para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición. La causa es la revelación de por qué sucedió la excepción.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

4. El efecto

Es la consecuencia real o potencial, cuantitativa o cualitativa, que ocasiona el hallazgo, indispensable para establecer su importancia y recomendar a la Administración que tome las acciones requeridas para corregir la condición. Siempre y cuando sea posible, el auditor debe revelar en su informe la cuantificación del 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.

5. La recomendación

La recomendación constituye el criterio del auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan auditorías, 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.

Las recomendaciones deben estar encaminadas a superar las causas de los problemas observados, se referirán a acciones específicas y estarán dirigidas a quienes corresponde ejecutar esas acciones. Además, es necesario que las medidas que se recomienden sean factibles de implantar y que su costo corresponda a los beneficios esperados.

6. Comentarios de la Entidad

Se deberá incluir los comentarios dados por los servidores o ex servidores públicos que durante el trabajo fueron entrevistados y/o a quienes se les dio a conocer los resultados preliminares durante las discusiones, en cuyo caso se podrán hacer referencias textuales en el informe sobre dichos comentarios.

7. Comentarios del Auditor

Cuando se considere necesario para mayor claridad de los hallazgos y sus diferentes atributos o para una aclaración de los comentarios del Auditado, una mejor comprensión de la recomendación, se podrá incorporar en el informe los comentarios del auditor.

APROBACION DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA

Los informes de auditoría deberán ser aprobados por la instancia correspondiente en dependencia de la entidad o unidad emisora del mismo, de conformidad con lo siguiente:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Auditorías realizadas por la Contraloría General de la República, serán aprobados por el Consejo Superior de este Órgano de Control.
2. Auditorías realizadas por las Unidades de Auditoría Interna de entidades estatales, por el Auditor Interno responsable de dicha Unidad.
3. Auditorías realizadas por Firmas de Contadores Públicos Independientes, por el socio representante legal de la misma previa obtención de la autorización de la Contraloría General de la República.

Una vez aprobados se distribuirán a la máxima autoridad de la entidad examinada y a los organismos relacionados, cumpliendo con lo siguiente:

1. Se documentará el envío y la recepción del informe a los diferentes usuarios. La entrega a la máxima autoridad de la entidad examinada, en lo posible, debe realizarla de manera personalizada.
2. Los informes de auditoría una vez aprobados por el Consejo Superior son documentos de carácter público.

NAGUN 2.90 SEGUIMIENTO A RECOMEDACIONES

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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

3. NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA Y DE CUMPLIMIENTO

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.

Además, comprende la evaluación del control interno y del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables. Otros objetivos de las auditorías financieras, con distintos niveles de seguridad y distintos alcances de trabajo, pueden incluir presentar informes especiales para elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero y revisar información financiera intermedia.

La Auditoría Financiera y de Cumplimiento, deberá desarrollarse con apego a las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría que incluye las NAGUN 2.20 a la 2.90; adicionalmente se incorporan normas específicas a este tipo de auditoría, las que se presentan clasificadas con base en las siguientes fases de la auditoría:

- a) Planeación de auditoría,
- b) Ejecución del trabajo,
- c) Informe y comunicación de resultados.

NAGUN 3.10 PLANEACION DE LA AUDITORIA

El propósito de este grupo de normas es identificar los requisitos básicos que deben observarse en la planeación de la auditoría financiera y de cumplimiento, como procedimientos de planeación adicionales a los contenidos en la Norma NAGUN 220.

NAGUN 3.10 - A PLANEACION ESPECÍFICA

El auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén sustancialmente representados en forma errónea.

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



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. El auditor únicamente es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la administración de la entidad. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.
2. El auditor debe estudiar y evaluar las características del sistema de control interno de la entidad, determinando el grado de confianza en el mismo y en base a ello establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

Para cumplir dicha finalidad se deberán tener en cuenta los siguientes pasos:

- a) Examinar los informes acerca del funcionamiento del control interno, emanados de los organismos que integran tal sistema.
- b) Conocimiento de las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
- c) Comprobar que las actividades formales de control de los sistemas se apliquen en la práctica,
- d) Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables.

Si el sistema adoleciera de controles importantes, la conclusión será que no se puede confiar en los controles internos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, la cual deberá ser efectuada íntegramente mediante procedimientos sustantivos.

3. El auditor debería obtener un comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:
 - a) Las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;
 - b) Cómo se inician dichas transacciones;
 - c) Registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y
 - d) El proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

4. Determinación de la importancia, significatividad y riesgo: Se evaluará la significación de lo que se debe examinar teniendo en cuenta la naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades, como así también el riesgo involucrado.
5. Se considera significativo aquello que como consecuencia de su omisión o de una inadecuada exposición podría provocar un cambio en la opinión del profesional sobre el objeto examen de la auditoría. La decisión de qué es importante es un aspecto que hace al juicio profesional, no obstante lo cual generalmente implica el juzgamiento de montos (cantidad) y naturaleza (calidad) de los errores que se detecten.

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

6. Además de debilidades en el diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno y del no-cumplimiento con controles internos identificados, las condiciones o eventos que aumentan el riesgo de error e irregularidades, incluyen:
 - a) Cuestiones con respecto de la integridad o competencia de la administración
 - b) Presiones inusuales dentro o sobre una entidad.
 - c) Transacciones inusuales.
 - d) Problemas para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría
7. En las Auditorías a la Ejecución de Presupuesto, el enfoque de la planificación deberá considerar los aspectos siguientes:
 - a) Revisión de los controles internos administrativos relacionados con la planificación, procedimientos, registro, y ejecución de la gestión de presupuesto,
 - b) Identificación de la base legal, criterios y demás regulaciones aplicables en el examen, a efecto del estudio y evaluación de los controles internos de la Entidad en las diferentes áreas afines al presupuesto, programas y proyectos.
 - c) Comprensión del área de planificación y presupuesto, procedimientos y operaciones que intervienen en el proceso presupuestario, para la identificación de riesgos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- d) Revisión General del Plan Operativo Anual, y sus correspondientes evaluaciones.
- e) Obtención de los estados presupuestarios preparados por la entidad.

NAGUN 3.10 – B CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS

Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría obtendrán seguridad razonable del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales relevantes relacionadas con la presentación de los estados financieros o con los resultados de la auditoría financiera. Se identificarán las condiciones reportables en caso de existir.

Para planear la auditoría, el auditor gubernamental deberá obtener una comprensión general del marco de referencia legal y regulator aplicable a la entidad y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco de referencia.

Para obtener esta comprensión general, el auditor gubernamental reconocerá particularmente que algunas leyes y reglamentos pueden tener un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad.

Los procedimientos de auditoría para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales se incluirán en los programas específicos de la auditoría financiera.

La evaluación del cumplimiento legal, reglamentario y contractual deberá documentarse en forma clara e independiente en los papeles de trabajo.

NAGUN 3.10 – C PROGRAMAS DE AUDITORÍA

El auditor gubernamental para cada auditoría financiera y de cumplimiento, desarrollará y documentará programas de auditoría que toman en cuenta los resultados de la evaluación del control interno y que describan los objetivos y procedimientos para las principales cuentas de control contable, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Los Auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría deberán ajustar los programas estándar de acuerdo a las necesidades propias de cada auditoría financiera, de conformidad con la naturaleza de la entidad, catálogo de cuentas, estrategia, procedimientos y alcance de auditoría. El MAG y las Guías de Auditoría contendrán los programas estándar por cada cuenta de los estados financieros, de los renglones del Presupuesto de la República y del Presupuesto Municipal.

NAGUN 3.20 EJECUCIÓN DEL TRABAJO

NAGUN 3.20 – 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, hallazgos de auditoría que originan responsabilidades, conclusiones y recomendaciones sobre una base objetiva.

La auditoría financiera gubernamental está dirigida a examinar las “**aseveraciones de la administración**” contenidas en los estados financieros a fin de obtener evidencia sobre la adhesión a dichas afirmaciones y formular una opinión sobre los estados financieros, obtener entendimiento, evaluar el sistema de control interno y hacer pruebas del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

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

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

A esos efectos podrán aplicarse los siguientes procedimientos de auditoría:

1. Cotejo de los estados financieros o de ejecución presupuestaria, con los registros de contabilidad.
2. Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
3. Inspecciones oculares
4. Obtención de confirmaciones directas de terceros
5. Comprobaciones matemáticas.
6. Revisiones conceptuales.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

7. Comprobación de la información relacionada.
8. Comprobaciones globales de razonabilidad.
9. Examen de documentos importantes.
10. Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
11. Obtención de una confirmación escrita de los responsables del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

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

El auditor deberá prestar especial atención a aquellas situaciones o transacciones que presenten indicios de fraude, abusos o actos ilegales. En ese sentido deberá identificar las disposiciones y reglamentos aplicables al ente auditado y evaluar el riesgo de que los incumplimientos a los mismos puedan influir directa o indirectamente en los estados financieros o asuntos financieros en particular.

En base a los resultados de esa evaluación seleccionará los procedimientos que le permitan asegurar, razonablemente, la detención de los abusos y actos ilícitos.

El auditor deberá considerar el efecto de hechos posteriores sobre los estados financieros y sobre el dictamen del auditor. Son "hechos posteriores" los hechos que ocurren entre el final del periodo y la fecha del dictamen del auditor, así como a los hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor.

Se deberá dar tratamiento en los estados financieros de los hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren después del final del periodo e identifica dos tipos de hechos:

- a) Aquellos que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del periodo; y
- b) Aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron subsecuentemente al final del periodo.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 3.20 – B ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO

Para cada auditoría financiera se organizará un archivo corriente de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada la información importante como evidencia de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos y el desarrollo de la evidencia para emitir la opinión sobre los estados financieros, la evaluación del sistema de control interno y del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

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.

1. 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. A su vez las cédulas pueden ser entre otras:
 - a) **Sumarias** que contienen la información completa tomada de los estados financieros en su conjunto,
 - b) Cédulas de **Detalle** son aquellas que contienen la integración de una cuenta específica revelada en las cédulas sumarias, y
 - c) Cédulas de **Análisis** que contienen el análisis del auditor de una cuenta determinada.
2. El método de codificación y ordenamiento del archivo corriente de papeles de trabajo parte de la hoja de trabajo que resume el contenido de los estados financieros y los rubros relevantes a verificar, considerando las “aseveraciones de la administración” contenidas en dichos estados financieros. El MAG dispondrá de las guías de índices sugeridos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 3.30 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

NAGUN 3.30 - A CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA

El informe de auditoría financiera incluirá: Un resumen ejecutivo, la opinión sobre los estados financieros, así como los estados financieros y sus notas, un informe sobre el control interno y un informe sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

1. El resumen ejecutivo contendrá: Una página con el título, una tabla de contenido, una carta de envío a la Entidad Auditada, y un resumen que incluya:
 - a) Antecedentes,
 - b) Fundamento legal;
 - c) Los objetivos y alcance de la auditoria, los procedimientos más importantes aplicados y cualquier limitación al alcance de la auditoria,
 - d) Un breve resumen de los resultados de auditoria, control interno, cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables, y estado de las recomendaciones anteriores;
 - e) Identificación de los hechos que originan responsabilidades;
 - f) Comentarios de la administración de la entidad respecto a la aceptación del informe.

2. El dictamen del auditor sobre los estados financieros incluirá la siguiente información:
 - a) Destinatario
 - b) Fecha del Dictamen
 - c) Párrafo de introducción
 - d) Párrafo del alcance de la auditoría realizada de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- e) Párrafo con la opinión respecto a si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la entidad a la fecha del balance general, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo del período terminado, conforme los Principios de Contabilidad Gubernamental vigentes en Nicaragua (PCG), o en ausencia de éstos, con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
 - f) Firma del funcionario que emite el dictamen.
3. El informe sobre el entendimiento del sistema de control interno. Como mínimo el informe contendrá: a) el alcance del trabajo, b) una descripción de los controles más importantes, c) las condiciones reportables.
 4. El informe y la opinión con respecto al cumplimiento por parte de la Entidad de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales.

NAGUN 3.30 - B DICTAMEN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Gubernamental vigentes en Nicaragua, y en caso de ser aplicables las disposiciones establecidas en convenios y otras regulaciones aplicables.

El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las cuales no se han observado consistentemente tales principios y disposiciones en la preparación de los estados financieros examinados.

Las revelaciones en los estados financieros han de ser consideradas como razonablemente adecuadas, a menos que se establezca lo contrario en el dictamen.

El dictamen debe contener la expresión de una opinión con respecto a los estados financieros, tomados en su conjunto, o la expresión de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar una opinión en conjunto, se deben consignar las razones para ello. En cualquier caso que se asocie el nombre de un auditor con los estados financieros, el dictamen debe contener una indicación precisa sobre la naturaleza del trabajo del auditor, si fuera el caso, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

Como resultado de una auditoría financiera, el auditor puede adoptar una de las siguientes alternativas para expresar su opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

a) Opinión no calificada;

Una opinión sin reparos se da cuando el auditor está satisfecho con todo lo esencial, esto implica:

- si las cuentas se han elaborado aplicando normas y directrices de contabilidad aceptables y esa aplicación ha sido consecuente,
- si las cuentas han cumplido con las exigencias legales y con los reglamentos pertinentes,
- si la situación de las cuentas concuerda con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad fiscalizada y,
- si existe una adecuada y completa presentación de las cuestiones importantes relacionadas con las cuentas.

b) Opinión calificada;

La opinión calificada es una opinión con reparos o salvedades, que debe emitirse una opinión cuando el auditor no está de acuerdo, o tiene dudas sobre algún aspecto específico de las cuentas que sea importante pero no fundamental para la adecuada comprensión de las mismas. Los términos de la opinión calificada normalmente indican un resultado satisfactorio de la auditoría supeditado a una declaración clara y concisa de las cuestiones en desacuerdo o sobre las que existen dudas. Si los efectos financieros de la incertidumbre o desacuerdo están cuantificados por el auditor, se facilita la labor de los usuarios de los estados aunque éste no es siempre practicable o pertinente.

c) Opinión adversa o negativa;

Una opinión adversa se da cuando el auditor es incapaz de formar una opinión sobre los estados financieros como un todo, por un desacuerdo tan fundamental que repercute en la situación presentada hasta tal punto que una opinión calificada en algunos aspectos no fuera adecuada. Los términos en que está redactada la opinión deben indicar claramente un resultado no satisfactorio de la fiscalización, seguido de una especificación clara y concisa de los aspectos con los cuales está en desacuerdo. También en este caso es de gran utilidad que los efectos financieros se cuantifiquen siempre que ello sea pertinente y factible.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

d) Abstención de opinión.

Cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre las cuentas, consideradas en su conjunto, debido a alguna duda o defecto tan fundamentales que una opinión con reparos no sería adecuada, se abstiene de pronunciarse. Los términos de la abstención deben dejar claro que no puede emitirse una opinión, especificando clara y concisamente todos los puntos de duda.

En circunstancias que lo ameriten, el auditor gubernamental, sin afectar su opinión, puede enfatizar ciertos aspectos relacionados con los estados financieros examinados que considere de interés para los usuarios externos. La información aclaratoria de esta naturaleza se incluirá en un párrafo separado final, a continuación del párrafo de la opinión.

NAGUN 3.30 - C OPORTUNIDAD DEL INFORME DE AUDITORÍA.

El informe de auditoría financiera se tramitará en el menor tiempo posible, previo su aprobación formal.

1. La oportunidad del informe de auditoría financiera está en relación con la fecha más próxima posible a la que corresponden los estados financieros examinados. Es recomendable disponer de dichos estados auditados a más tardar tres meses después de la fecha de corte de los estados.
2. La oportunidad del informe de auditoría financiera puede identificarse por las condiciones establecidas en los convenios. Es recomendable disponerlos tres meses después de la fecha de corte de los estados financieros. Previa aceptación de los organismos relacionados puede ampliarse la fecha de presentación del informe.

4. NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTION

La auditoría Operacional o de Gestión 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

La Auditoría Operacional o de Gestión deberá desarrollarse con apego a las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría que incluye las NAGUN 2.20 a la 2.90; adicionalmente se incorporan normas específicas a la auditoría operacional o de gestión, las que están orientadas a establecer los principales criterios técnicos, considerando las siguientes fases del trabajo:

- a) Estudio y planeación
 - ◆ Estudio preliminar
 - ◆ Comprensión de actividades
 - ◆ Selección de áreas a examinar
- b) Examen detallado de áreas críticas
- c) Informe y comunicación de resultados.

NAGUN 4.10 ESTUDIO Y PLANEACIÓN

A los efectos del análisis a practicarse deberá dividirse el objetivo de auditoría en segmentos selectos de las operaciones o funciones totales del ente bajo estudio a fin de evaluar la economía, eficiencia y eficacia de su gestión.

En términos generales surge como poco probable evaluar la gestión total de un ente debido a su tamaño, complejidad, diversidad de operaciones, etc. Por ello, resulta conveniente dividir el universo de acción en segmentos menores, sobre los cuales el auditor pueda formarse una opinión relativa a la economía, eficiencia y eficacia de la gestión u operaciones.

NAGUN 4.10 - A PLAN DE AUDITORÍA OPERACIONAL

La planeación deberá definir los objetivos específicos de la auditoría operacional, así como establecer el alcance y la metodología para lograr dichos objetivos de manera eficiente al terminar el examen.

1. Los objetivos específicos de la auditoría operacional identificarán los asuntos prioritarios a evaluar, según la especialidad del programa, área o actividad objeto del examen. En general, los objetivos de auditoría estarán en relación con los siguientes criterios globales; y deben reunir las siguientes características:
 - a) Alcanzable: - Será tal que pueda lograrse materialmente, tomando en cuenta las facultades, recursos, atributos y todo otro factor que pueda incidir en su obtención.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- b) Específico: - Indicará clara y objetivamente qué se está buscando.
 - c) Apropiado: - Tendrá relación con el propósito fundamental del trabajo de auditoría.
 - d) Comunicable: Será comprensible para todos los intervinientes.
 - e) Eficiencia y/o economía en el manejo de los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y de otro tipo administrados por la entidad, programa, área o actividad evaluada.
 - f) Eficacia lograda en la obtención de las metas, objetivos y de los impactos de la entidad, programa, área o actividad¹ evaluada.
2. El alcance del trabajo señala los límites de la auditoría operacional, principalmente: el período sujeto a examen y las actividades, áreas o programas objeto de la evaluación; comprende la identificación de la actividad o actividades específicas a ser evaluadas y las acciones generales o metodológicas de revisión que serán llevadas a cabo durante el trabajo de auditoría, las que deberán ser adecuadamente explicitadas.
3. La metodología de la auditoría operacional comprende el trabajo a realizar, incluyendo las técnicas para obtener la evidencia y para desarrollar los hallazgos de auditoría; la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos para lograr los objetivos del examen; así como los indicadores específicos relacionados con actividades a evaluar.
4. Acciones a tomar en cuenta para planificar la auditoría operacional:
- a) Considerar la importancia de las actividades y los requerimientos de los usuarios potenciales del informe de auditoría.
 - b) Obtener una comprensión razonable de las operaciones de la entidad, programa, área o actividad a examinar.
 - c) Deberá incorporar la investigación y análisis preliminar como etapa de diagnóstico descriptivo, previo a establecer los procedimientos a aplicar y a fin de verificar si los asuntos principales a ser investigados están contemplados en el objetivo de la auditoría.
 - d) El estudio de las leyes, reglamentos y manuales de procedimientos aplicables a la entidad o actividad auditada, para obtener una comprensión razonable del orden legal, reglamentario, contractual, administrativo y financiero del área a examinar.
 - e) Ubicar los controles administrativos aplicados por la entidad en las operaciones a examinar.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- f) Identificar los criterios o indicadores técnicos para evaluar los asuntos importantes de la auditoría, como: propósitos y metas establecidas, normativa técnica aplicable, opiniones de expertos, desempeño de años anteriores, desempeño de entidades similares, desempeño en el sector privado y otros.
 - g) Identificar los hallazgos y recomendaciones significativos de auditorías anteriores que podrían incidir en los objetivos del examen a ejecutar.
 - h) Ubicar las fuentes de información potencial para utilizarla como evidencia del trabajo y considerar su validez y confiabilidad.
 - i) Considerar la utilidad del trabajo realizado por otros auditores y expertos evaluadores para satisfacer algunos objetivos de auditoría.
 - j) Programar y determinar el personal interdisciplinario necesario y otros recursos suficientes para realizar el trabajo.
 - k) Elaborar el plan específico de la auditoría operacional a ejecutar.
6. El auditor gubernamental debe planear la auditoría operacional para tener una seguridad razonable de que será posible descubrir los errores e irregularidades significativos, incluidos en las operaciones de la entidad, programa, área o actividad examinado, ocasionados por asuntos de orden técnico; no aplicación de las disposiciones legales; y el incumplimiento de condiciones contractuales, siempre que tengan efectos importantes en las operaciones examinadas.
7. La planeación de la auditoría operacional continúa durante el proceso de ejecución, para cada una de las fases en dependencia de los resultados obtenidos. Los objetivos, alcance y metodología de la auditoría se establecen en conjunto, pues las consideraciones utilizadas para definir dichos elementos se superponen o están relacionadas.

NAGUN 4.10 - B COMPRENSIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS

El auditor gubernamental deberá obtener una comprensión de los controles internos administrativos importantes sobre los objetivos específicos de la auditoría operacional y revisar su funcionamiento, con el objeto de medir el grado de eficiencia de los sistemas de control para determinar el nivel de confianza de tales sistemas y, consecuentemente, identificar eventuales deficiencias de relevancia que requieran un mayor alcance de las pruebas a efectuar.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Los controles internos administrativos, en su estructura completa, incluyen los componentes integrados del control interno: ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación y monitoreo de la entidad, programa, área o actividad a evaluar.
2. El conocimiento de los controles internos administrativos permite al auditor gubernamental concentrarse en su comprensión y determinar la importancia que tienen en relación a los objetivos de la auditoría.
3. La comprensión y evaluación del control interno en este tipo de auditorías deberá enfatizar el examen de los siguientes aspectos:
 - a) Confiabilidad, integridad y oportunidad de la información, tanto operativa como contable, evaluándose también los medios utilizados para identificarla, controlarla, clasificarla y comunicarla.
 - b) Cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, políticas, planes, normas y procedimientos, que posean o puedan tener influencia significativa sobre las operaciones y/o los informes del ente.
 - c) Protección de activos, revisando los mecanismos de control establecidos al efecto y -en su caso- aplicando los procedimientos que se consideren para satisfacerse de la existencia de dichos mecanismos.
 - d) Uso eficiente y económico de los recursos, evaluando la optimización de los mismos en términos del objetivo al que son aplicados.
 - e) Logro de objetivos y metas de operaciones o programas, revisando los mismos con el fin de comprobar que los resultados sean coherentes con los establecidos y si se cumplen de acuerdo con lo planeado. Se evaluará, además, que los planes fijados sean razonables, proponiendo sugerencias relativas a su optimización.
4. Los controles internos administrativos se clasifican con las siguientes orientaciones:
 - a) Relacionados con la eficiencia, economía y eficacia de las operaciones de la entidad, programa, área o actividad objeto de la evaluación. Incluyen las políticas y procedimientos para asegurar razonablemente el cumplimiento de sus objetivos.
 - b) Respecto a la salvaguarda de recursos de la entidad. Incluyen las políticas y procedimientos para asegurar razonablemente que los recursos sean salvaguardados contra el gasto indebido, pérdida, uso indebido, entre otros.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- c) Sobre el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables, en muchos casos relacionados con los tres primeros. Incluyen las políticas y procedimientos para asegurar razonablemente que la gestión de los recursos sea consistente con las disposiciones legales aplicables.
5. Los propósitos del estudio y comprensión de los controles internos administrativos son los siguientes:
- a) Identificar las áreas o actividades que presentan mayores posibilidades de beneficios o mejoras importantes para la entidad, también conocidas como áreas o actividades críticas.
 - b) Establecer las pruebas y procedimientos de auditoría a ser aplicados en las siguientes fases del trabajo, así como su alcance y oportunidad.
 - c) Determinar los recursos humanos necesarios para las siguientes fases de la auditoría, tanto de auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría expertos como de personal de apoyo.
 - d) Ubicar las fuentes de información técnica disponible en la entidad y en el sector en que se desempeña el organismo.
6. El estudio y comprensión de los controles internos administrativos incluye:
- a) Comprender los métodos, procedimientos y prácticas utilizadas por la entidad, programa, área o actividad con el fin de obtener información sobre los siguientes aspectos:
 - ◆ Forma en que se efectúan las operaciones importantes.
 - ◆ Necesidad o utilidad de los distintos pasos utilizados en el procesamiento de las operaciones.
 - ◆ Resultados obtenidos en la ejecución de las operaciones comparados con los establecidos en las metas y objetivos de la entidad, los requerimientos legales y los criterios técnicos disponibles.
 - ◆ Efectividad de los controles internos administrativos aplicados, incluyendo los controles suaves o no establecidos de manera formal.

Al completar estas acciones el auditor gubernamental tendrá suficiente información para llegar a una conclusión preliminar sobre la eficiencia y eficacia de los controles internos administrativos. Sin embargo, en las siguientes fases de la auditoría operacional se continuará evaluando dichos controles.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- b) Selección de las operaciones específicas a examinar, dependiendo de la naturaleza de los objetivos y las metas, así como del análisis de los componentes importantes de la entidad, programa, área o actividad sujeta a examen.
7. Tomando como referencia la calificación de los riesgos de control el auditor gubernamental definirá el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, considerando la alternativa de preparar un plan de muestreo para las operaciones
8. Las observaciones significativas resultantes del estudio y comprensión de los controles internos administrativos, generará un informe enfocado a los objetivos específicos de la auditoría operacional.

NAGUN 4.10 - C PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Para la auditoría operacional se preparará programas de auditoría a la medida por cada fase, referidos al programa, área o actividad evaluada, que describan los procedimientos a seguir para alcanzar los objetivos de la auditoría, que provean una base de información sistemática para la asignación de personal, orienten el trabajo a realizar y documenten lo ejecutado.

Los programas detallados para las principales actividades a examinar serán elaborados progresivamente, al completar la fase anterior de la auditoría operacional. Para la evaluación de los controles internos administrativos se dispondrá de un programa específico diseñado para cumplir los objetivos del examen. El MAG dispondrá de modelos de programa para guía y orientación del Auditor.

NAGUN 4.20 EXAMEN DETALLADO DE ÁREAS CRÍTICAS

Es la fase más extensa de la auditoría operacional. Tiene como propósito documentar la evaluación de las potenciales áreas críticas identificadas en el estudio y planeación de la auditoría.

Los auditores utilizarán parámetros o indicadores convenientes como términos de referencia o estándares razonables de la gestión y control, contra los cuales se puedan realizar comparaciones y evaluaciones del grado de economía, eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos y en la administración de los recursos. Un indicador es la relación que permite medir el alcance de una meta u objetivo.

Los auditores tendrán la responsabilidad de identificar y evaluar si los indicadores utilizados por el ente son aplicables para el desarrollo del trabajo de auditoría.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Si el equipo de auditoría estima que los indicadores utilizados no son aplicables, deberá tratar de resolver las diferencias de criterios con el ente, desarrollar sus propios indicadores o considerar medidas alternativas de evaluación.

Los indicadores deberán ser seleccionados, contruidos y ponderados sobre la base de:

1. **Disponibilidad de datos:** Resultará indispensable contar con datos para generar información suficiente. La ausencia de datos estadísticos no significa que se carezca de elementos aptos para su desarrollo.
2. **Calidad de los datos:** Se deberá procurar que la recolección de los datos que se obtengan sea consistente, completa y confiable.
3. **Comparabilidad:** Los indicadores deberán ser aplicables en diferentes ámbitos donde se obtenga información de similares características.
4. **Validez:** Deberán medir lo que se espera que midan, tanto estadística como conceptualmente.
5. **Pertinencia:** Deberán guardar correspondencia con los objetivos de las políticas, planes, proyectos, operaciones, actividades o estándares en cuestión.
6. **Sensibilidad:** Deberán poder reflejar los cambios que se han producido en la realidad observada.
7. **Oportunidad:** Deberán poder obtenerse en el momento en que sean útiles para la toma de decisiones.
8. **Costo:** Su utilización debe justificar el costo de los recursos invertidos para obtenerlos.

Para obtener una medición más adecuada será conveniente aumentar el número de indicadores, incrementando de esta manera la probabilidad de lograr una estimación más precisa y disminuir el riesgo de error.

Los indicadores tendrán por función dar señales de alerta ante la ocurrencia o agravamiento de deficiencias en un área determinada. Los indicadores de desempeño por sí solos no pueden sustituir las evidencias sobre las cuales se fundamenta el juicio de valor. Serán tomados como una señal hacia donde dirigir la investigación a fin de buscar evidencia de las reales causas por las que arroja un valor distinto a lo esperado.

En lo que hace a la detección de irregularidades en el manejo de fondos o deficiencias en las operaciones o en la gestión, el auditor deberá actuar en forma rápida y apropiada. En ese sentido deberá tener en cuenta los siguientes aspectos:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- a) Identificar a los responsables, identificando si son directos, indirectos o solidarios.
- b) Determinar si la irregularidad es aislada o está muy difundida, con el objeto de juzgar su importancia relativa. Las pruebas aplicables deben ser suficientes para mostrar tal situación y si la misma requiere atención inmediata.

Por otra parte, en lo que hace al examen de cumplimiento legal, éste variará según el tipo de auditoría que se esté realizando; así, en una auditoría de economía y eficiencia se revisará el cumplimiento de la normativa que afecte significativamente la adquisición y utilización de los recursos, mientras que en un examen de eficacia deberá tenerse especial atención en la legislación que tenga relación con los objetivos de los planes o actividades de la entidad.

En caso de que el auditor identifique una deficiencia en la gestión del ente auditado, como consecuencia de la aplicación de una disposición legal, reglamentaria o derivada de un manual de procedimientos, lo deberá incluir en su informe para que los órganos competentes consideren la adopción de las medidas necesarias al efecto.

Los auditores deberán consultar con los asesores legales asignados al equipo de auditoría, cuando surjan problemas de interpretación de la legislación aplicable.

Los hallazgos de auditoría deberán evidenciarse mediante el desarrollo de los atributos consignados en la NAGUN 2.80

NAGUN 4.20 - A EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y PERTINENTE

El auditor gubernamental y los servidores públicos que realizan auditoría, deberán obtener evidencia suficiente, competente y pertinente para fundamentar razonablemente el cumplimiento de los objetivos del trabajo, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría operacional o de gestión.

La auditoría gubernamental, en general, y la operacional o de gestión, en particular, consisten básicamente en examinar y obtener las evidencias para llegar a conclusiones e informar respecto a la eficiencia y/o economía en la utilización de los recursos disponibles y/o la eficacia en el logro de los objetivos de la entidad, así como sustentar los hallazgos de auditoría completados durante el examen.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Se aplicarán procedimientos sustantivos a fin de obtener evidencia directa o indirecta, cuantitativa o cualitativa para evaluar la gestión del ente, como así también para identificar posibles situaciones de irregularidad, incumplimientos legales o actos ilícitos que puedan tener efectos sobre la gestión del ente auditado.
2. Ante la amplitud, diversidad y complejidad de los procedimientos de auditoría que serán necesarios aplicar, éstos serán seleccionados o desarrollados conforme las necesidades que en cada caso particular corresponda.

NAGUN 4.30 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

El auditor gubernamental deberá preparar un informe para comunicar los resultados de la auditoría operacional a la administración de la entidad y otros usuarios relacionados. El informe debe incluir un Resumen Ejecutivo y el Informe de Auditoría.

El informe de auditoría operacional no deberá contar con una opinión global vinculada a los resultados de la auditoría efectuada.

