



**CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA**

# **MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

## **PARTE N° IV GUÍA DE AUDITORIA INTEGRAL**

**PROYECTO BID/CGR**

**MANAGUA - NICARAGUA**

**JULIO, 2009**

## INDICE

<b>Capítulo XII</b>	
<b>Visión general de la Auditoría Integral</b>	<b>1</b>
1. Concepto de Auditoría Integral	2
2. Objetivos de la Auditoría Integral	3
3. Utilidad o beneficio de la Auditoría Integral	3
4. Norma de Auditoría aplicable	4
5. Auditorías comprendidas en la Auditoría integral	4
5.1 Auditoría Financiera y de Cumplimiento	5
5.2 Evaluación al Sistema de Control interno	7
5.3 Auditoría Operacional o De Gestión	7
5.4 Auditoría Ambiental	9
5.5 Auditoría informática	9
<b>Capítulo XIII</b>	
<b>Proceso de Auditoría Integral</b>	<b>10</b>
1. Fase I Planeación de Auditoría Integral	14
1.1 Análisis general	15
1.2 Diagnóstico	24
1.3 Plan y Programas de auditoría	30
2. Fase II Ejecución de Auditoría Integral	32
2.1 Evidencia y pruebas sustantivas	35
2.2 Técnicas y procedimientos	37
2.3 Desarrollo de los Hallazgos	38
2.4 Papeles de Trabajo	40
3. Informe de Auditoría Integral	41
3.1 Preparación de informe borrador	43
3.2 Comunicación de resultados	43
3.3 Informes generales y detallados	43

**CAPITULO XII**  
**VISION DE LA AUDITORIA INTEGRAL**

## Capítulo XII

### VISION DE LA AUDITORIA INTEGRAL

La Auditoría Gubernamental con un enfoque integral comprende: *los aspectos relacionados con la auditoría financiera y de cumplimiento, la auditoría operacional o de Gestión, Ambiental e Informática.*

Es integral, puesto que abarca los aspectos que ven individualmente las otras auditorías, facilitando una visión del conjunto de responsabilidades más importantes en la gestión pública. 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.

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 se ha desarrollado en los países industrializados, especialmente en el Canadá, teniendo una gran aplicación en el ámbito del control gubernamental. En sí la auditoría integral no es más que la integración de la auditoría financiera con la auditoría de gestión, la auditoría de cumplimiento, auditoría ambiental e informática.

La integración de estos tipos de auditoría implica que el examen se debe realizar sobre tres grandes sistemas de información de la organización: sistema de información financiera, sistema de información de gestión incluidos los aspectos ambientales, sistema de información legal y procesada en medios tecnológicos.

#### 1. Concepto

Auditoría integral es el examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión y legal de una organización, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, y el uso adecuado de la tecnología de la información, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma.

#### 2. Objetivos

Los objetivos de la Auditoría Integral, están íntimamente relacionados con los objetivos de las auditorías que la componen, con la particularidad de que la parte focal de su interés está en propender por la calidad en la rendición pública de cuentas sobre las responsabilidades conferidas.

- La formación de una opinión sobre los Estados Financieros y
- Determinar si la Administración Pública ha logrado valor a cambio de dinero.
- Determinar la eficiencia y eficacia en la gestión pública
- Determinar cumplimiento legal

Estos serían los objetivos a corto plazo. Sin embargo, en el mediano plazo, lo que se busca con esta auditoría es generar una conciencia en los Servidores Públicos, los Auditores de la Contraloría y los Ciudadanos en general, de que los recursos del Estado deben ser manejados con los más altos estándares de administración y transparencia y que ello puede ser medido para tranquilidad y perdurabilidad de las instituciones democráticas.

En el largo plazo, la Auditoría Integral, unirá la gestión pública con los estamentos de la sociedad, de tal forma que contribuya a crear y mantener una cultura de control de los recursos públicos, apoyando constante y oportunamente los esfuerzos por retornar a los contribuyentes, en forma de servicios de alta calidad, los impuestos y otras contribuciones que tienen que hacer para la subsistencia del Estado.

### **3. Utilidad o beneficio**

Los alcances de la Auditoría Integral representan una respuesta institucional a la creciente necesidad de la sociedad por conocer con un grado de seguridad razonable, cuál es el uso que se da a los recursos del Estado. Por supuesto, la tarea de evaluar la gestión pública, requiere el desarrollo de una capacidad profesional acorde con la complejidad de las operaciones y sistemas de administración cambiantes en el sector público de nuestros días.

El beneficio se obtiene al evaluar en una misma auditoría la situación de la gestión global de un ente, revelando las inconsistencias, debilidades que afectan la misma, proponiendo recomendaciones que permitan enfocar los esfuerzos de la administración hacia la mejora de los sistemas en uso, de los estándares de administración, de la calidad de los servicios públicos, utilizando los recursos disponibles de la manera más efectiva y transparente

### **4. Normas de Auditoría**

Para el desarrollo de la Auditoría Integral se deberán aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental con énfasis en 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.

Las NAGUN establecen los siguientes enunciados para las Auditorías Integrales:

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.