1. El resumen ejecutivo contendrá: Una página con el título, una tabla de contenido, una carta de envío a la Entidad Auditada, y un resumen que incluya:
 - a) Antecedentes,
 - b) Fundamento legal;
 - c) Los objetivos y alcance de la auditoria, los procedimientos más importantes aplicados y cualquier limitación al alcance de la auditoria,
 - d) Un breve resumen de los resultados de auditoria, control interno, cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables, y estado de las recomendaciones anteriores;
 - e) Identificación de los hechos que originan responsabilidades;
 - f) Comentarios de la administración de la entidad respecto a la aceptación del informe.
2. El informe de auditoría deberá indicar: Destinatario, Fecha del Informe, Objetivos específicos, alcance de la auditoría, metodología, procedimientos, hallazgos, conclusiones, anexos si los hubiere.

El Informe de Auditoría deberá contener.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- a) **Los objetivos específicos** de la auditoría operacional en forma detallada para un cabal entendimiento del enfoque por parte de los usuarios y los antecedentes que dieron lugar a la realización de trabajo de auditoría.
- b) **El alcance del trabajo** realizado, señalando la profundidad y cobertura de la evaluación realizada para cumplir los objetivos de la auditoría. En la medida de lo posible, se debe establecer la relación existente entre la muestra revisada y el universo de operaciones ejecutadas por la entidad, identificar las dependencias evaluadas, la ubicación geográfica y el período examinado. También se debe incluir una referencia a las limitaciones de información o al alcance del trabajo, cuando esta situación se presente.

Una limitación en el alcance puede ocurrir cuando el auditor está imposibilitado para auditar una unidad clave del ente o de los sistemas o para efectuar procedimientos necesarios debido a factores que están más allá de su control. También puede verse limitado el alcance, debido a la imposibilidad de identificar parámetros adecuados.

- c) **Procedimientos:** deberá explicar claramente las técnicas que se hayan empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría; así como el cumplimiento del debido proceso de auditoría. Con ese propósito, se describirán las técnicas comparativas que se hayan aplicado; se expondrán los criterios e indicadores que se hayan utilizado para evaluar el desempeño y, en caso de que se hayan empleado métodos de muestreo, se explicará la forma en que se diseñó la muestra y las razones por las cuales se seleccionó.
- d) Hallazgos de auditoría encontrados los que se deberán desarrollar cumpliendo los atributos señalados en la NAGUN 2.80. Al informar sobre los casos significativos de incumplimiento, el auditor debe presentar sus hallazgos desde una perspectiva apropiada, ofreciendo al lector una base para evaluar la frecuencia y sus consecuencias. Debe establecer la relación existente entre los casos de incumplimiento y el universo de actividades o el número de casos examinados, cuando sea necesario
- e) Recomendaciones. Los informes de auditoría operacional o de gestión, deberán incluir recomendaciones para corregir las deficiencias detectadas. El auditor deberá considerar el efecto que este tipo de asesoría podrá tener en su objetividad para futuras revisiones del mismo ente.
- f) Conclusiones. Sobre los resultados de la auditoría señalando las situaciones deficientes que pueden derivar responsabilidades tipificadas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, así como los funcionarios responsables.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- g) Anexos que demuestren gráficos, ilustraciones, y otros elementos que se consideren necesario para la comprensión de los hallazgos.
- h) El informe sobre la evaluación de los controles internos administrativos y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales puede presentarse en un informe parcial independiente al concluir la fase de Estudio y Planeación con el propósito de obtener la aceptación de la administración de la entidad auditada y ser oportunos.

NAGUN 4.30 - A CUALIDADES EN LA PRESENTACIÓN DEL INFORME

El informe de auditoría operacional debe ser completo, exacto, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso, en la medida que lo permitan los asuntos comunicados.

1. Para que el informe sea completo deberá contener toda la información necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría, permitir una comprensión correcta de los asuntos informados y satisfacer los requerimientos de contenido. Además debe incluir los antecedentes imprescindibles para una mejor comprensión.
2. Es indispensable que incluya información suficiente respecto a la importancia y magnitud de los hallazgos, su frecuencia en relación al número de casos o transacciones revisadas y la relación que tengan con las operaciones de la entidad.
3. La exactitud se basa en la necesidad de asegurarse que la información presentada a los lectores sea verdadera y confiable. Un error podría ocasionar que se cuestione la validez sustancial del informe.
4. La objetividad exige guardar equilibrio en cuanto al contenido y al tono del informe. Los resultados deben presentarse con imparcialidad y evitar la tendencia a exagerar o enfatizar en exceso el desempeño deficiente.
5. La información deberá ser suficiente para convencer a los lectores de la validez de los hallazgos, de la razonabilidad de las conclusiones y de la conveniencia de las recomendaciones.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

6. La claridad exige que el informe sea fácil de leer y entender. Los informes deben redactarse en un lenguaje tan claro y sencillo como lo permitan los asuntos que traten. Al utilizar términos técnicos o abreviaturas y siglas poco conocidas, deben ser definidas con toda claridad. El uso eficaz de títulos, subtítulos y encabezados descriptivos hacen que el informe sea más fácil de leer y comprender. Se sugiere utilizar elementos de apoyo visual (fotografías, diagramas, gráficos y mapas) para aclarar y resumir información compleja y de difícil comprensión.

5. NORMAS DE AUDITORIA INTEGRAL

La auditoría gubernamental conforme lo establece la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control Gubernamental, incluye la auditoría integral como una clase de examen, considerando la amplitud del alcance del trabajo y de los objetivos a cumplir, que incluye los aspectos relacionados con la auditoría financiera y de cumplimiento, la auditoría operacional o de Gestión, Ambiental e Informática.

Para el desarrollo de la Auditoría Integral se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90. Adicionalmente serán aplicables las Normas específicas aplicables a las Auditorías Financieras y de Cumplimiento, Operacional o de Gestión, Ambientales, Informática, de Obras Públicas, según las necesidades y alcances de la auditoría a realizar.

La Auditoría Integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados.

La Auditoría Integral implica la ejecución de un trabajo con el enfoque, por analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente.

NAGUN 5.10 PLANEACION

Una planeación adecuada, incluye los siguientes aspectos:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

1. Evaluar la gestión en todas las áreas de responsabilidad o en algunas de ellas. A manera de ejemplo, son áreas de responsabilidad el manejo de recursos físicos (entre otros la contratación para compra de bienes o prestación de servicios), humanos y financieros y el cumplimiento de leyes, normas, reglamentos y políticas.
2. Comprensión del Control interno, con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo y determinar la suficiencia y confiabilidad del mismo.
3. Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por la entidad y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.
4. Comprensión de los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.
5. Estudio del impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por las entidades controladoras de la gestión del medio ambiente y ejecutoras de proyectos de inversión física.

En razón al amplio alcance la Auditoría Integral, se hace necesario la participación de diversas habilidades profesionales, esto implica que la auditoría deberá apoyarse no solo en profesionales con orientación contable y financiera, será necesario que participen: ingenieros, administradores, abogados, economistas, especialistas en sistemas computacionales, sistemas de seguridad, ecólogos, etc. Dichos profesionales, para prestar sus servicios a la Auditoría Integral, deberán cumplir con los requisitos de las Normas sobre capacidad profesional.

En todo caso, el auditor responsable de la planeación y dirección del trabajo, oportunamente decidirá el tipo de habilidades requeridas.

NAGUN 5.20 EJECUCION DE LA AUDITORIA

Todas las áreas que están previstas para la práctica de la Auditoría Financiera, Operacional o de gestión y otras pueden estar cubiertas por la Auditoría Integral. Sin embargo, no debe entenderse que esta auditoría necesariamente abarca todas las áreas de gestión de una entidad.

Esta auditoría, se ocupa de evaluar el cumplimiento de responsabilidades y la forma en que se cumplen; implicando evaluar la confiabilidad, el cumplimiento, la eficiencia, la eficacia, y la economía, donde sea aplicable y práctico.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

De conformidad con los aspectos a evaluar se deberá considerar lo siguiente:

1. Sobre los Estados Financieros:
 - a) Si los estados financieros se emiten con sujeción a las normas de contabilidad
 - b) Si los estados financieros presentan de manera fidedigna la situación financiera de la entidad y los resultados de las operaciones durante el respectivo período y su integridad.
 - c) Si el sistema de información contable se lleva de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas legales sobre la materia.
 - d) Si la entidad cumple oportunamente sus obligaciones con terceros, en especial aquellas de contenido patrimonial.
 - e) Si los análisis financieros que realiza la administración son confiables y la aplicación y uso de los estados financieros en la toma de decisiones.
 - f) Si no se ha manipulado el sistema de información contable y si el mismo ha sido inspeccionado de manera integral; las reservas o salvedades sobre la fidelidad de los estados financieros si las hubiere, las que deben ser expresadas en forma clara, completa y detallada.
2. Sobre la gestión administrativa evaluar si ha sido eficiente, eficaz y económica de acuerdo con su misión y naturaleza.
3. Comprensión y evaluación del control interno, comprobando si el mismo es adecuado y un estudio sobre la efectividad.
4. Sobre los procesos operacionales.
 - a) Si cada operación, actividad y proceso que se realiza tiene establecido un procedimiento secuencial acorde con los objetivos trazados.
 - b) Sobre el cumplimiento de la regulación y legislación por parte de la entidad
 - c) Sobre el entorno que rodea al ente económico, sus amenazas y riesgos.
5. Si la información generada y la tecnología de la información en uso en la entidad, se ajusta al desarrollo de las operaciones, necesidades de registro y permiten reflejar el resultado de la gestión.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

6. Si el desarrollo de actividades cumple con los requisitos básicos de protección al medio ambiente, en caso de ser aplicable.

NAGUN 5.30 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Con base en el resultado de su examen evidencia y, de acuerdo con las funciones realizadas, se deberá emitir los informes que exprese en forma detallada la labor desempeñada, así como los resultados obtenidos. Dichos informes contendrán el dictamen correspondiente.

Se entiende por dictamen, el concepto u opinión emitido por el auditor con base en un juicio profesional idóneo.

La Auditoría Integral no se debe entregar informes de tipo estándar o uniforme, ya que este modelo puede distorsionar o disminuir el grado de información que se consigna. En la Auditoría Integral se deben preparar por lo menos los siguientes informes o documentos suscritos contentivos de la opinión profesional:

1. Un informe con el dictamen respectivo, el cual, incluye la opinión sobre la totalidad de la Entidad iniciando con los estados financieros preparados por la administración con una explicación detallada de la labor desempeñada. Dicho informe por lo tanto contendrá al menos las siguientes manifestaciones por parte del auditor:

Debe brindar una razonable opinión sobre la calidad, eficiencia, eficacia y economía de las operaciones económicas, de la gestión administrativa, del control interno y de la gestión gerencial, así como también una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, el cumplimiento de leyes y normas administrativas y contables, el impacto sobre el medio ambiente y la neutralización de riesgos. Debe, finalmente, determinar los defectos, los desvíos y los problemas detectados para concluir proponiendo mejoras, correcciones y soluciones.

2. La presentación y contenido de los informes generados se efectuarán en base al contenido establecido para cada tipo de auditoría en estas NAGUN.
3. La Auditoría Integral podrá producir informes parciales o intermedios, los cuales deben tratar los temas de mayor importancia a juicio del auditor, así como su opinión en relación con los estados financieros de cortes intermedios.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

6. NORMAS DE AUDITORIA ESPECIAL

Para el desarrollo de la Auditoría Especial se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90; adicionalmente serán aplicables las Normas específicas enunciadas a continuación:

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:

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

Las normas para la auditoría especial se definen en el esquema general del proceso de la auditoría:

- a) Planeación de la auditoría,
- b) Ejecución detallada del trabajo,
- c) Informe y comunicación de resultados.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 6.10 PLANEACION DE LA AUDITORÍA

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.

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 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.
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, autorizaciones para contrataciones directas, inobservancias a la Ley de Contrataciones adquisiciones, impugnaciones de procesos, tramitadas por la Dirección General 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- 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 Anteriores 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 exservidores 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:
 - c) 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.
 - d) 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.
 - e) 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



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- 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.

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.

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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Las observaciones importantes se documentarán y se comunicarán formalmente a los funcionarios y empleados relacionados con las actividades examinadas y se obtendrán sus comentarios.

NAGUN 6.20 EJECUCIÓN DETALLADA DEL TRABAJO

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente que sustente de manera razonable el cumplimiento de los objetivos del examen y los resultados incluidos en el informe de auditoría. Además se documentará la prueba en los casos de posibles responsabilidades.

1. Los medios de prueba admitidos para sustentar los resultados de la auditoría especial son entre otros los siguientes:
 - a) Documental o instrumental.
 - b) Inspección personal.
 - c) Informe de peritos.
 - d) Testimonial y
 - e) La cosa juzgada.
2. El auditor gubernamental debe ejercitar su juicio profesional para sustentar de manera adecuada la cantidad y el tipo de evidencia necesaria para sustentar los hallazgos.

NAGUN 6.30 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- 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.
- j) Las conclusiones en la cual se resuma 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.

7. NORMAS DE LA AUDITORIA 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.

Para el desarrollo de la Auditoría Ambiental se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90; adicionalmente serán aplicables las Normas específicas enunciadas a continuación:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 7.10 PLANEACION.

El alcance general de la auditoría ambiental comprende la delimitación de: objeto de auditoría; tipo de auditoría; ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables; principios ambientales aplicables; y ámbito institucional o sujeto de auditoría, par lo cual se deberá considerar lo siguiente en el proceso de planeación:

1. La planificación metodológica de la auditoría ambiental en la que se definan los objetivos y alcances específicos Se entiende por planificación metodológica, el proceso de definición de objetivos y alcances específicos de la auditoría, seguido del diseño y/o elección de metodologías que se aplican y rediseñan hasta alcanzar resultados que permiten el logro de los mencionados objetivos.

La necesidad de realizar una planificación metodológica surge, entre otras razones, por la imposibilidad de conocer en forma anticipada la naturaleza y/o magnitud de los parámetros y atributos que definen el estado ambiental en el que se encuentra el ecosistema o recurso natural que se evalúa. El reajuste de las metodologías se realiza en función de los resultados obtenidos o, cuando sea factible, mediante el empleo de pruebas preliminares que permitan deducir, ya sea su correcta aplicabilidad o los ajustes que deban ser introducidos.

2. Conocimiento del contexto y marco legal de la entidad a auditarse enfatizando en aquellos que contemplen el aspecto ambiental y los recursos naturales. Los objetivos y alcances específicos de la auditoría ambiental deben definirse sobre la base de una comprensión de los siguientes elementos:
 - a) Decreto de creación
 - b) Ley Orgánica y su Reglamento
 - c) Funciones que demanda la ley
 - d) Marco legal que tiene injerencia en la entidad,
 - e) El objeto que se somete a examen, el cual debe delimitarse en función de los parámetros y atributos ambientales aplicables;
 - f) El tipo de auditoría ambiental, cuyo enfoque debe ser delimitado.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- g) El ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales y principios ambientales de carácter nacional, municipal y/o institucional, cuya aplicación debe delimitarse en función del objeto y tipo de auditoría; y
 - h) El ámbito institucional, que debe delimitarse en función del objeto de auditoría, tipo de auditoría y el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y principios ambientales previamente definidos.
3. En esta etapa el auditor debe reunir información acerca de la entidad fiscalizada, dicha información debe incluir también, donde sea aplicable, relevante información medioambiental, tal como:
- a) El mandato legal de la entidad
 - b) El enfoque de la entidad con respecto a asuntos medioambientales, con inclusión de su política y objetivos y la existencia de un sistema de gestión del medio ambiente.
 - c) Leyes y regulaciones que rigen las responsabilidades medioambientales de las entidades o su papel en la determinación de éstas, u otras. Este aspecto podría incluir la identificación de requisitos legales impuestos a la entidad, o los que dicho aspecto impone a otros- tales como el informe de los requisitos, limitaciones de emisiones causadas por sus actividades, o responsabilidades de restauración de degradación, cuando ésta ha sido causada.
 - d) La existencia de activos y pasivos medioambientales y de todo cambio que pueda haberse producido en ellos durante el periodo contable en revisión. Ejemplos de tales pasivos son los costes de desmantelamiento de un sitio de deposición de residuos administrado por una autoridad municipal, o la previsión de tales costes durante la vida útil del sitio.
4. La planificación incluye la designación de personal competente y la asignación a este personal de responsabilidades tendientes al logro de los objetivos específicos de la auditoría.
5. El alcance específico de la auditoría incluye la delimitación del período de la gestión ambiental que se audita, la(s) fecha(s) de las mediciones o evaluaciones que se prevén realizar y la profundidad del trabajo realizado. El alcance específico puede ser modificado en función de los resultados obtenidos durante la ejecución del trabajo de campo, respetando las especificaciones contenidas en los términos de referencia.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

6. Debe obtenerse una comprensión clara de los controles ambientales y los de la gestión ambiental, ya que estos controles forman parte del objeto que se somete a examen en el caso de una auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental; son de utilidad en una auditoría de desempeño ambiental; y, eventualmente, son examinados en una auditoría de resultados de la gestión ambiental.