## 5. Auditorías comprendidas en el alcance de la auditoría integral

Las NAGUN, han establecido que la Auditoría Gubernamental, con un enfoque integral comprende:

- La Auditoría Financiera y de Cumplimiento
- La Auditoría Operacional
- Auditoría Ambiental
- Auditoría de Informática

Todas las áreas que están previstas para la práctica de la Auditoría Financiera y de cumplimiento, así como para la Auditoría Operacional, Auditoría ambiental y/o Auditoría Informática, pueden ser cubiertas por la Auditoría Integral. Sin embargo, no debe entenderse que esta auditoría 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. Así las cosas, puntualmente y como producto de una planeación adecuada, el Auditor

Gubernamental podrá decidir evaluar la gestión en todas las áreas de responsabilidad o en algunas de ellas.

En resumen la Auditoría Integral suele incluir la evaluación y examen de:

- Sistemas de Control Interno
- Estados Financieros
- Informes Financieros diferentes a Estados Financieros
- Informes Operativos y de Gestión
- Impacto Ambiental o cumplimiento normas ambientales
- Uso eficiente de la tecnología de la Información

Implicando evaluar la confiabilidad, el cumplimiento, la eficiencia, la eficacia, y la economía, donde sea aplicable y práctico.

### 5.1 Auditoría financiera y de cumplimiento

La auditoría integral comprende dictaminar los estados financieros de la Entidad; el requerimiento de evaluar el cumplimiento de la responsabilidad, siempre implicará examinar la calidad del sistema de información que genera datos financieros, operativos o administrativos según aplique. En lo que tiene que ver con la generación de información financiera, debe entenderse que para estudiar la responsabilidad, es requisito auditar los Estados Financieros como una base para “*rendir cuenta*”. Sin embargo, debido a que éstos no revelan condiciones de desempeño de factores distintos a los financieros, es necesario ampliar el alcance para estudiar, mediante la Auditoría Operacional, la eficiencia, la eficacia y la economía.

Los Estados Financieros en general y los saldos individuales de las cuentas en una fecha dada, constituyen una forma de rendir cuenta. Por consiguiente, la información consolidada en las cuentas representa o debe cumplir con requisitos de:

- a) Existencia u Ocurrencia
- b) Integridad
- c) Derechos y Obligaciones
- d) Valuación o Aplicación
- e) Presentación y Revelación

Por lo delicado del enfoque de Auditoría Integral se hace necesaria verificar en cada cuenta relacionada en la Auditoría Integral las aseveraciones descritas anteriormente. Por lo tanto, con este alcance es que se deberán aplicar las pruebas sustantivas agregando confiabilidad a los informes representativos de la responsabilidad.

En términos de lo que aporta la metodología de la Auditoría Financiera, es necesario recordar algunas de las condiciones financieras más importantes que necesariamente están presentes en las operaciones de las entidades públicas:

- a) La administración, incluyendo el control de las finanzas de un ente público, se relaciona con decisiones que requieren un conocimiento completo de implicaciones de responsabilidad por:
  - Asegurarse que el dinero es gastado o invertido con el debido cuidado en términos de economía, eficiencia y eficacia.
  - Proveer seguridad mediante controles que protegen los activos o derechos de la entidad o de terceros en poder de la misma.
  - Asegurar que el dinero es recaudado y desembolsado de acuerdo con las normas legales.
- b) En términos de sistema de control, las responsabilidades se pueden cumplir mediante:
  - La formulación de planes, programas y presupuestos para adquirir y utilizar recursos de una manera costo-efectiva.
  - El diseño de medidas de protección contra desperdicio, pérdida y fraude a través de controles como la segregación de funciones y el diseño y cumplimiento de controles dirigidos a racionalizar los riesgos en el proceso de las transacciones y en el mantenimiento y manejo de activos.
  - El acatamiento de las normas de autoridades financieras, incluyendo el diseño de políticas, procedimientos y controles que provean razonable seguridad de que se cumpla con las normas mencionadas.
  - La preparación y suministro de información de apoyo para la toma de decisiones, incluyendo aspectos como costo real y estándar, análisis de impacto de los costos e inversiones en el mediano y largo plazo y el uso de los fondos.
  - La preparación y suministro de información financiera para apoyar las operaciones, como presupuesto, sistemas y políticas contables, para asegurar una adecuada y oportuna disposición de datos para los Gerentes, alertándolos sobre desviaciones de los presupuestos y la necesidad de modificar los planes y programas, políticas y operaciones. Cuando las operaciones se relacionan con recaudo o recuperación de costos, la información financiera puede ayudar a identificar recursos adicionales para recaudar o recuperar oportunamente.



- ❑ El diseño de información apropiada para la rendición de cuentas, involucra establecer controles para asegurar la confiabilidad, oportunidad y seguridad de la información que debe reportarse a los entes de control y en su caso a la Asamblea Nacional, de tal forma que se facilite la evaluación del cumplimiento de responsabilidades.

Las anteriores consideraciones dan forma a lo que más adelante se definirá como “*criterios*” para la Auditoría Integral.

## 5.2 Evaluación del sistema de control interno

Siendo la Auditoría Financiera y de Cumplimiento un prerequisite, dicho examen deberá realizarse de acuerdo con las NAGUN, incluyendo la evaluación del sistema de control interno contable. Los resultados, aún de etapas preliminares de la Auditoría Financiera y de Cumplimiento, podrían indicar que no será posible proseguir con una Auditoría Operacional y por consiguiente mucho menos con una Auditoría Integral o también podrían indicar fortalezas y debilidades o áreas para explorar por riesgos emergentes, relacionados con el cumplimiento de las responsabilidades.

La Evaluación del sistema de Control Interno deberá evaluar el grado de cumplimiento de los cinco componentes del mismo como son: Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Monitoreo; para dar una visión integral de los sistemas en uso y de las debilidades existente y potenciales áreas de riesgo.

## 5.3 Auditoría Operacional o De Gestión

Esta auditoría y sus técnicas, también explicadas en la parte 3 de este Manual, es por supuesto imprescindible para la Auditoría Integral, y se tener claridad respecto al alcance de esta revisión.

En primer lugar esta auditoría se ocupa de evaluar la forma económica, eficiente y eficaz con los cuales se manejan las operaciones de una entidad pública. Pero su revisión no necesariamente se extiende a todas las operaciones o programas. Puede ser selectiva a los que se consideren clave para el éxito de los objetivos de la entidad examinada, Así las cosas, la Auditoría Integral se vale de esta auditoría para obtener la evidencia competente sobre los criterios generales comprendidos en las 3”E” de la Gerencia.

En segundo lugar los componentes que se examinen, serán aquellos que directamente influyan en el cumplimiento de las responsabilidades. Por ejemplo: Si estamos examinando la responsabilidad de contratación entonces nos enfocáramos a evaluar:

- ❑ El ambiente de control
- ❑ El sistema de registro e información
- ❑ Los procedimientos de control

Presentes en el “Sistema de Contrataciones y Administración de Bienes del Estado”, para la entidad escogida, en concordancia con lo previsto en las normas técnicas de control interno para el sector público y en la Ley de Contrataciones del Estado.

En tercer lugar, aunque la Auditoría Operacional provee de bases importantes para el trabajo de Auditoría Integral, puede no ser suficiente para que se concluya sobre las responsabilidades asignadas, si se segmenta en forma tal que no permita ver la problemática relativamente completa de una gestión. Por ejemplo, una Auditoría Operacional podría ocuparse individualmente de evaluar el grado de eficiencia proveniente del nivel de aplicación de los procedimientos para cada tipo de contratación y de los sistemas de aprobación aplicados al sistema de compras. Sin embargo, podría no dar consideración a la evaluación del uso apropiado de todos los recursos en activos comprados o gastos desembolsados.

En resumen, la Auditoría Operacional, que será utilizada en gran medida como respaldo de la Integral, no necesariamente se ocupa de la evaluación de la gestión como un todo. Es decir que será virtud del Plan de Auditoría, combinar los recursos provenientes de la Auditoría Operacional, para canalizarlos y dirigirlos a la formación equitativa de un criterio sobre la gestión en un período y áreas dadas, cubriendo no sólo las operaciones efectuadas sino la misma programación de las operaciones, los proyectos y programas materialmente importantes que se manejan en forma independiente de las operaciones rutinarias de una entidad.

#### **5.4 Auditoría Ambiental**

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

En la Auditoría Integral el componente ambiental es optativo, y de incluirse deberá evaluar el nivel de cumplimiento las normas legales en materia de medio ambiente en las actividades, programas y/o proyectos de la Entidad auditada.

#### **5.5 Auditoría Informática**

La 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.

En auditoría Integral de considerarse la inclusión de este tipo de auditoría enfocará su alcance al 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 la efectividad de sus sistemas de información que integran y conforman el control interno computarizado.

En conclusión siempre que se hable de Auditoría Integral, ello incluirá:

- Una Auditoría de alcance completo de los Estados Financieros o representaciones financieras o contables de la entidad.
- Una Auditoría del cumplimiento de normas, leyes y regulaciones (por lo general va implícita en la evaluación de responsabilidad)
- Una evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y programas más importantes o claves de la organización.
- Una evaluación del cumplimiento de normas ambientales,
- Una evaluación sobre el uso adecuado de la tecnología de la información

Cuando estas auditorías no se hayan realizado conjuntamente y no se especifiquen las responsabilidades evaluadas, no se deberá entender como una Auditoría Integral.

Toda Auditoría Integral implica haber hecho una evaluación de los sistemas de administración y control en el contexto de las 3 E's, si sólo se hubiese hecho para establecer naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de una Auditoría Financiera, no será suficiente, se requiere que los sistemas mencionados, hayan sido sometidos al escrutinio de la Auditoría Operacional, de los sistemas de procesamiento de la Información por medios tecnológicos y de haber estudiado el componente ambiental en las materias, programas y/o proyectos aplicables.