Los controles de la gestión ambiental son procesos asociados a los sistemas de gestión ambiental, que aseguran la implantación y/o el funcionamiento adecuado de los controles ambientales

7. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología, incluyendo programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.
8. La calificación de los riesgos inherente, de control y de detección, así como la estrategia para definir la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría con el propósito de obtener evidencia suficiente, competente y pertinente necesaria para alcanzar los objetivos de auditoría eficientemente, deben ser adecuadamente documentados.

Para la determinación de las líneas de investigación se debe de considerar entre otros: la materialidad, sensibilidad, riesgo, la evaluación del control interno, interés gubernamental, lineamientos y políticas de la Contraloría General de la Republica, auditabilidad, así como la trascendencia de los posibles resultados a informar.

9. Durante la planeación el Auditor debe establecer las fuentes de criterios que regirán la auditoría. Las fuentes de criterios autorizadas pueden ser escasas o no existir. Entre las posibles fuentes se pueden incluir:
 - a) Indicadores del rendimiento acerca de la efectividad, la eficiencia o economía: prescritos por ley; o especificados en la política gubernamental oficial para la actividad; o son, de otro modo, obligatorios para la entidad.
 - b) Normas generalmente aceptadas emitidas por un organismo reconocido.
 - c) Códigos de práctica profesional emitidos por un organismo reconocido.
 - d) Fuentes de Criterios no Autorizadas



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

El juicio del auditor deberá emitirse de tal modo que se cumplan los criterios escogidos para la auditoría, con el objetivo de alcanzar las características que deben presentar los indicadores del rendimiento que se usan por la entidad fiscalizada deben tener. Estos son:

Relevancia:

- ◆ Un indicador de rendimiento es **relevante** cuando:
 - a) Refleja una obligación estatutaria o de otro tipo, o un objetivo de rendimiento acordado entre la entidad u su(s) interesado(s). Esto es, el indicador se refiere al logro una función particular, o tarea, o producción o resultado, que se espera que alcance la entidad.
 - b) Provee información acerca del logro de una función particular, tarea, producción o resultado que satisface las necesidades de alguien de quien puede esperarse razonablemente que las use – un interesado de la entidad (como el ministro responsable, miembros de la legislatura, contribuyentes u otros que contribuyen con los recursos de la entidad); un analista; un representante de los medios de difusión.

Comprensibilidad

Un indicador de rendimiento es **comprensible** cuando está claramente expuesto que su significado es inequívoco y sus razones son reconocibles.

Fiabilidad

Un indicador de rendimiento es **fiable** cuando:

- Representa fielmente una característica mensurable de rendimiento de la función, tarea, producción o resultado.
- Está elaborado con información que puede ser verificada frente a pruebas apropiadas.
- En caso necesario, es capaz de producir, consistentemente, resultados comparables a lo largo de un periodo de tiempo.

No todo indicador de rendimiento tiene que ser relevante o comprensible para cada usuario.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Los criterios de auditoría deben asegurar la **exhaustividad** de los indicadores de rendimiento utilizados. Cuando una entidad está tratando su rendimiento e informando sobre el, debe usar tantos indicadores de rendimiento como sean necesarios para reflejar (lo que corresponda):

Además se deben considerar indicadores de rendimiento o mejores prácticas de gestión en entidades análogas, en el ámbito interno e internacional, respecto a asuntos medioambientales (en caso de que se hallen presentes en informes públicos contables) reflejen de manera justa el rendimiento de la entidad fiscalizada.

10. Se mencionan algunas fuentes de criterios generalmente aceptados como la OMS (Organización Mundial de la Salud), PNUD y PNUMA (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo y Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente), las normas ISO, IRAM, BS7750, normas EPA (Environmental Protection Agency EEUU), UICN, WWF, etc.
11. Cuando no existan estándares y criterios de desempeño claramente definidos, las EFS podrían recomendar su elaboración compatibilizada con los emitidos por las organizaciones que gozan de reconocimiento internacional y con adecuación al país que se tratare, que incluyan la metodología de evaluación ambiental y las medidas de control, monitoreo, mitigación y posterior auditoría. Si se contrata a expertos externos, se debe corroborar su competencia profesional, para asegurarse de la idoneidad de los mismos para el desarrollo de las tareas particulares que deben ejecutar. Se debe garantizar que se apliquen las normas de auditoría. La obtención de consejo de un experto externo no releva al encargado de la auditoría de la responsabilidad de las opiniones formadas o de las conclusiones alcanzadas en la auditoría. En todo casos se deberá observar los siguientes parámetros:
 - a) La formación profesional del experto.
 - b) La duración del periodo de práctica del experto.
 - c) La relevancia de la experiencia de trabajo del experto.
 - d) La acreditación en un organismo profesional.

NAGUN 7.10 – A PROGRAMAS DE AUDITORIA

Se deberán diseñar programas de trabajo específicos a la medida del examen a practicar en el que se describan los pasos y actividades que han de seguirse en la etapa de ejecución del trabajo y la preparación de procedimientos aplicables para verificar el cumplimiento de los criterios establecidos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Las auditorías ambientales intervendrán en todos los casos, aún cuando dicha intervención se limite a informar sobre la ausencia de estándares y criterios, o cuando su escasez sean notorias. Su alcance estaría dado por los siguientes factores:

Los programas de auditoría deberán considerar entre otros procedimientos para:

- a) Verificar el cumplimiento de normas legales en materia de protección del medio ambiente y/o la administración de recursos naturales; sobre exigencias que en forma expresa recaigan en el ente y el ajuste o sujeción de sus actividades a marcos generales o reglamentaciones precisas en cuanto haga a su obligación de hacer, y las responsabilidades que como autoridad de aplicación tenga en cuanto a su misión de vigilar y controlar el cumplimiento de terceros, según corresponda a la naturaleza del ente.
- b) Examinar 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.
- c) Identificar si las Evaluaciones de Impacto Ambiental (EIA) se diseñan con arreglo a otros formatos que se expongan en virtud de una norma existente, o el criterio que se acepte para algún caso en particular:
- d) Evaluar la consistencia técnica de los informes que integren las EIA en cuanto a su calidad profesional y la oportunidad de las técnicas utilizadas en los relevamientos de áreas ambientales o ecosistemas sobre los que se practicaron.
- e) El grado de desarrollo de la gestión ambiental de la entidad auditada, esto es, a mayor actividad desplegada mayor alcance, siempre que el ente cuente con estándares definidos.
- f) Evaluar si los entes revisados cuentan con sistemas de información y/o monitoreo que proporcionen la suficiente información ambiental oportuna que permita estimar los desvíos de los resultados esperados en sus operaciones y activar una eficaz acción correctiva, en cuanto a los planes de contingencia y medidas de mitigación.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 7.20 EJECUCIÓN DETALLADA DEL TRABAJO

NAGUN 7.20 –A EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y PERTINENTE

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente que sustente de manera razonable el cumplimiento de los objetivos del examen y los resultados incluidos en el informe de auditoría. Además se documentará la prueba en los casos de posibles responsabilidades.

1. Se deberán obtener evidencias o pruebas que representen la eficacia o ineficacia de la entidad para la ejecución de las actividades y funciones correspondientes; evaluación de controles internos; aplicación de leyes ambientales; administración de recursos naturales; utilización y optimización de los recursos con que dispone la entidad; mecanismos y frecuencia de disposición de desechos líquidos y sólidos; la calidad de higiene y seguridad laboral proporcionada a los empleados; y otros.
2. Documentar la realización de estudios de campo y la debida presentación de datos, expuesta mediante la utilización de las siguientes metodologías, u otras que evidencien la actividad realizada:
 - a) cuestionarios generales y específicos.
 - b) consultas realizadas a expertos.
 - c) comprobaciones empíricas (escenarios comparados).
 - d) matrices.
 - e) listados de control.
 - f) diagramas causa efecto.
 - g) mapas de fragilidad.
 - h) modelos conceptuales.
 - i) modelos matemáticos.
 - j) fotografía aérea o satelital.
3. Evidencias del impacto ambiental producido por los proyectos, programas, actividades u operaciones de los entes y recomendar sobre la implementación de políticas ambientales.
4. El auditor encargado necesitará llevar a cabo procedimientos apropiados para asegurarse de que el trabajo ejecutado por un experto satisface los objetivos para los que se lo emplea, y para lograr entendimiento en los siguientes asuntos:
 - a) La naturaleza y el propósito del informe del experto.
 - b) Los supuestos y los métodos empleados.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- c) La objetividad del experto y los riesgos que ésta puede traer aparejados.

NAGUN 7.30 INFORMES DE AUDITORIA

El informe de auditoría ambiental debe ser escrito, conteniendo una descripción clara y precisa de:

1. Carta de envío
2. Resumen Ejecutivo que contenga
 - a) Antecedentes,
 - b) Fundamento legal;
 - c) Los objetivos y alcance de la auditoria, los procedimientos más importantes aplicados y cualquier limitación al alcance de la auditoria,
 - d) Un breve resumen de los resultados de auditoria, control interno, cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables, y estado de las recomendaciones anteriores;
 - e) Identificación de los hechos que originan responsabilidades;
 - f) Comentarios de la administración de la entidad respecto a la aceptación del informe.
3. Informe de Auditoría Ambiental con el siguiente contenido:
 - a) Antecedentes
 - b) Objetivos y alcances de la auditoría ambiental, especificando en el alcance que el trabajo se realizó bajo las presentes normas de auditoría ambiental gubernamental;
 - c) Las metodologías, criterios y técnicas de evaluación utilizadas, especificando adicionalmente las normas técnicas asociadas a las mediciones y/o evaluaciones realizadas;
 - d) Base Legal
 - e) Resultados incluyendo hallazgos con indicios de responsabilidad por la función pública, derivados de la auditoría ambiental,
 - f) Conclusiones y recomendaciones.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

g) Comentarios pertinentes de los responsables del objeto auditado sobre los Resultados

h) Anexos

Además revelará aspectos importantes que llamen la atención del auditor, que no siendo parte de los objetivos y alcances de la auditoría, fueron identificados durante el proceso de auditoría, sugiriendo acciones al respecto; todo incremento significativo en la eficacia de los sistemas de gestión ambiental, mejoras sustanciales en el desempeño ambiental y/o logros notables en los resultados de la gestión ambiental.

El informe de auditoría ambiental debe ser: preparado en forma escrita y elaborado de manera coordinada entre los miembros del equipo de auditoría bajo la conducción del supervisor, quién es además responsable de que su contenido sea relevante a la naturaleza, objetivos y alcances de la auditoría; respaldado por la evidencia obtenida; expresado con el rigor científico necesario y suficiente; y expuesto con estilo objetivo en forma clara, veraz, exacta, completa, concisa e imparcial.

Los resultados y conclusiones deben ser expuestos de manera consistente y en directa correlación con los objetivos y alcances de la auditoría; contener el detalle y explicaciones suficientes para facilitar la comprensión de los aspectos técnicos expuestos, sobre todo en la parte que corresponde al análisis comparativo entre la evidencia y los criterios establecidos; y orientar las acciones y medidas correctivas a ser aplicadas.

Las recomendaciones deben ser objetivas y realizables, y su implantación debe ser verificable.

8. NORMAS DE LA 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.

Las auditorías forenses pueden realizarse cuando en la auditoría financiera, operacional o de gestión, ambiental, de obras públicas, y los diversos tipos de auditoría que realizan los auditores gubernamentales, se detecte la existencia de delitos financieros, en caso de denuncias específicas o a solicitud de los órganos competentes del Estado.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Para el desarrollo de la Auditoría Forense se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90; adicionalmente serán aplicables las Normas específicas enunciadas a continuación:

NAGUN 8.10 PLANEACION

En el proceso de planeación se requiere un análisis previo de las circunstancias que rodean el hecho y del sistema de control existente en la entidad afectada, debiéndose considerar lo siguiente:

1. Precisar objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo,
2. Definir métodos y procedimientos a aplicar en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad.
3. Obtener el conocimiento apropiado del caso investigado
4. Identificar las transacciones y/o documentos que se examinarán, el período que abarcará la auditoría y el tipo de procedimientos más adecuados a la situación a examinar, que le permiten elaborar los programas de auditoría con mayor precisión y confiabilidad.
5. Analizar los indicadores del delito financiero existentes en el caso, entre los cuales se pueden señalar:
 - a) Alteración de registros
 - b) Apropiación indebida de efectivo o activos
 - c) Apropiación indebida de las recaudaciones
 - d) Inclusión de operaciones inexistentes o falsas,
 - e) Obtención de beneficios ilegales,
 - f) Ocultamiento de activos, pasivos, gastos, faltantes.
 - g) Omisión de transacciones.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

6. Analizar el control interno que permitirá:
 - a) Detectar debilidades que permitieron el delito financiero
 - b) Obtener indicadores de gestión
 - c) Formular recomendaciones para evitar casos en el futuro

NAGUN 8.20 EVIDENCIAS DE AUDITORIA

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente que sustente de manera razonable el cumplimiento de los objetivos del examen y los resultados incluidos en el informe de auditoría. Además se documentará la prueba en los casos de posibles responsabilidades.

La prueba en el proceso generalmente está conformada por testimonios, indicios, documentos, inspecciones, peritajes, que una vez incorporados forma una unidad, sin importar las parte o el sujeto que la aportó, lo que permite al auditor y al funcionario (Procuraduría, Fiscalía; Judicial), examinarla, apreciarla y concluir sobre su capacidad o aptitud probatoria en forma global.

Debe procurarse que la prueba este libre de vicios intrínsecos o extrínsecos que la hagan ineficaz o nula. Se trata de comprender de manera más general y desde otro punto de vista, los principios ya examinados, como el de la formalidad y el de la legitimidad de la prueba, el de la espontaneidad o naturalidad y licitud, el de la oportunidad y preclusión, el de la contradicción y publicidad.

Factores de admisibilidad de pruebas o evidencias: circunstanciales, testimoniales, documentales, físicas y técnicos periciales. Para habilitar como pruebas legales para acusación deben tener por lo menos tres de los cinco factores de admisibilidad.

1. Las pruebas legales para acusación deben cumplir con los siguientes requerimientos de ley:
 - a) Orden del juez competente para investigar y recopilar evidencias.
 - b) Debe ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
 - c) No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- d) Divulgación de la información indiscreción o comentarios con personas comprometidas.
 - e) Mala manipulación y contaminación de la evidencias, borrar información por descuido.
 - f) No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
 - g) Documentar ampliamente pasos a paso los diferentes procedimientos encaminados a un objetivo.
2. Las investigaciones especiales requieren habilidad técnica, independencia, aspecto ético e integridad que deben tener todas las auditorías”.

La investigación forense se auxilia de equipos para realizar la auditoría con un amplio nivel técnico:

- a) Fotografía técnica forense
- b) Huellas dactilares
- c) Pruebas de caligrafía
- d) Rastreo de información en la memoria y archivos de los computadores.
- e) Recuperación de datos borrados del disco duros en los computadores.