**CAPITULO XIII**  
**PROCESO DE AUDITORIA INTEGRAL**

### Capítulo XIII. EL PROCESO DE LA AUDITORIA INTEGRAL

La metodología para practicar la Auditoría Integral es similar a la ya explicada en otras Partes de este Manual para las demás auditorías. El proceso se divide en tres (3) fases principales:

- Planeación
- Ejecución
- Emisión de Informes

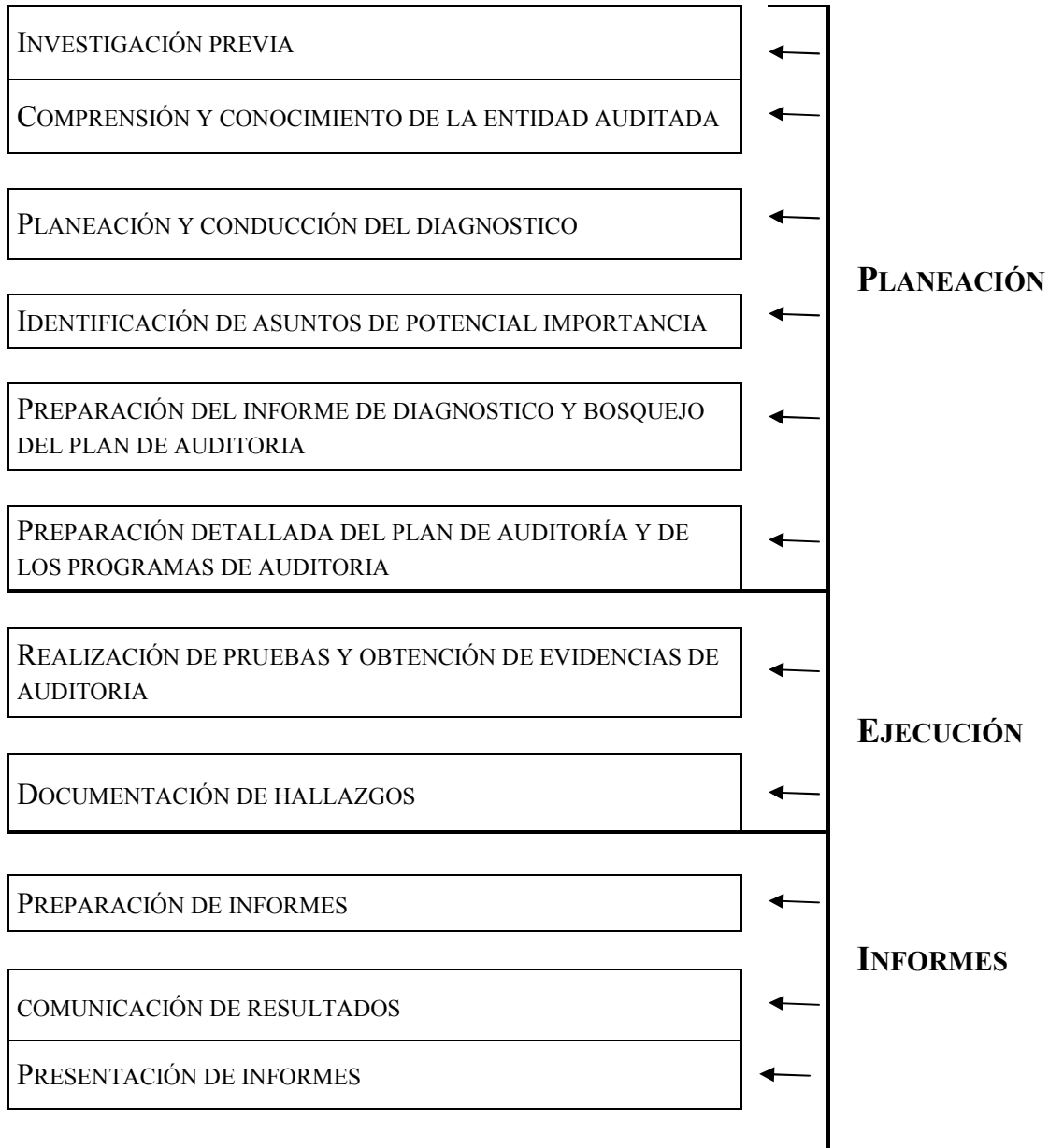
Estas fases deben llevarse a cabo en la secuencia indicada, de igual forma también se aplicaran las herramientas técnicas necesarias, las que son comunes a cada tipo de auditoría y por ello el auditor deberá, en cada caso aquí señalado, referirse al capítulo en el cual se explica con más detalle, cómo se hace cada fase según el tipo de auditoría:

AUDITORIA	UBICACIÓN EN EL MANUAL
<b>Auditoría Financiera</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeación</li> <li>• Ejecución</li> <li>• Informe</li> </ul>	<b>Parte 2</b> Capítulo V Planeación de Auditoría Financiera Capítulo VI Ejecución de Auditoría Financiera Capítulo VII Informe de Auditoría Financiera Anexos Modelos de programas y papeles de trabajo
<b>Auditoría Operacional</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeación</li> <li>• Examen detallado de áreas críticas</li> <li>• Informe</li> </ul>	<b>Parte 3</b> Capítulo IX Planeación de Auditoría operacional o De gestión Capítulo X Examen detallado de áreas críticas Capítulo XI Informe de Auditoría Operacional o de Gestión Anexos Modelos de papeles de procedimientos
<b>Auditoría Ambiental</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeación</li> <li>• Ejecución</li> <li>• Informe</li> </ul>	<b>Parte 6</b> Capítulo XIX Planeación de Auditoría Ambiental Capítulo XX Ejecución de Auditoría Ambiental Capítulo XXI Informe de Auditoría Financiera Anexos Modelos de Cuestionarios
<b>Auditoría Informática</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeación</li> <li>• Ejecución</li> <li>• Informe</li> </ul>	<b>Parte 8</b> Capítulo XXV Planeación de Auditoría Informática Capítulo XXVI Ejecución de Auditoría Informática Capítulo XXVII Informe de Auditoría Informática Anexos Modelos de procedimientos

Es importante resaltar que la fase de planeación, debido a su influencia en la eficacia y eficiencia de la auditoría, puede requerir mayor inversión de tiempo en comparación con otras auditorías. Sin embargo, para auditorías posteriores, se lograrán ahorros importantes, en cuanto al tiempo dedicado a familiarización y entendimiento de la Entidad, bastando simplemente con una corta actualización.