NAGUN 8.30 INFORME DE AUDITORÍA

Los informes de Auditoría Forense deberán contener al menos los siguientes párrafos:

- 1. Informe Ejecutivo
- 2. Carta de Envío
- 3. Informe de Auditoría, que contenga:
 - a) Introducción que señale el objeto del examen, referido a las operaciones específicas sujetas a examen.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- b) De los antecedentes que dieron lugar a la auditoría forense.
- 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.
- g) Limitaciones al alcance de la auditoría especial, producida por disposiciones legales y otros, si los hubiere.
- h) Los hallazgos de auditoría estructurados en base a los atributos consignados en la NAGUN 2.80
- i) Las conclusiones en la cual se resume las responsabilidades, delimitando el o los responsables, el perjuicio económico, las disposiciones legales incumplidas.

9. NORMAS DE AUDITORIA 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”.

Para el desarrollo de la Auditoría de Obras Públicas se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90; adicionalmente serán aplicables las Normas específicas enunciadas a continuación:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 9.10 PLANEACION

Debe efectuarse una visita previa para obtener el “inventario de la información”; al efecto, se designará al auditor Encargado, quien será el responsable de verificar la existencia de la documentación indispensable para la ejecución del examen.

Conocimiento general del o los proyectos y de la entidad ejecutora, en tal sentido se deberá obtener un conocimiento general, en lo referente a las áreas administrativas pertinentes y particularmente a la documentación de respaldo y los informes existentes.

Obtención y entendimiento de las Normas y regulaciones aplicables.

Comprobar la existencia de la siguiente documentación relacionada con: “Requisitos previos a la Iniciación”, “Fases del Proyecto”; Ley de Contrataciones Administrativas del Estado, ley de Contrataciones Municipales y sus Reglamentos.

El estudio de la información general que abarcará, según el alcance de cada auditoría, los siguientes aspectos fundamentales:

Sistema de control interno relativo al o los proyectos relacionados con las etapas de planificación, supervisión, fiscalización, etc., tales como:

- Idea.
- Perfil.
- Prefactibilidad.
- Factibilidad.
- Diseño.
- Financiamiento.
- Modalidad de ejecución (Proceso de adjudicación y contratación o administración directa).
- Contratos.
- Construcción.
- Operación y mantenimiento.

Evaluar el Sistema de Control Interno de acuerdo a las necesidades del proyecto que permita el flujo oportuno y eficiente de información técnica, legal y financiera suficiente y confiable para la adopción de decisiones conducentes al logro de las metas y objetivos propuestos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 9.20 EJECUCION DE AUDITORIA

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente que sustente de manera razonable el cumplimiento de los objetivos del examen y los resultados incluidos en el informe de auditoría. Además se documentará la prueba en los casos de posibles responsabilidades.

En el proceso de auditoría se deberán efectuar procedimientos, pruebas sustantivas que permitan al auditor obtener las evidencias que sustenten su informe. Entre los procedimientos mínimos a aplicar se encuentran:

Mediante la selección de muestras representativas comprobar, por medio de mediciones de obra ejecutada, el cumplimiento de los diseños, de los volúmenes y de los montos certificados y pagados.

Cumplimiento de especificaciones técnicas de las áreas consideradas “críticas” en base a la interpretación de los resultados de los ensayos de laboratorio efectuados como comprobación.

Elaboración de croquis, diagramas, cuadros estadísticos, porcentajes, curvas estadísticas, que resulten de los cálculos y que posibiliten la comparación con lo contratado.

Cálculo de volúmenes, áreas, etc. como producto de la verificación de obra de los distintos ítems seleccionados en su condición de “críticos”, en relación con los diseños y con la documentación de soporte de los certificados de pago.

Revisar la confiabilidad de los resultados de los ensayos de laboratorio realizados durante la ejecución del proyecto, mediante pruebas en lo posible “no destructivas”, en áreas o ítems representativos y considerados como críticos.

Evidenciar trabajos incompletos o defectuosos, constatar el estado de las obras ejecutadas.

Documentar actividades o rubros de cualquier orden, ejecutados o no, que hubiesen sido pagados sin tener el respaldo contractual.

Revisar puntos claves futuros escrito en las Bitácoras de ejecución y errores.

En la medida de lo posible y de acuerdo al alcance y oportunidad del examen, en la realización del trabajo de campo se efectuará además:

1. Comprobación del personal y equipo de la supervisión y fiscalización destinada al proyecto, a nivel ejecutivo, profesional, de apoyo técnico, etc.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

2. Verificación del personal y equipo empleado en la construcción, de acuerdo a los requisitos contractuales.
3. Consideración de las condiciones de la ubicación del proyecto: aspectos climatológicos, geográficos, ubicación de yacimientos de material, distancia a los sitios de provisión de otros materiales, condición de los caminos de acceso, etc.
4. Evaluación de la organización del trabajo en comparación con la propuesta en relación a la “metodología constructiva”.

NAGUN 9.30 INFORMES DE AUDITORIA

Los informes de Auditoría de Obras Públicas deberán contener al menos lo siguiente:

Un Informe o Resumen Ejecutivo que contenga:

- a) Motivo del examen
- b) Objetivo y alcance de la auditoría
- c) Período de examen
- d) Breve descripción del proyecto.
- e) Referencias legales del proyecto:
 - Construcción
 - Supervisión
 - Recepciones provisional y definitiva
- f) Resultados de la auditoría con la indicación de hechos que pueden generar responsabilidades si los hubiera.
- g) Conclusiones
- h) Recomendaciones

Un Informe de Auditoria que indique:

Introducción que señale el objeto del examen, referido a los proyectos o contratos sujetas a examen.

De los antecedentes que dieron lugar a la auditoría.

Fundamento legal de la auditoría.

Los objetivos específicos del examen,



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

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.

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.

Limitaciones al alcance de la auditoría especial, producida por disposiciones legales o condiciones establecidas en la credencial y otros, si los hubiere.

Descripción del proyecto

- Antecedentes del proyecto:
- Estudio de factibilidad
- Diseño
- Financiamiento
- Proceso de contratación
- Construcción
- Supervisión

Estructura del control interno aplicable al proyecto

Señalamiento de si de los resultados de Auditoría se puede desprender la Ejecución de auditorías o exámenes adicionales.

Resultados de la Auditoría que indiquen:

Proceso constructivo:

Diseño

Modificaciones al contrato: contratos ampliatorios, modificatorios,
Ordenes de Cambio y Ordenes de Trabajo.

Plazo de ejecución

Cumplimiento de especificaciones

Recepción de las obras

Inversiones en el proyecto:

- Costo final de la obra
- Costo de la supervisión
- Otras inversiones
- Costo de la inversión
- Garantías



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Evaluación del sistema de control interno aplicable al Proyecto.

Cumplimiento de objetivos:

- Resultados obtenidos
- Estado actual de las obras

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 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. En caso de no existir responsabilidades las conclusiones deben estar orientadas a los objetivos específicos de auditoría planteados.

10. NORMAS DE AUDITORIA INFORMATICA

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.

La auditoría Informática consiste en el examen de los procesos y sistemas con la finalidad de emitir una opinión sobre los procesos claves de control de los sistemas informáticos, utilizando como criterios de comparación los Principios Generales y Normas Básicas de Controles Estándares, disposiciones legales, reglamentarias, normativas y/o políticas aplicables a la Entidad u Organismo auditado, así como la evaluación de a efectividad de sus sistemas de información que integran y conforman el control interno computarizado.

Para el desarrollo de la Auditoría informática se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90; adicionalmente serán aplicables las Normas específicas enunciadas a continuación:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 10.10 PLANEACION

Para hacer una adecuada planeación de la auditoría en informática, hay que seguir una serie de pasos previos que permitirán dimensionar el tamaño y características de área dentro del organismo a auditar, sus sistemas, organización y equipo.

En el caso de la auditoría en informática, la planeación es fundamental, pues habrá que hacerla desde el punto de vista de los dos objetivos:

- a) Evaluación de los sistemas y procedimientos.
 - b) Evaluación de los equipos de cómputo.
1. Para que un proceso de auditoría de tecnología de la información tenga éxito debe comenzar por obtener un diagnóstico con información verdadera y a tiempo de lo que sucede en la organización bajo análisis, esta obtención de la información debe ser planeada en forma estructurada para garantizar una generación de datos que ayuden posteriormente su análisis. Es un ciclo continuo en el cual se planea la recolección de datos, se analiza, se retroalimentan y se da un seguimiento.
 2. Se deberá obtener información general sobre la organización y sobre la función de informática a evaluar. Para ello es preciso hacer una investigación preliminar y algunas entrevistas previas, con base en esto planear el programa de trabajo, el cual deberá incluir tiempo, costo, personal necesario y documentos auxiliares a solicitar o formular durante el desarrollo de la misma.
 3. Se deberá obtener una comprensión suficiente del ambiente total que revisará. Este conocimiento debe incluir una comprensión general de las diversas prácticas, el diseño conceptual, políticas de gestión, formas de registro, niveles de seguridad y uso de las comunicaciones para la gestión de la información y funciones de la auditoría, así como los tipos de sistemas de información que se utilizan.
 4. Se debe comprender y evaluar el control interno para identificar las áreas críticas que requieren un examen profundo y determinar su grado de confiabilidad a fin de establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Existen dos tipos de controles: el control general y el control detallado de los sistemas de información. El control general involucra a todos los sistemas de información y el control detallado está diseñado para controlar el procesamiento en sí de la información.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

5. Comprensión de la legislación aplicable a la entidad y la relacionada con el uso adecuado de la tecnología de la información, entre ellos:
 - a) Propiedad intelectual
 - b) Contrato de licencia
 - c) Copia no autorizada
 - d) Piratería
 - e) Equipos personales y servidores,
 - f) Accesorios, unidades disponibles de disco,
 - g) software
6. En función de la naturaleza, complejidad y del objeto de auditoría, se determinarán las áreas críticas, dependiendo de éstas se definirán los objetivos o el(los) enfoque(s) y el alcance de la auditoría.
7. Se tiene que definir los riesgos de la auditoría como el riesgo de que la información pueda contener errores materiales o de que el auditor no detectar un error que no ha ocurrido
8. Entre otros aspectos, el Auditor deberá fijar su atención en la planificación en lo siguiente:
 - a) Si el sistema asegura en su diseño la acumulación de transacciones similares para conformar cada cuenta de los informe compartidos
 - b) Explicar si la tecnología de la información es centralizado o no, si usan un sistema de red, microcomputadoras independientes, unidad central, nivel de retroalimentación de información procesada.
 - c) Medición del desempeño sobre la adecuación de la función de T
 - d) Perfil del control de la Tecnología de la Información, relacionado con los procesos más importantes, factores críticos de éxito para el control.
 - e) Podrían incluir una descripción de contingencias, convenios, proveedores de sistemas, respaldos, seguridad en las bases de datos, entre otros, etc.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 10.10 – A PROGRAMAS DE AUDITORIA

Se deberán efectuar programas a la medida que incluyan las listas de procedimientos de auditorias para examinar los Sistemas, tanto a nivel de Controles Generales del Computador como Controles Generales de Aplicación.

Los programas de auditoría deberán contemplar procedimientos para el cumplimiento de los siguientes objetivos:

1. Que la dirección y administración de las Tecnologías de Información, estén bien definidos y se cumplan las políticas y planes informáticos.
2. Que se cumplan los aspectos y contratos por servicios a terceros.
3. Que los trabajos de planeamiento, desarrollo, operación y mantenimiento de los sistemas estén documentados y controlados.
4. El aprovechamiento y rendimiento de los sistemas.
5. Evaluar los controles de acceso, modificaciones, calidad, entrada de datos, procesamiento, salidas de datos y seguridad de la información.
6. Que los controles de seguridad y continuidad estén establecidos tanto en los procesos manuales como automatizados.
7. La existencia de procedimientos efectivos para controlar los datos recibidos y los enviados.
8. Administración y seguridad de las redes
9. La transferencia electrónica de datos, valores y documentos.
10. Internet.
11. Cumplimiento del reglamento sobre seguridad informática.
12. Exactitud del procesamiento.
13. Segregación de funciones.
14. Incidencia en el Control Interno, Contable y Administrativo.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

15. Cultura Organizacional.

16. Competencia Profesional del Personal Informático.

El Manual de Auditoría presentará los programas estándar que servirán de guía para la elaboración de los programas a la medida.

NAGUN 10.20 EJECUCION DEL TRABAJO

La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de diverso grado de confiabilidad dependiendo de la naturaleza y fuente de la evidencia y de la eficacia de los controles implantados por la tecnología de la información en uso en el ente auditado, nivel organizacional y la seguridad del procesamiento de datos en los sistemas computarizados.

Toda la información tiene un valor en si misma, el método de obtención de información esta directamente ligado a la disponibilidad, dificultad y costo. Existen ventajas y desventajas en el uso de cada una de estas herramientas, su utilidad dependerá del objetivo que se busque y los medios para llevar acabo esa recolección de datos en tiempo y forma para su posterior análisis. Entre los procedimientos aplicables para la obtención de evidencias que sustenten el informe respectivo se encuentran:

1. Revisar los controles generales de los equipos de procesamiento automático de datos, a los efectos de satisfacerse de su confiabilidad. tales como:
 - a) Controles de organización y administración, sobre el marco de referencia organizacional.
 - b) Desarrollo de sistemas de aplicación y controles de mantenimiento, diseñados para proporcionar certeza razonable que los sistemas se desarrollan y mantienen de manera eficiente y autorizada.
 - c) Controles de aplicación por computadoras, diseñados para controlar la operación de los sistemas.
 - d) Controles del software de los sistemas, diseñados para proporcionar certeza razonable que el software del sistema se adquiere o desarrolla de manera autorizada y eficiente.
 - e) Controles de entrada de datos y de programas, diseñados para proporcionar certeza razonable de la autorización de entrada y acceso de datos a personal autorizado.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

2. Revisar los controles de aplicación. tales como:
 - a) Controles manuales ejercidos por el usuario, para asegurarse que los datos de salida del sistema son completos, exactos y autorizados (Ej. Conciliación bancaria cuenta nómina e investigación de diferencias).
 - b) Controles sobre los datos de salida del sistema, usando técnicas de auditoría manuales o con ayuda de la computadora (Ejemplo, pruebas manuales de la conciliación entre el mayor general y los reportes.).
 - c) Procedimientos de control programados, como reprocesamiento de datos o examinar la codificación del programa de aplicación.
3. Si no se revisan los controles generales y específicos, o se comprueba que los mismos no son confiables, deberán llevarse a cabo pruebas adicionales o aplicar procedimientos directos sobre la información, que sean recomendables en las circunstancias para reunir la evidencia que requiera para la formulación de su informe
4. Para la obtención de evidencias se pueden utilizar diversos tipos de técnicas y procedimientos de auditoría, de los cuales destacan el análisis de datos, ya que para las organizaciones el conjunto de datos o información son de tal importancia que es necesario verificarlos y comprobarlos; utilizando diversas técnicas para el análisis de datos, las cuales se describen a continuación:
 - a) Comparación de programas

Esta técnica se emplea para efectuar una comparación de código (fuente, objeto o comandos de proceso) entre la versión de un programa en ejecución y la versión de un programa piloto que ha sido modificado en forma indebida, para encontrar diferencias.
 - b) Mapeo y rastreo de programas

Esta técnica emplea un software especializado que permite analizar los programas en ejecución, indicando el número de veces que cada línea de código es procesada y las de las variables de memoria que estuvieron presentes.
 - c) Análisis de código de programas

Se emplea para analizar los programas de una aplicación. El análisis puede efectuarse en forma manual (en cuyo caso sólo se podría analizar el código ejecutable).



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

d) Datos de prueba

Se emplea para verificar que los procedimientos de control incluidos los programas de una aplicación funcionen correctamente. Los datos de prueba consisten en la preparación de una serie de transacciones que contienen tanto datos correctos como datos erróneos predeterminados.

e) Datos de prueba integrados

Técnica muy similar a la anterior, con la diferencia de que en ésta se debe crear una entidad, falsa dentro de los sistemas de información.

f) Análisis de bitácoras

Existen varios tipos de bitácoras que pueden ser analizadas por el auditor, ya sea en forma manual o por medio de programas especializados, tales como bitácoras de fallas del equipo, bitácoras de accesos no autorizados, bitácoras de uso de recursos, bitácoras de procesos ejecutados.

g) Simulación paralela

Técnica muy utilizada que consiste en desarrollar programas o módulos que simulen a los programas de un sistema en producción. El objetivo es procesar los dos programas o módulos de forma paralela e identificar diferencias entre los resultados de ambos.

h) Trazas o Huellas

Permite rastrear los caminos que siguen los datos a través del programa. Las Trazas se utilizan para comprobar la ejecución de las validaciones de datos previstas. No deben modificar en absoluto el Sistema. Si la herramienta auditora produce incrementos apreciables de carga, se convendrá de antemano las fechas y horas más adecuadas para su empleo.

i) Log

Consiste en el historial que informa que fue cambiando y cómo fue cambiando la información.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

NAGUN 10.30 INFORME DE AUDITORIA

El informe de auditoría deberá comprender:

1. Carta de envío
2. Resumen Ejecutivo que contenga
 - a) Antecedentes,
 - b) Fundamento legal;
 - c) Los objetivos y alcance de la auditoria, los procedimientos más importantes aplicados y cualquier limitación al alcance de la auditoria,
 - d) Un breve resumen de los resultados de auditoria, control interno, cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables, y estado de las recomendaciones anteriores;
 - e) Identificación de los hechos que originan responsabilidades;
 - f) Comentarios de la administración de la entidad respecto a la aceptación del informe.
3. Informe de Auditoria informática que debe contener:
 - a) Los antecedentes, acciones o circunstancias que dieron origen a la auditoría.
 - b) Los objetivos, que identificarán los propósitos específicos que se cubrirán durante la misma.
 - c) El alcance, se referirá al sujeto, objeto y período examinados; así como a la cobertura del trabajo realizado.
 - d) Se debe especificar en el alcance, que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental.
 - e) Limitaciones que no permitieron al auditor gubernamental cumplir con los objetivos previstos, estas deben ser mencionadas en el informe de manera expresa.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- f) La metodología, explicará las técnicas y procedimientos que fueron empleados para obtener y analizar la evidencia; asimismo, se mencionarán los criterios y normas aplicadas durante el desarrollo del examen.
 - g) Resultados de Auditoría que expondrán los hallazgos significativos que tengan relación con los objetivos de auditoría, los que incluirán la información suficiente que permita una adecuada comprensión del asunto que se informa; además, la exposición de la misma debe ser objetiva y convincente, redactados conforme los atributos señalados en la NAGUN 2.80.
 - h) Las conclusiones, que son inferencias lógicas sobre el objeto de auditorías basadas en los hallazgos, deben ser expresadas explícitamente de manera convincente y persuasiva, evitando el riesgo de interpretaciones por parte de los lectores.
4. Informe del Sistema Computarizado como tal, aplicado a los controles generales del Computador y de los controles de Aplicación



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

III. GLOSARIO DE TERMINOS

Alcance de la auditoría:

La Auditoría Gubernamental cubre toda actividad, área o programa ejecutado por las entidades u organismos públicos, sean de carácter administrativo y/o financiero, que se encuentre vinculada con el objetivo, naturaleza, extensión de los procedimientos y el período de tiempo auditado. Incluye en todos los casos el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables.

Aseveraciones:

Manifestaciones de la administración, explícita o implícitamente incorporadas en los estados financieros. Son las siguientes:

1. Existencia, el activo o pasivo señalado existe, a una fecha dada.
2. Derechos y obligaciones, el activo o pasivo señalado es un derecho o una obligación de la entidad, respectivamente, a una fecha dada.
3. Ocurrencia, la operación o hecho señalado por el período conciernen a la entidad.
4. Integridad o totalidad, no existen activos, pasivos, operaciones o hechos sin registrar, tampoco partidas o aspectos sin revelar.
5. Valuación, el activo y pasivo señalado han sido registrados a su valor apropiado.
6. Ponderación, las operaciones o hechos señalados han sido registrados por su monto apropiado y los ingresos y gastos han sido asignados al período que corresponden.
7. Presentación y revelación, la partida señalada ha sido revelada, clasificada y descrita de conformidad con el marco para la presentación de información financiera aplicable.

La auditoría de control interno

Es la evaluación de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos. Esta evaluación tendrá el alcance necesario para dictaminar sobre el control interno y por tanto, no se limita a determinar el grado de confianza que pueda conferírsele para otros propósitos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

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.

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 informes, de conformidad con los Principios de Contabilidad Gubernamental de Nicaragua, o en ausencia de éstos, con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Como resultado de la auditoría se producirá un informe sobre el sistema de control interno y sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

Auditoría gubernamental:

La auditoría gubernamental consiste en el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, 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 y, en caso de examen a los estados financieros, el respectivo dictamen profesional.

Auditoría operacional o de Gestión:

La auditoría Operacional o de Gestión consiste en el examen de la economía, eficiencia y/o eficacia ("las tres E") de la entidad, programa o área en particular. Una auditoría operacional o de Gestión, determinada puede tener por objetivo examinar uno o varios de estos tres aspectos. Incluye el estudio y evaluación del control interno y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables, según el alcance de la auditoría operacional.

Auditoría integral:

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

- a) 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).



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- b) 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).
- c) 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.
- d) El estudio y evaluación de la tecnología de la Información o de la gestión ambiental

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.

Condiciones reportables:

Constituyen las deficiencias significativas identificadas en el diseño u operación del sistema de control interno de la entidad auditada.

Confidencialidad:

El Auditor Gubernamental deberá respetar la confidencialidad de la información obtenida en la ejecución de su trabajo y no deberá utilizar dicha información o revelarla sin la apropiada y específica autorización, salvo que exista el derecho u obligación legal de revelarla.

Control de calidad:

El control de calidad es un conjunto de políticas y procedimientos, así como de recursos técnicos especializados, para cerciorarse que las auditorías se realizan de acuerdo con las NAGUN. El sistema interno de control de calidad permitirá obtener una razonable seguridad para que:

1. Se cumplan las NAGUN.
2. Se hayan establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados.
3. Se cumplan los requisitos de calidad profesional, y,
4. Se lleve a cabo una capacitación y supervisión documentada.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Control interno (Sistema de Control Interno):

El control interno es un proceso diseñado y ejecutado por la Administración y otro personal de una Entidad para proporcionar seguridad razonable, con miras a la consecución de los siguientes objetivos:

1. Eficacia y eficiencia de las operaciones.
2. Confiabilidad de la información financiera.
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Comprende el plan de organización, incluyendo la Unidad de Auditoría Interna, todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para promover la eficacia y la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información financiera y de gestión, así como el cumplimiento de las políticas gerenciales, las disposiciones legales aplicables y las obligaciones contractuales.

El Control Interno está conformado por cinco componentes que interactúan entre sí y se encuentran integrados al proceso de gestión: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y monitoreo.

Delito Financiero:

Se refiere al acto intencional, por parte de uno o más individuos de la entidad u organismo o de terceros, que produce un perjuicio económico a la entidad, a distorsión en los informes de gestión o en los estados financieros. El fraude puede involucrar:

1. La manipulación, falsificación o alteración de documentos o registros de operación, administración o financieros.
2. La malversación o uso indebido de los recursos.
3. La supresión u omisión de los efectos de transacciones en los documentos o registros de operación, administración o financieros.
4. El registro de operaciones o transacciones sin documentación de sustento.
5. La aplicación indebida de las políticas operativas, administrativas o de contabilidad.

Eficacia (Efectividad):

La medida en que se logran los objetivos, metas y los impactos deseados, y la relación entre los resultados planificados y los resultados reales u obtenidos por una entidad, programa, área o actividad.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Eficiencia:

Relación entre lo producido, (expresado en servicios, bienes u otros resultados) y los recursos utilizados para producirlos.

Economía:

Consiste en reducir al mínimo el costo de los recursos utilizados para ejecutar una actividad importante, en un nivel de calidad aceptable.

Error:

Es el acto no intencional que produce una distorsión en los estados financieros u otra información. El error puede manifestarse como:

1. Incorrección matemática o procesal en los registros sustentatorios o en los datos asentados en expedientes, registros administrativos y el sistema contable.
2. Omisión o interpretación equivocada de los hechos.

Evidencia:

Evidencia es la Prueba adecuada de la auditoría. Se denominan evidencias adecuadas a la información que, cuantitativamente, es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría y que, cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.

Se obtendrán unas evidencias de auditoría suficientes si el alcance de las pruebas (tanto de cumplimiento como sustantivas) es adecuado.

Se denominan evidencias de auditoría pertinentes a la información que es apropiada en relación con los objetivos de la auditoría.

Para garantizar que las evidencias de la auditoría son pertinentes, se debe definir claramente los objetivos de dicha auditoría en la fase de planeación.

Se denominan pruebas de auditorías razonables a la información que es económica en el sentido de que el costo de obtenerla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor gubernamental trate de lograr.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Evaluación preliminar del riesgo de control:

Es el proceso de evaluar la eficacia de los sistemas de control interno, controles administrativos y de registro de las operaciones de una entidad para prevenir, detectar o corregir distorsiones materiales o de normativas.

Experto o especialista:

Persona o firma especializada que posee destrezas, conocimientos y experiencia especiales en una disciplina específica, distinta a la contabilidad y la auditoría gubernamental.

Hallazgo de auditoría:

Información significativa acumulada sobre actividades u operaciones sujetas a examen que presentan deficiencias y posibilidades de mejoras importantes para la entidad u organismo auditado. El hallazgo de auditoría acumula datos y evidencias sobre la condición, criterio, causa, efecto, opinión de la administración, opinión del auditor si se considera necesario, y recomendaciones.

Incertidumbre:

Asunto cuyos resultados o consecuencias dependen de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar sus informes de gestión y sus estados financieros.

Indicio:

En el ámbito de trabajo de auditoría el indicio es toda pista o señal que induce o hace posible el rastreo contable o de auditoría de una operación a través del sistema de control gubernamental.

Importancia relativa (significatividad o materialidad):

En general, un asunto puede considerarse esencial o de importancia relativa, si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de la información financiera o de gestión. Lo esencial o la importancia relativa, a menudo, se estima en términos cuantitativos, pero la naturaleza o las características inherentes a una operación o actividad puede hacer que el asunto se convierta en esencial.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Independencia:

El Auditor Gubernamental tiene la responsabilidad de preservar su independencia para asegurar que sus opiniones, conclusiones, juicios y recomendaciones sean imparciales y así sean calificadas por los usuarios de los informes de auditoría. Debe evitar relaciones financiera, crediticia, de inversión, administrativa, comercial, laboral o parentesco, en relación a la entidad auditada y sus funcionarios.

Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN):

Las NAGUN constituyen los principios fundamentales para el ejercicio de la auditoría gubernamental en Nicaragua, las que una vez emitidas por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República son de aplicación obligatoria en el ejercicio profesional de la auditoría.

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:

1. Evaluar si las operaciones de las instituciones u organismos públicos han sido eficientes, eficaces y económicas (auditorías operacional e integral)
2. Evaluar la confiabilidad de la información financiera preparada y emitida por las instituciones y organismos públicos (auditoría financiera y de cumplimiento)
3. 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).

Observación:

Acción de presenciar un proceso o procedimiento realizado por otras personas en las actividades reales de la entidad u organismo público. Ejemplo: observar la atención al público para identificar los procedimientos de control interno que no dejan evidencia para la auditoría.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Opinión:

El dictamen del auditor gubernamental contiene una clara expresión escrita de la opinión que emite sobre los estados financieros en su conjunto. El auditor expresa una opinión sin restricción cuando llega a la conclusión de que los estados financieros permiten obtener una apreciación cierta y razonable en todos los aspectos materiales, conforme el marco de presentación de la información financiera. De manera similar, la opinión sobre el sistema de control interno y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables.

Papeles de trabajo:

Los papeles de trabajo tienen los siguientes propósitos:

1. Constituyen el principal sustento del informe de auditoría.
2. Permiten a los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría ejecutar y supervisar el proceso de la auditoría.
3. Posibilitan las revisiones de control de calidad de la auditoría.

Los papeles de trabajo deben contener:

1. Objetivos, alcance y metodología, incluyendo los criterios utilizados para la definición de las muestras y los resultados obtenidos.
2. Documentación del trabajo ejecutado, sustentando las conclusiones y juicios significativos.
3. Evidencia de la supervisión aplicada durante el trabajo ejecutado.

Partes vinculadas (filiales):

Entidades cuya vinculación existe cuando una de ellas tiene facultad de controlar a la otra o ejerce una influencia significativa sobre ésta, respecto a decisiones operativas, administrativas y financieras.

Procedimientos analíticos:

Son los procedimientos constituidos por el análisis de índices, tendencias significativas, resultados de operación de períodos similares, estadísticas de producción y servicios, entre otros, incluyendo la consiguiente investigación de las fluctuaciones y relaciones que no guarden congruencia con otra información pertinente o que presentan distorsiones respecto a las previsiones de la entidad pública auditada.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Procedimientos de control:

Políticas y procedimientos que ha establecido la administración para asegurar el logro de los objetivos específicos de la entidad examinada.

Procedimientos sustantivos:

Son las pruebas aplicadas para obtener evidencia de auditoría que permitan detectar distorsiones materiales y/o de normativas en los informes de gestión, en los estados financieros y en otros reportes producidos. Son de dos tipos:

1. Pruebas de detalle de las operaciones, transacciones y saldos, y,
2. Procedimientos analíticos.

Pruebas de control:

Son las pruebas aplicadas en el proceso de la auditoría para obtener evidencia sobre la eficacia de:

1. El diseño del sistema de control interno y de los sistemas de registro utilizados para las operaciones, en cuanto a evaluar si son suficientemente idóneos para prevenir o detectar y corregir distorsiones materiales, y de normativas.
2. El funcionamiento de los controles internos a lo largo del período sujeto a examen.

Rendición de cuentas sobre la gestión:

Las personas (funcionarios y empleados) y las entidades u organismos públicos, que asumen la responsabilidad de administrar los recursos del Estado, tienen la obligación de informar de manera correcta y eficaz los resultados de su gestión, la situación financiera y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables.

Representaciones de la administración:

Son las manifestaciones realizadas por la administración y dirigidas al auditor gubernamental en el curso de la auditoría, sea espontáneamente, o en respuesta a algún requerimiento específico del auditor.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Riesgo de auditoria:

Es la posibilidad de que el auditor gubernamental exprese una opinión inapropiada por que la información de gestión o los estados financieros estén afectados por una distorsión material o de normativas. El riesgo de auditoría tiene tres componentes:

Riesgo inherente:

Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativamente en la información auditada, al margen de la efectividad de los controles internos relacionados.

Riesgo de control:

Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, que no hayan sido prevenidos o detectados por los controles internos de la entidad.

Riesgo de detección:

Es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría fallen en detectar o no detecten la existencia de errores o irregularidades significativas en la información auditada.

Sistema en desarrollo:

Aplicación que aún se encuentra en fase de preparación y no es operativa (producción). Las fases de preparación podrán incluir: la propuesta, el estudio de viabilidad, el pliego de condiciones del usuario, el diseño, la creación de prototipos, la programación, la comprobación del programa y del sistema, la comprobación del usuario, la conversión y el ensayo de funcionamiento.

Tecnología de la información

Ambiente en el cual, el procesamiento de la información operativa, administrativa y financiera importante para la auditoría es realizado en el computador, cualquiera que sea el tipo, tamaño de equipo y sea operado por la entidad o por terceros. La entidad pública tiene la responsabilidad de asegurar el funcionamiento eficiente de la Tecnología de la Información SIC.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Controles generales en la tecnología de la información:

Los controles generales son los establecidos para toda una instalación o red informática. La calidad de estos controles tendrá un efecto generalizado en todas las aplicaciones de su entorno: por ejemplo, si existen deficiencias en el control de accesos a nivel de la instalación o en toda la red, es muy probable que todas las aplicaciones sean vulnerables a los accesos no autorizados, al margen de cualquier control específico de accesos en las propias aplicaciones.