En el siguiente gráfico se resume el proceso de Auditoría Integral y las principales actividades realizadas en el mismo.

**PROCESO DE LA AUDITORIA:**



Los procedimientos de control de cada componente de las fases de Planeación, ejecución e informe se muestran a continuación:

## PUNTOS PRINCIPALES DE CONTROL DE LA AUDITORIA

ETAPAS EN EL PROCESO DE AUDITORIA	CONTROL EJERCIDO
INVESTIGACIÓN O PLANEACIÓN PREVIA	Consiste en la investigación interna de auditorías anteriores (CGR, Firma CPI, AI), revisión de expediente continuo de auditoría,
ANÁLISIS GENERAL	En esta etapa se obtiene una buena comprensión de la entidad y basándose en ella, se debe desarrollar un alcance adecuado del diagnóstico, identificar el personal idóneo y preparar los presupuestos de tiempo más indicados.
PREPARACION DEL INFORME DE DIAGNOSTICO	El Informe del diagnóstico y el bosquejo del plan de auditoría (especificando el alcance, los criterios de auditoría propuestos y los recursos necesarios para realizar la fase de ejecución) una vez revisados y aprobados, por el Responsable de Departamento de Auditoría o Delegado (CGR), Auditor Interno o Socio de Firma CPI, sirven de base para que el equipo de auditoría inicie la fase de ejecución de la auditoría.
PREPARACION DEL PLAN DETALLADO DE AUDITORIA Y LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA	Estos documentos (que especifican los objetivos de auditoría, los pasos a seguir y la naturaleza y el alcance de la labor de auditoría requerida) sirven como base para que el auditor encargado y supervisor de auditoría inicien, asignen y desarrollen el trabajo en las distintas áreas de auditoría.
REALIZACION DE PRUEBAS Y OBTENCION DE EVIDENCIAS DE AUDITORIA	La revisión de las evidencias obtenidas (en términos de su relación con los objetivos de la auditoría y el grado de persuasividad y conclusión) permite al Supervisor y Responsables de auditoría, Socio de Firma o Auditor Interno, establecer si éstas son suficientes o no.
INFORMES DE RESULTADO	La revisión de los informes generales y detallados, establece la fidelidad de los hallazgos y la razonabilidad de los cambios y mejoras recomendados.

## 1. Fase I – Planeación de la Auditoría Integral

**Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua para las Auditorías Integrales establece la NAGUN 5.10 PLANEACION, que orienta lo siguiente:**

Una planeación adecuada, incluye los siguientes aspectos:

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.

Para la Auditoría Integral, la planeación se divide en tres etapas:

- Análisis General
- Diagnóstico
- Preparación del Plan y los Programas de Auditoría



## 1.1 Análisis general

El conocimiento y comprensión de la entidad bajo auditoría, se deberá hacer con énfasis en la identificación de responsabilidades, siendo clave para los objetivos de la Auditoría Integral.

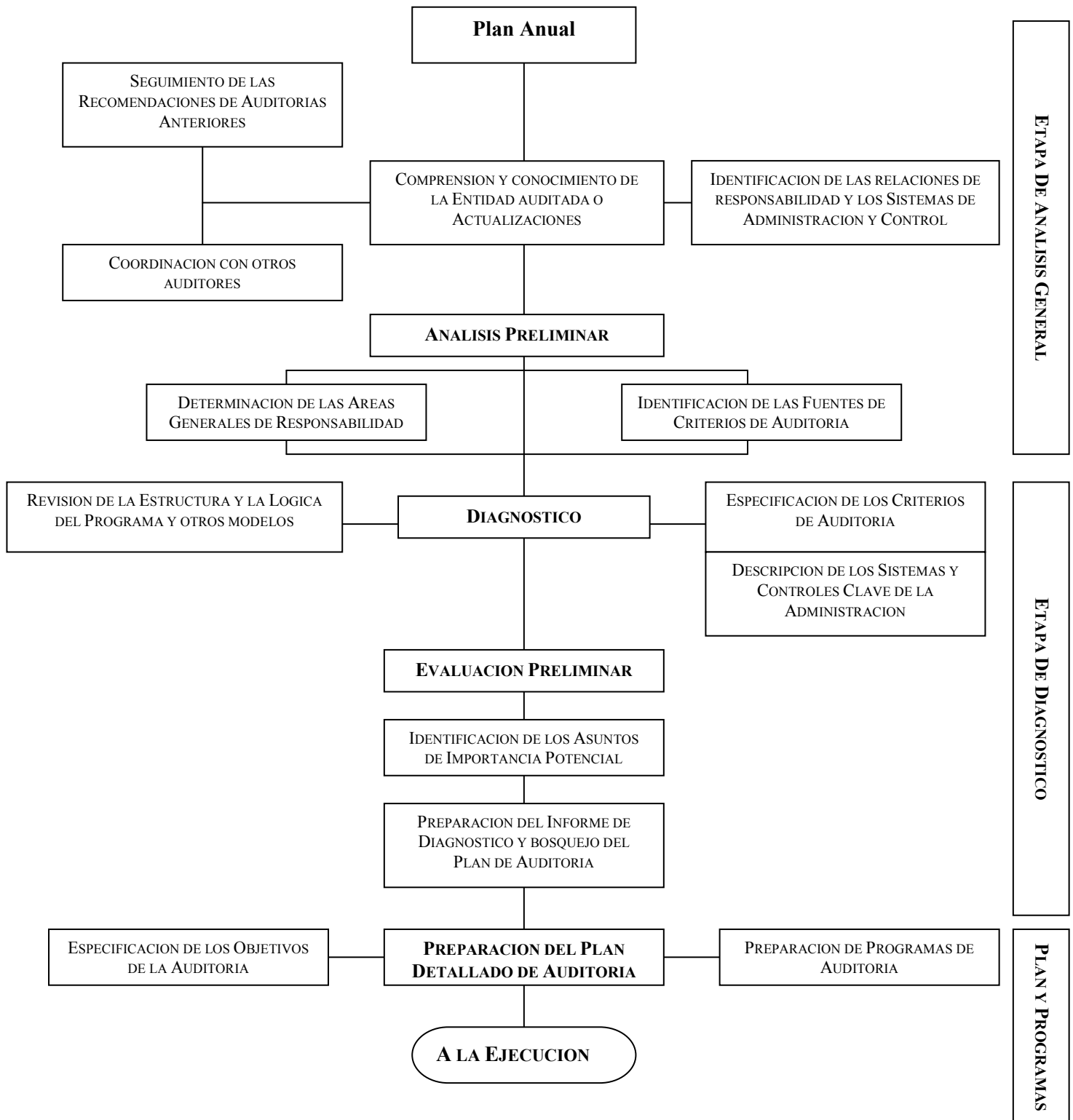
El equipo de auditoría debe lograr la mejor comprensión y conocimiento de las operaciones de la entidad que ha de ser auditada, de sus poderes y facultades, sus objetivos, sus productos y sus recursos financieros, etc. Si el Responsable de equipo y otros miembros del equipo de revisión ya están familiarizados con la entidad que ha de ser auditada, los pasos descritos en la etapa de revisión podrán ejecutarse durante un período de tiempo muy breve. En los casos en que los miembros del equipo no estén familiarizados con la entidad, el Responsable de Departamento de Auditoría o Delegado (CGR), Auditor Interno o Socio de Firma CPI, según sea el caso; será responsable de asegurarse de que esta etapa se realice en la forma más económica y eficiente posible. Durante ella, se enfatiza el conocimiento y comprensión de la entidad a través de la recopilación de información y la observación física de la organización y sus operaciones. Se recopila así información que permite una identificación y un conocimiento y comprensión general de la Entidad.

Las actividades clave de la administración, los sistemas y controles es decir, aquellos que tengan un gran impacto en el rendimiento de los programas y de las operaciones y

Las fuentes de criterio de auditoría aplicable a dichas actividades claves de la administración, a los sistemas y controles.

Los sistemas contienen controles para asegurar el logro de los resultados propuestos. Dichos controles constituyen los medios a través de los cuales la administración se asegura de que el sistema sea eficaz y manejado teniendo debida cuenta de la economía y la eficiencia, dentro de las leyes, reglamentos y demás limitaciones aplicables en cada caso.

## PROCESO DE PLANEACION



### a) Fuentes de Información para el Análisis General

Para lograr un conocimiento de la entidad auditada y de sus relaciones de responsabilidad más importantes, así como de las actividades claves de la administración y de los sistemas y controles aplicados, el auditor debe revisar elementos tales como:

- Legislaciones pertinentes, reglamentos y publicaciones internas y materiales de orientación;
- Las normas financieras, legislativas o administrativas externas del caso o de las pautas o normas establecidas por organismos centrales, así como los requisitos estipulados en leyes tales como la Ley de Administración Financiera;
- Los Progresos logrados por la administración o gerencia en la adopción de medidas correctivas propuestas por auditorías anteriores.

Además de la legislación pertinente y de las regulaciones y publicaciones del caso, existen otras fuentes de información en esta etapa inicial de la planeación, estas fuentes incluirían normalmente:

- El presupuesto y sus adiciones
- Los informes anuales de los Entes u Organismos
- Las principales inquietudes expresadas por miembros de la entidad, y organizaciones ciudadanas
- Archivos de auditorías anteriores
- Los informes presentados por miembros o por consultores de organismos de la administración central, así como por funcionarios dentro de la entidad auditada, sobre la operación de controles significativos.
- Las entrevistas realizadas con los administradores o gerentes, de operaciones y financieros, de las entidades auditadas y

Es importante anotar que gran parte de esta información puede encontrarse disponible en los archivos existentes de auditoría. Los miembros del equipo deben, por consiguiente, familiarizarse con dichos archivos.

Es posible que los archivos de auditoría de años anteriores suministren datos importantes, lo cual debe establecerse antes de gastar tiempo y esfuerzos en la recopilación de información que ya se encuentra disponible.