Controles de aplicación en la tecnología de la información:

La fiscalización de las aplicaciones evalúa los controles internos específicos de las entradas, tratamiento, archivos de datos y salidas de una función de la Tecnología de la Información

Software de auditoría de Tecnología de la Información

Programas informatizados para realizar controles de fiscalización, así como para recuperar, clasificar y seleccionar datos u obtener pruebas del correcto funcionamiento del tratamiento.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

IV. SIGLAS UTILIZADAS

AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (siglas en inglés)
CGR	Contraloría General de la República
Cn	Constitución Política de Nicaragua
GAO	Contraloría General de los Estados Unidos de América (siglas en inglés)
FCPI	Firmas de Contadores Públicos Independientes
IFAC	Federación Internacional de Contabilidad (siglas en inglés)
IIAC	Instituto Interamericano de Auditoría y Contabilidad
INTOSAI	Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (siglas en inglés)
LOCGR	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
MAG	Manual de Auditoría Gubernamental de la CGR
NAGUN	Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NTCI	Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público
PCG	Principios de Contabilidad Gubernamental de Nicaragua
SAS	Declaraciones sobre Normas de Auditoría del AICPA (siglas en inglés)
SCI	Sistema de Control Interno
SNCI	Sistema Nacional de Control Interno
TI	Tecnología de la Información
UAI	Unidades de Auditoría Interna



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

BIBLIOGRAFÍA

- Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, promulgadas por la Contraloría General de la República.
 - Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contabilidad, publicadas por el Instituto Interamericano de Auditoría y Contabilidad..
 - Normas de Auditoría promulgadas por INTOSAI
 - Ante proyecto de reforma la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Nicaragua
 - Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Nicaragua y sus reformas, Managua 2001.
 - Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de los Estados Unidos de América, traducidas y publicadas por la Contraloría General de Perú, 1994,
 - Manual de Auditoría Gubernamental emitido por la Contraloría General de Nicaragua, Managua 2006.
 - Guía de Auditoría Municipal, Auditoría Médica, emitida por la Contraloría General de Nicaragua, Managua 2001.
 - Normas Asociación para el Control y Auditoría de Sistemas de Información (ISACA).
 - Las Normas COBIT (Objetivos de Control y Tecnologías Relacionadas)
 - Normas ISO 14000 aplicables a auditorías ambientales
 - Normas de Control Interno emitidas por la Contraloría General de la República. Managua, 2004
-



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

**NAGUN 2001
NOTA DE PRÁCTICA PARA
LA NORMA DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL,
NAGUN 2.70 DEBIDO PROCESO DE AUDITORÍA.**

NOVIEMBRE, 2008



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

FUNDAMENTOS

Esta Nota de Práctica proporciona orientaciones suplementarias a los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría, sobre la aplicación de la Norma de Auditoría Gubernamental NAGUN 2.70 Debido Proceso de Auditoría.

Esta Nota de Práctica es de aplicación conjunta la Norma General relacionada con el trabajo de auditoría, NAGUN 2.70 y entra en vigor en la misma fecha que las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua.

Descripción de la NAGUN 2.70 DEBIDO PROCESO DE AUDITORIA

El propósito de la NAGUN 2.70 es proporcionar orientaciones sobre la obligatoriedad de los Auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, de 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 éstos para lo cual deberán documentar todas las diligencias en que participó el auditado

Contenido de la Nota de Práctica

La Nota de Práctica sigue los enunciados de la Norma General relacionada con el trabajo de auditoría NAGUN 2.70 y proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público en relación con:

- a) Marco conceptual del Debido Proceso en Auditoría
- b) Ámbito de aplicación
- c) Procedimientos del Debido Proceso
- d) Anexos



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INDICE

Introducción	4
I. Marco Conceptual del Debido Proceso	4
II. Ámbito de Aplicación	7
III. Normas y procedimientos aplicables al debido proceso	7
1. Notificación de inicio	7
2. Acceso a la información	8
3. Declaraciones testimoniales y entrevistas	9
4. Constante comunicación los auditados	10
5. Opinión del Asesor Legal	10
6. Comunicación de Resultados de Auditoría	10
7. Discusión de Informe de Auditoría	10
8. Notificación de Hallazgos de auditoría	11



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INTRODUCCION

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República considera oportuno y conveniente dictar esta Nota práctica identificada como NAGUN 2001, para dotar a los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría, de los lineamientos, y orientaciones sobre la aplicación de la Norma de Auditoría Gubernamental NAGUN 2.70 relacionada con el Debido proceso de Auditoría.

La importancia de contar con una nota práctica que oriente el accionar y alcance del cumplimiento del Debido proceso de auditoría, es la de garantizar los derechos constitucionales de los auditados y terceros conocidos vinculados con la auditoría, para ello la Nota práctica “NAGUN 2001” presenta un marco teórico y la metodología para la aplicación del debido proceso en las auditoría.

La Nota de Práctica NAGUN 7001 describe la definición, objetivos, y diligencias mínimas que los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan auditorías deben aplicar en el proceso de auditoría, para no dejar a los auditados y terceros vinculados con el proceso en indefensión.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

I. MARCO CONCEPTUAL

El Debido Proceso es una garantía constitucional que tutela los derechos individuales, básicos e inalienables que ostenta toda persona en un proceso administrativo

La Nota de Práctica sigue los enunciados de la NAGUN 2.70 y proporciona orientaciones adicionales para los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría, en relación con los principios y procedimientos aplicables al debido proceso de auditoría.

1. El debido proceso consiste en el trámite que debe realizarse en todo proceso administrativo mediante el cual toda persona tiene derecho a:
 - a) Que se presuma su inocencia hasta que no se declara su responsabilidad conforme a la ley.
 - b) Que se garantice su intervención y defensa desde el inicio del proceso, con relación a esta garantía dispondrá de tiempo y medios adecuados para su ejercicio.
 - c) Que toda resolución administrativa sea motivada
 - d) Que se le otorgue trato igualitario y sin discriminación.
 - e) Que se respete su dignidad humana.

2. Las diligencias mínimas del debido proceso son las siguientes:
 - a) Notificación inicial al auditado
 - b) Trámite de audiencias 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.
 - c) Acceder al derecho de hacerse asesorar y acompañar por abogados o técnicos pertinentes.
 - d) Resolver las peticiones que el interesado haya realizado dentro del proceso de auditoría.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- e) Notificación de resultados preliminares.
 - f) Oportunidad al interesado para preparar sus alegatos 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.
 - g) Análisis de los alegatos para determinar el desvanecimiento total o parcial de los resultados preliminares.
 - h) Notificación o comunicación legal de la resolución que se dicte derivado del proceso de auditoría.
3. 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.
4. Corresponde al equipo jurídico de la Dirección General de Auditorías (Coordinador Jurídico y Asesor Legal), cumplir con el principio de legalidad y las garantías del debido proceso durante el proceso de auditoría.
5. **Comunicación.** En el curso del proceso de auditoría los auditores gubernamentales y los servidores públicos que realizan labor de auditoría, mantendrán constante comunicación con los servidores o exservidores de la entidad u organismo auditado y con los terceros relacionados con las actividades examinadas.
6. **Discrepancias de Opinión.** Las discrepancias de opinión entre los auditores auditores gubernamentales y los servidores públicos que realizan labor de auditoría, serán resueltas en lo posible dentro del curso del proceso de auditoría. De subsistir las opiniones divergentes se harán constar en el informe respectivo.
7. **Notificación inicial.** El cumplimiento del debido proceso en auditoría comienza con la Notificación de inicio, sobre el carácter, alcance y fines del procedimiento, dar intervención y tener como parte a los interesados, previniendo a los servidores o ex -servidores, vinculados con las operaciones a examinar y a los terceros conocidos vinculados a tales operaciones, que dicho proceso podrá finalizar con el establecimiento de hallazgos que derivan responsabilidades administrativas, civiles o presunción de responsabilidad penal.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

II. AMBITO DE APLICACIÓN DE LA NORMA

La NAGUN 2.70 y su nota práctica NAGUN 2001, son de aplicación obligatoria para todos los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría en las instituciones y organismos del Estado. Entendiéndose por éstos los que participan en auditorías realizadas por:

1. Las Contraloría General de la República,
2. Unidades de Auditoría Interna de los entes estatales,
3. Firmas de Contadores Públicos, delegadas para realizar auditorías en entes estatales.

III. NORMAS PRÁCTICAS DEL DEBIDO PROCESO

Las diligencias del debido proceso de auditoría deberán realizarse sobre la base de las siguientes normativas y procedimientos:

1. **Notificación de Inicio:** Al realizar la notificación inicial se deberá considerar lo siguiente:
 - a) El Auditor Encargado o 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.
 - 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- 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.
 - e) 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.
 - f) El Auditor Encargado o Asesor Legal acreditados deberán según sea el caso, efectuar las notificaciones de inicio conforme modelo señalado en Anexo 1, adjunto; en un plazo no mayor de tres días hábiles.
 - g) 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.
2. **Acceso a la información.** Los interesados en todo momento tendrán acceso a la información que radica en los papeles de trabajo, podrán solicitar copias a su Costa, y podrán solicitar se incorpore en la misma documentación pertinente al objeto, alcance, y período del proceso de auditoría. A tal efecto deberán cumplirse los siguientes trámites:
- a) 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.
 - b) 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.
 - c) 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

3. **Declaraciones testimoniales y entrevistas.** 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 testimonio de tales hechos. Los requerimientos de éste trámite son los siguientes:
- a) El Auditor Encargado preparará la lista de los servidores, 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 inculpativa, 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.
 - b) El Auditor Encargado o Asesor Legal firmará y remitirá las citatorias que correspondan para la toma de declaraciones.
 - c) El Auditor Encargado o Asesor Legal acreditado, recibirán las declaraciones testimoniales de acuerdo con lo estipulado en el artículo 80 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
 - d) Los declarantes podrán hacerse asesorar y acompañar por abogados y técnicos pertinentes que él o ella estime conveniente, para lo cual no se le puede mermar ese derecho.
 - e) Las evidencias testimoniales deben constar en medios escritos y serán firmados por el Auditor Encargado, Asesor Legal y del declarante.
 - f) El equipo de auditores, Asesor Legal deberán analizar minuciosamente el contenido de dichas declaraciones testimoniales y efectuarán cualquier diligencia para mejor proveer, según se considere pertinente.
 - g) El Auditor Encargado o Asesor Legal dispondrán de 10 días hábiles para: Citar, recibir y analizar las declaraciones testimoniales, con excepción de los días que impliquen las reprogramaciones que autorice el Director General de Auditoría a solicitud de parte.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

4. **Constante comunicación con los auditados.** Durante el proceso de auditoría los auditores gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditoría deberán mantener constante comunicación con los servidores y exservidores de la entidad u organismo auditado y con los terceros conocidos relacionados con la actividad u operaciones examinadas, en la medida de que los hallazgos o debilidades y deficiencias sean detectados, a fin de obtener durante el proceso de auditoría las pruebas, documentos de descargue o aclaraciones sobre los hallazgos, dándole oportunidad de presentar pruebas documentadas o verbales.
5. **Opinión del Asesor Legal.** Durante el proceso de la auditoría se deberá obtenerse la opinión por escrito del asesor legal, respecto de las consultas solicitadas por el Auditor Encargado, Auditor Supervisor o Especialista y que vincule el alcance de la auditoría, para ello se deberá realizar lo siguiente:
 - a) El Auditor gubernamental debe ejercitar su juicio profesional para sustentar de manera adecuada la cantidad y tipo de evidencia necesaria para sustentar los hallazgos.
 - b) La documentación que constituye evidencia necesaria para una acción legal deberá ser certificada por un Notario Público. La asistencia legal es importante para cumplir los requerimientos formales y jurídicos
6. **Comunicación de Resultados.** Una vez delimitados las debilidades y/o excepciones, así como los hallazgos que pueden derivar responsabilidades, los auditores gubernamentales, deberán dar a conocer los resultados preliminares de auditoría. Procedimiento que puede realizarse bajo las siguientes modalidades:
 - a) Discusión de resultados de auditoría de los hallazgos de control interno que no derivan responsabilidad,
 - b) Resultados de auditoría con hallazgos que pueden derivar responsabilidades, se deberán efectuar adicional a la discusión de las deficiencias, según el inciso anterior, las notificaciones individuales de los hallazgos de auditoría.
7. **Discusión de Informe de Auditoría.** La discusión de resultados preliminares de las debilidades o deficiencias encontradas deberá efectuarse previa remisión del informe borrador respectivo, considerando los siguientes procedimientos:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- a) 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.
 - b) Una vez autorizado el informe borrador se deberá remitir al titular de la entidad, delimitando el día y hora fijada para la entrevista.
 - c) 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.
8. **Notificación de Hallazgos de auditoría.** Las notificaciones de hallazgos deberá realizarse en forma individual a cada servidor o servidor público y los terceros conocidos relacionados con las operaciones que pueden dar lugar a determinación de responsabilidades; para tal efecto se deberá cumplir los siguientes procedimientos:
- a) Una vez finalizado el trabajo de campo y el Auditor Encargado determine los hallazgos que pueden derivar responsabilidad, éste deberá redactarlos y remitirlos al Asesor Legal, para su análisis, revisión de papeles de trabajo respectivos, y evacuación de consultas, 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.
 - b) El Asesor Legal una vez analizados los hallazgos de auditoría lo 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 director, posteriormente serán rubricados por el Coordinador Jurídico, para sus respectivas notificaciones; para lo cual dispondrá de 2 días hábiles.
 - c) La notificación se hará atendiendo lo establecido en el código civil, en el domicilio señalado por los afectados, y en horas hábiles.
 - d) 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.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- e) Los hallazgos provisionales, deberán indicar el término que dispone el notificado para responder los hallazgos el cual será de ocho (8) días, más el término de la distancia en caso de ser aplicable. Los días señalados se computarán como días hábiles.
 - f) 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. 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.
 - g) 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.
 - h) 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.
 - i) 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.
9. El Asesor Legal deberá elaborar el expediente administrativo, conformado y foliado, según lo establecido en la Ley de lo Contencioso Administrativo, que contenga las evidencias del cumplimiento de las garantías del debido proceso. Se exceptúa de la obligación de elaborar este expediente a las Firmas de Contadores Públicos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

**NAGUN 7001
ORIENTACIONES PARA LA AUDITORIA DE
LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA**

NOVIEMBRE, 2008



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

FUNDAMENTOS

Esta Nota de Práctica proporciona orientaciones suplementarias a los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labores de auditoría, sobre la Auditoría a la Ejecución presupuestaria.

Esta Nota de Práctica es de aplicación conjunta con las Normas Generales aplicables al Auditor y las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, y entra en vigor en la misma fecha que las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua.

La auditoría de ejecución al presupuesto puede variar en base a las circunstancias y objetivo que se pretende examinar de la gestión del presupuesto, que puede ser: a) Sobre la razonabilidad de los estados presupuestarios, el marco legal del presupuesto general de la República, del presupuesto municipal, de conformidad a las normas de contabilidad gubernamental, Ley y Normas de Ejecución presupuestaria; b) de la gestión global y c) parcial (especial) de los procesos ejecutados por los programas y/o proyectos.

En tal sentido dada las características en las que puede ser auditada la ejecución del presupuesto, se hace necesario dotar a los auditores gubernamentales y servidores públicos que ejercen labor de auditoría, de elementos y orientaciones prácticas sobre el tema, que permita la planeación, ejecución y reporte, de forma eficaz y eficiente.

AUDITORIA A LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Consiste en el examen y evaluación de calidad de la información presupuestaria, metas y objetivos presupuestarios, con el objetivo de medir la razonabilidad de los estados presupuestarios, el cumplimiento de metas y objetivos, la calidad e impacto de los recursos públicos destinados a las funciones, actividades y proyectos, respecto al cumplimiento de metas programadas.