Dicha información deberá ayudar a determinar:

- La autoridad o el mandato de los programas de la entidad y sus actividades (responsabilidad conferida)
- Los objetivos y la estructura organizativa de la entidad
- Los componentes principales del programa, los resultados o efectos y su relación con los objetivos propuestos

- Las actividades básicas de la administración o gerencia, los sistemas y controles aplicados y
- El personal adecuado a quien se puede contactar dentro de las entidades auditadas.

Como parte del proceso de recopilación de información inicial y para poder mejorar la ejecución de la auditoría, el auditor debe hacer un seguimiento de las recomendaciones hechas en auditorías anteriores, y coordinar su trabajo con el realizado por otros auditores.

#### **b) Seguimiento de Recomendaciones realizadas en Auditorías anteriores**

El seguimiento de las recomendaciones que hayan sido presentadas en informes anteriores, suministra en sí un reporte de progreso sobre las acciones adoptadas por la administración o por la gerencia de la organización auditada. Dicho seguimiento tiene un proceso doble. En primer lugar, ayuda al auditor a buscar la necesidad de reexaminar con mayor profundidad ciertos asuntos que ya habían sido tratados. En segundo lugar, ayuda al auditor a comentar a la administración o gerencia, al Comité de Auditoría de la Entidad (si existe), lo relacionado con lo adecuado y oportuno de las acciones adoptadas por la administración. Al iniciarse la primera Auditoría Integral, es posible que no se cuente con demasiados elementos previos de importancia para dicho seguimiento; sin embargo, para las auditorías integrales que hayan de realizarse posteriormente, el trabajo de seguimiento que se realice será de gran importancia.

#### **c) Coordinación con otros Auditores**

En esta etapa inicial de la planeación, debe examinarse el punto en el cual el auditor puede confiar y depender del trabajo realizado por otros auditores, este paso puede tener como resultado un enfoque de auditoría más eficaz y económico al eliminar la duplicación de esfuerzos. Un esfuerzo de auditoría coordinada reduce asimismo los trastornos que puedan ocasionarse dentro de la organización auditada.

La revisión de la función de auditoría interna dentro de la Entidad y del papel que desempeña el Comité de Auditoría de la misma (si existe), es un prerrequisito vital para que el auditor pueda determinar el grado de confiabilidad acerca de dicha función y del trabajo del Comité.

#### **d) Análisis Preliminar**

Basándose en el examen de la información recopilada en la etapa de Análisis General se debe preparar un análisis preliminar para poder:

- Identificar las áreas críticas que podrían ser auditables
- Identificar las fuentes de criterio de auditoría que deberían examinarse durante la etapa de diagnóstico
- Bosquejar los proyectos de diagnóstico y preparar un plan para la ejecución de los mismos.

#### **e) Determinación de las Áreas Generales de Responsabilidad que podrían ser Auditadas**

Como resultado del análisis preliminar, deben identificarse las áreas generales que han de ser examinadas para lograr un mejor conocimiento y comprensión de la entidad auditada. Los siguientes aspectos podrían ser explorados para identificar áreas críticas:

- La preparación de un informe general de las funciones básicas de la administración, tales como el proceso de planeación estratégica, enfocándose sobre la interrelación existente con los programas operacionales.
- La descripción del sistema de entrega empleado para garantizar que los resultados de los programas sean recibidos por los beneficiarios.
- La identificación de la existencia de procedimientos para medir e informar sobre la eficacia de los programas.
- La descripción de los elementos principales que constituyen los sistemas de información de recursos humanos.
- Identificación de los controles ejercidos sobre los sistemas de procesamiento electrónico de datos empleados para el manejo de las transacciones financieras.
- La descripción del manejo y el control de los activos físicos, haciendo énfasis sobre la utilización, o de ser el caso, sobre todo el ciclo de vida.

Las áreas críticas identificadas para ser revisadas durante el diagnóstico, serán diferentes de una auditoría a otra, dependiendo de la naturaleza de los objetivos de la entidad auditada, el tamaño y la complejidad de sus operaciones, y los diversos tipos de recursos financieros, físicos y humanos.

#### **f) Identificación de las fuentes de Criterios de Auditoría**

Las fuentes de criterios de auditoría son determinadas por el auditor a través de una revisión de la naturaleza de los programas involucrados y de las características operativas y operacionales claves del proceso Administrativo.

En esta etapa se preparan cédulas que contengan una síntesis de la información recopilada hasta este momento de la auditoría. A través de ellas se logra una visión global de la organización auditada y deben ponerse a disposición de los miembros del equipo de auditoría, de los consultores y de los asesores que vayan a conformar los comités de Auditoría Integral

#### **g) Criterios de Auditoría**

Como ya se explicó los criterios de auditoría proporcionan normas o parámetros razonables para que el auditor pueda hacer comparaciones de la realidad contra dichos parámetros y evaluar tanto el diseño como el desempeño de los sistemas de administración y control de gestión.

Los criterios más evidentes son los previstos en las normas legales y en las políticas formales de las entidades. El auditor puede encontrarse con las siguientes circunstancias:

La entidad dispone de criterios de administración razonables. En este caso, el auditor los utilizará para sus análisis.