La auditoría a la ejecución presupuestaria examina los flujos de presupuesto y realización de las metas actividades y los proyectos, a fin de detectar las desviaciones y recomendar su corrección.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Contenido de la Nota de Práctica

La Nota de Práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría en relación con:

1. Introducción
2. Ámbito de aplicación
3. Alcance de la Auditoría a la ejecución presupuestaria
4. Objetivos
5. Métodos y procedimientos aplicables al proceso de Planeación, Ejecución e Informe de auditoría



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

INDICE

I.	Introducción	4
II.	Ámbito de Aplicación	5
III.	Naturaleza, Alcance y Objetivos	5
IV.	Normas de la Auditoría de Ejecución Presupuestaria	7
V.	Métodos y prácticas de auditoría	7
	1. Planeación	8
	2. Ejecución	12
	3. Informe de auditoría	12



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

I. INTRODUCCION

El Consejo Superior de la Contraloría General de la República considera oportuno y conveniente dictar esta Nota práctica identificada como NAGUN 7001, para dotar a los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría, de los lineamientos, y orientaciones sobre la ejecución de las Auditorías Presupuestarias.

La importancia de contar con una nota práctica que oriente el accionar y alcance de la auditoría presupuestaria, es la de responder a la necesidad cada vez más creciente de disponer de información sobre en que utiliza el Estado los impuestos e ingresos que recibe, como ejecuta esos gastos en su gestión gubernamental y cual es el rendimiento de su operatividad.

La Nota práctica NAGUN 7001 presenta un enfoque moderno de la auditoría a la ejecución presupuestaria del sector público que incluye entidades financiadas con el presupuesto general de la República, municipalidades y entes autónomos: Proporciona un marco teórico y la metodología para auditar los estados presupuestarios y la gestión presupuestaria con alcances globales o parciales de acuerdo a las necesidades prácticas y objetivos de la auditoría.

La Nota de Práctica NAGUN 7001 describe la naturaleza, alcance, definición y objetivos, así como el campo de acción, propósitos y enfoque de la auditoría presupuestaria.

Por el alcance y objetivos de la auditoría presupuestaria se ha considerado como auditoría especializada, debido a que las circunstancias varían en función del objetivo que se pretende al examinar de la gestión del presupuesto, la auditoría puede ser:

- a) Financiera y de Cumplimiento sobre la razonabilidad del Informe de Liquidación financiera y física del Presupuesto General de la República. Presupuesto Municipal.
- b) De gestión para determinar eficacia, economía y eficiencia en el manejo de los recursos, y
- c) Especial de los procesos ejecutados por los programas y/o proyectos, o de renglones específicos de la estructura presupuestaria.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

II. AMBITO DE APLICACIÓN DE LA NORMA

La NAGUN 7001 es de aplicación obligatoria para todos los auditores gubernamentales y servidores públicos que realizan labor de auditoría en las instituciones y organismos del Estado. Entendiéndose por éstos los que participan en auditorías realizadas por:

- a) Las Contraloría General de la República,
- b) Unidades de Auditoría Interna de los entes estatales,
- c) Firmas de Contadores Públicos, delegadas para realizar auditorías en entes estatales.

La NAGUN 7001, aplicación conjunta con las Normas Generales aplicables al Auditor y las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, al realizar una Auditoría a la Ejecución Presupuestaria.

III. NATURALEZA, ALCANCES Y OBJETIVOS

La naturaleza de la auditoría de ejecución presupuestaria está vinculada al buen juicio del auditor en las circunstancias, varía en dependencia de los objetivos y tipo de auditoría que se realice, por lo que su naturaleza puede ser a) Financiera sobre los estados presupuestarios, b) De gestión sobre la eficacia, economía y eficiencia, o c) Especial sobre determinados renglones del clasificador de gastos, programas, o proyectos, que realiza una entidad.

De conformidad a sus alcances evalúa y examina la gestión del presupuesto, las funciones y procesos desde la perspectiva de cumplimiento de objetivos y metas, y la razonabilidad de sus estados financieros e informes complementarios.

Los objetivos de la Auditoría a la Ejecución Presupuestaria son:

1. Objetivo General

El objetivo de una auditoría de ejecución presupuestaria es opinar sobre la razonabilidad con que se presentan los estados o informes presupuestarios, el marco legal del presupuesto de la república, y el cumplimiento de metas y objetivos, de conformidad a las normas de contabilidad gubernamental, Ley y normas de ejecución presupuestaria.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

2. Objetivos Específicos

La auditoría a la ejecución presupuestaria persigue los siguientes objetivos específicos, según la naturaleza de la auditoría de que se trate:

- a) Evaluar la consistencia y confiabilidad de la información financiera,
- b) Establecer el grado de cumplimiento de las leyes y disposiciones presupuestarias,
- c) Verificar el logro de objetivos y metas físicas de las actividades , programas y proyectos, supervisión y control de las mismas,
- d) Emitir dictamen de la información presupuestaria,
- e) La medición financiera y de los resultados presupuestarios,
- f) Comparación de resultados con autorizaciones presupuestarias y metas físicas,
- g) Análisis de los desvíos e identificación de las causas
- h) Evaluar el proceso de planeación estratégica, coordinación y control,
- i) Evaluar los planes de desarrollo, políticas, normas y estrategias establecidas y su cumplimiento.

Campo de acción y propósitos

La auditoría a la ejecución Presupuestaria se aplica a la gestión de presupuesto, en las estructuras, funciones y procesos establecidos en una entidad, con los siguientes propósitos:

1. Proveer las bases de información para las distintas áreas para la toma de decisiones.
2. Adoptar medidas correctivas sobre las desviaciones detectadas.
3. Mejorar la calidad de la gestión gubernamental, a través de la mejora continua en los procesos internos.
4. Asegurar un desarrollo sustentable de las entidades gubernamentales mediante el uso racional, eficiente y eficaz, de los escasos recursos que disponen.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

IV. NORMAS DE LA AUDITORIA DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

La auditoría a la ejecución del presupuesto se debe realizar en base a las Normas de Auditoría Gubernamental, así como otras normas profesionales que rigen la materia, emitidas por la Contraloría General de la República.

NORMAS	OBJETIVO Y ALCANCE
Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)	Establecen los principales criterios técnicos para sistematizar la ejecución de las auditorías gubernamentales.
Manual de Auditoría Gubernamental (MAG)	Determina los procedimientos, y guías para la ejecución de los diferentes tipos de auditoría
Normas Técnicas de Control Interno para el sector Público (NTCI)	Rige los principios y establece regulaciones sobre la administración de los sistemas de control interno que deben imperar en las entidades del Estado.
Código de Ética de los auditores gubernamentales	Establece las normas de conducta profesional de los auditores gubernamentales en su actividad y funciones de auditoría.
Notas prácticas o directrices emitidas por la Contraloría General de la República NAGUN 7001	Orientaciones la práctica sobre la auditoría de ejecución presupuestaria de manera particular.

V. METODOS Y PRACTICA DE AUDITORIA

La metodología constituye los distintos pasos a seguir durante el proceso de auditoría y está sujeta al buen juicio profesional del equipo de auditoría designado, y permite aplicar sistemáticamente los métodos o técnicas de auditoría en la ejecución y documentación de la auditoría.

A continuación se presenta el proceso metodológico de la auditoría presupuestaria que comprende tres fases: Planeación, Ejecución y Comunicación de Resultados.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

FASES	SUB ETAPAS	COMPONENTES	PRODUCTO
I. Planeación	Previa	Revisión de antecedentes	Comprensión de la Entidad
		Revisión de información disponible en la base de datos de la CGR sobre el SIGFA	
		Análisis Situacional	
		Definición de objetivos	
	Específica	Definición de objetivos	Memorandum de Planeación
		Alcance	
		Programas de auditoría	
		Personal designado	
		Presupuesto	
		Cronograma	
II. Ejecución	Trabajo de Campo	Acreditación	Papeles de trabajo e informe preliminar
		Requerimientos de Información	
		Revisión y evaluación	
		Examen de la documentación	
		Documentación de hallazgos	
		Redacción de hallazgos	
III. Comunicación de Resultados	Informe	Revisión de informe preliminar	Informe aprobado por el Consejo Superior CGR
		Discusión de Hallazgos	
		Notificación de Hallazgos que pueden generar responsabilidades	
		Análisis de las respuestas	
		Redacción y revisión del Informe Final de Auditoría	

1. Planeación de Auditoría

La planeación de la auditoría es un proceso que inicia con la obtención de información necesaria para desarrollar una estrategia general para la conducción de la auditoría y termina con la elaboración de los programas de auditoría. La planeación se extiende durante el proceso de la auditoría por circunstancias particulares que puedan afectar el ejercicio del proceso de auditoría, lo que debe ser debidamente documentado.

Durante este proceso de planeación el Auditor Gubernamental deberá realizar lo siguiente:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- a) Actualización de su conocimiento y comprensión de la entidad, actividades que realiza, control interno y las disposiciones aplicables que le permitan evaluar el nivel de riesgo de auditoría.
- b) Estudio y revisión del archivo permanente de la entidad, y de los informes de auditoría interna.
- c) Obtención de información sobre presupuesto aprobado, ejecución del presupuesto, desembolsos efectuados, transferencias recibidas, proyectos, entre otros; disponible en la base de datos del servidor conectado al SIGFA en el departamento de Presupuesto e Inversiones de la Dirección General de Auditorías.
- d) Análisis de las potenciales áreas de riesgo que le permitan programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar.
- e) La planeación debe ser estratégica. Participativa y proactiva, es decir con la participación de todos los miembros del equipo de auditoría asignado.
- f) Comprensión de la entidad que consiste en el conocimiento de la misión, visión, fines, funciones, presupuesto, contabilidad y auditoría interna de la entidad. Comprensión de los principios contables aplicables, cambios ocurridos en las políticas que afecten la entidad. Esto se logra través del estudio general de su marco legal, operaciones principales y de las diferentes etapas del presupuesto. Los auditores designados deberán estudiar y revisar información sobre:
 - Base legal aplicable a la Entidad
 - Organización, misión y objetivos
 - Plan Estratégico y Plan Operativo Anual
 - Rol dentro de la actividad gubernamental
 - Leyes, reglamentos, manuales aplicables a las áreas de presupuesto sobre el desarrollo de sus actividades y operaciones.
 - Fases del proceso presupuestario y estados financieros preparados por la entidad
 - Procedimientos y normas del sistema integrado de administración financiera (SIAFI) y SIGFA relacionados con la ejecución del presupuesto.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- Información sobre seguimiento de medidas adoptadas derivadas de informes anteriores.
 - Documentación en el archivo permanente de la entidad.
- g) Comprensión del Control interno que permitan definir puntos débiles o fuertes, si se cuenta con una adecuada y razonable estructura de control interno, factores internos y externos. En general se deberá estudiar:
- Ambiente de control. Referido al ambiente que propicie el control de gestión del presupuesto y demás actividades.
 - Factores internos y externos. Que inciden en el desempeño de la entidad o de las áreas de planificación y presupuesto, en el logro de sus objetivos y metas programadas.
 - Áreas generales de revisión. Asuntos relacionados con el proceso y control del presupuesto, y el sistema integrado de información financiera, así como los demás relativos a la gestión del presupuesto tales como: protección y control de recursos, cumplimiento de leyes y normas, economía y eficiencia, evaluación de resultados del presupuesto.

El control interno se podrá evaluar a través de:

- i) Cuestionarios previamente formulados que incluyan preguntas concisas y precisas acerca de las distintas etapas del proceso de gestión presupuestaria, la forma en que se manejan las transacciones u operaciones, de las personas que intervienen en su manejo, la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares en que se define los procedimientos de control de las operaciones. Las preguntas serán respondidas por los funcionarios de la Entidad y se debe tomar en cuenta la necesidad de confirmar las respuestas o que el auditor compruebe la veracidad de las respuestas obtenidas, en el transcurso de la auditoría.
- ii) Descriptivo. Consiste en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados, y los registros que intervienen en el sistema, siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos en evaluación.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- iii) Flujogramas. Expone por medio gráfico el flujo de la información y los documentos que se procesan, usando símbolos estándar que permitan su fácil interpretación. Si el auditor utiliza flujograma elaborado por la entidad debe ser capaz de leerlo, interpretar sus símbolos y obtener conclusiones útiles respecto al sistema presentado en el flujograma.
- h) En auditorías recurrentes el énfasis de la planeación debe recaer en los cambios que haya sufrido la entidad con respecto a la última auditoría realizada.
- i) Revisión Preliminar. Consiste en aplicar las pruebas preliminares a los controles implementados en el proceso o fases del presupuesto, ciclo de ingresos y egresos del presupuesto, así como de los sistemas administrativos involucrados en la gestión del mismo.
- j) Memorandum de Planeación. Con la información suficiente y en base a los establecido en la NAGUN 2.20 Planeación Específica, numeral 6.
- k) Programas de Auditoría. El programa de auditoría se elaborará con adaptación de las necesidades de la entidad bajo examen. Entre otros, deberán contemplar procedimientos para :
 - Estudiar y evaluar el control interno del área de presupuesto, como parte del examen y con el objeto de formarse una opinión de la efectividad del mismo,
 - Evaluar el marco legal presupuestario a fin de determinar su consistencia y legalidad del presupuesto aprobado,
 - Determinar si la ejecución se ha sujetado a la normatividad respectiva mediante el análisis del comportamiento de los ingresos y gastos,
 - Determinar si las modificaciones presupuestarias se han efectuado de acuerdo a los mecanismos y procedimientos legales vigentes,
 - Verificar si la evaluación presupuestaria determina los indicadores de eficiencia, desempeño, y operación en la ejecución del presupuesto,
 - Determinar el cumplimiento de entrega oportuna de la información al Ministerio de Hacienda y Crédito Público,
 - Determinar el grado de aplicación de las recomendaciones dadas en informes de auditorías anteriores, internos y externos.



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- 1) Obtener información sobre los funcionarios, empleados y terceros conocidos relacionados con la auditoría, a efectos de obtener sus datos generales, dirección, ingreso y salida del cargo, a efectos de realizar la comunicación inicial de auditoría en cumplimiento al debido proceso de auditoría establecido en la NAGUN 2.70.

2. Ejecución de Auditoría

En esta etapa los auditores gubernamentales desarrollarán los objetivos, aplicarán los procedimientos y las distintas actividades programadas en el plan de auditoría y programas de trabajo.

La evaluación de la estructura de control interno debe efectuarse lo más pronto posible al inicio del trabajo de campo.

En el desarrollo de los objetivos previstos en el programa de trabajo se deben obtener las evidencias por cada objetivo y procedimiento planteado, a efecto de formular los hallazgos, observaciones y conclusiones, respecto a la programación, ejecución, control y evaluación del presupuesto, así como del cumplimiento de las metas, actividades, proyectos u obras comprendidas dentro del Plan Operativo de la entidad.

Se deberán aplicar pruebas sustantivas, de control, y alternativas, para obtener las evidencias suficientes, competentes y pertinentes que respalden la calidad de la auditoría y el informe respectivo.

La NAGUN 2.50 establece los requisitos establecidos para la documentación del trabajo de auditoría en torno a las evidencias obtenidas para sustentar las opiniones, comentarios y recomendaciones sobre una base objetiva, y las responsabilidades, obligaciones y requisitos, respecto a la organización de los papeles de trabajo de auditoría.

3. Informe

La comunicación de resultados es el proceso mediante el cual una vez definidas las debilidades, excepciones, irregularidades, y establecida la opinión sobre los estados o informes presupuestarios, se debe dar a conocer a los servidores y ex servidores públicos relacionados con las operaciones auditadas. Al respecto la NAGUN 2.70 establece los criterios y normas aplicables a la comunicación de resultados, y la NAGUN 2001, “Nota práctica de la NAGUN 2.70” establece las orientaciones y procedimientos a realizar en esta etapa a efectos de cumplir el debido proceso de auditoría. Adicionalmente se deberá considerar lo siguiente:



CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- a) Cumplimiento de los requisitos establecidos para la redacción de los hallazgos indicados en la NAGUN 2.80 en lo relacionado a los “Atributos de los Hallazgos”, cualidades y aprobación del informe.
- b) Para efectos de la comunicación de resultados se considerará la materialidad o importancia relativa, la competencia vinculada al servidor o exservidor público, así como su redacción en lenguaje claro y sencillo, que refiera su contenido en forma objetiva, concreta y precisa.