La entidad dispone de criterios que no son razonables (el auditor deberá evaluar los criterios existentes). En este caso el auditor le sugerirá a la entidad la forma de volver razonables los criterios. Por ejemplo, la deficiencia en los sistemas de control interno constituyen aspectos incompletos de los criterios previstos en las normas técnicas de control interno. Dicha deficiencias, dificultan o hacen imposible la evaluación. Entonces el auditor, recomienda que ajustes sus sistemas o los completen según lo previsto en las normas.

Por otra parte, el auditor deberá evaluar el beneficio-costo de diseñar criterios que le permitan hacer una evaluación razonable.

La entidad no dispone de criterios y el auditor deberá evaluar la relación beneficio-costos de diseñarlos para poder hacer mediciones.

Las características requisitos de los criterios, su diseño, están enunciados en el capítulo X de la parte 3 de Auditoría Operacional o de Gestión. A continuación se listan un conjunto de criterios que son comunes para los trabajos de auditoría en general:

#### *Sistema de Contabilidad*

- Cumplir con las normas de control para dicho sistema.
- Producir información financiera integrada sobre todas las actividades de la entidad.
- Producir Estados Financieros completos, incluyendo la información de respaldo para que se entiendan.
- Producir los Estados Financieros, de acuerdo con las normas contables aplicables.

#### *Autoridad y Atribuciones*

- Establecimiento y formalización de la autoridad y atribuciones.
- Comunicación clara y oportuna a los niveles apropiados de la autoridad y atribución.
- Establecimiento y documentación de los procedimientos para que se apliquen.
- Asignación a personal competente.
- Establecimiento y documentación de procedimientos para descubrir e informar los casos de incumplimiento de autoridad y atribuciones.
- Sometimiento a auditorías internas regulares.

#### *Presupuestos*

Para suministrar una base firme para la revisión y control de los gastos públicos los procesos presupuestales deben:

- Establecer los objetivos y límites de gastos o pautas antes de iniciar los planes presupuestales detallados.
- Producir planes operacionales explícitos y presupuestos según el rendimiento que se espera lograr y producir también costos estimados para cada gerente o administrador responsable.
- Facilitar la rendición de los ingresos y de los gastos.
- Incluir una revisión adecuada, documentación, capacitación y controles de procedimientos, para garantizar la calidad de la información.

Para satisfacer los requisitos generalmente aceptadas de rendición de cuenta, los presupuestos revisados deben:

- Suministrar datos sobre el volumen consolidado de los planes de gastos del gobierno.
- Suministrar volúmenes de presupuesto departamental o de entidades dependientes compatibles con el volumen consolidado pero con suficiente flexibilidad para mostrar actividades particulares a nivel departamental o de entidad.
- Reflejar un análisis equilibrado de los planes de gasto del gobierno, integrando las autoridades y mandatos estatutarios, las apropiaciones de préstamos, inversiones y avances y otras apropiaciones.
- Suministrar información funcional sobre los programas y actividades, relacionando los costos con los objetivos.
- Suministrar información sobre las actividades hasta el nivel de proyectos y procesos detallados, para los cuales puede también desarrollarse información sobre rendimientos y costos.
- Describir la contribución de cada componente de los programas a los objetivos inmediatos, intermedios y finales de dichos programas.
- Reflejar la forma en que se han asignado la responsabilidad para las distintas actividades.
- Suministrar información sobre rendimiento e información financiera de acuerdo a las responsabilidades asignadas en cada organización, cuando no puedan ser explicados en forma suficientemente amplia a través de la estructura de las actividades.
- Resumir la información del “objeto de los gastos” con los presupuestos consolidados y suministrar normas y objetivos dentro de los presupuestos departamentales.
- Mostrar detalladamente los gastos personales, donaciones, contribuciones y gastos de capital.
- Suministrar análisis suplementario, reflejando los costos totales de las actividades seleccionadas, que involucren a más de un departamento o entidad.
- Incluir información sobre el rendimiento en forma cuantitativa o narrativa.
- Indicar los costos totales de los productos o resultados del programa.
- Suministrar información separada comparando los gastos solicitados con los previstos.
- Suministrar comparaciones históricas adicionales y proyecciones futuras, junto con explicaciones adecuadas de las tendencias y las suposiciones.

#### *Confiabilidad en la información presupuestal y otras rendiciones de cuentas*

Para ayudar a garantizar la calidad de los presupuestos la información debe:

- Ser congruente con los objetivos operacionales y los sistemas de información de la administración.
- Basarse en los objetivos fijados de acuerdo a la política a seguir, comunicados en forma clara y oportuna a todos los niveles gerenciales involucrados en la planificación de gastos.
- Fundamentarse en sistemas de contabilidad integrados, basados en costos.
- Basarse en sistemas de información de rendimiento que cuenten con controles equivalentes a los de los sistemas de información financiera.
- Indicar los objetivos y metas del programa en forma realista y en términos medibles, especificando detalladamente los resultados y permitiendo que los costos sean comparados con estos.
- Suministrar informes anuales departamentales y por entidades, separados que contengan las cuentas en forma consistente con los estimados firmados por la máxima autoridad, que incluyan información con datos reales y su comparación con el rendimiento o desempeño planeado y los gastos esperados, con explicación de las variaciones entre ellos.

Para que sea útil la información presupuestal y de la rendición de cuentas debe ser pertinente, completa, comparable, comprensible, objetiva, confiable y oportuna.

#### *Planificación y Adquisición de Activos de Capital*

Para controlar la planificación de los proyectos de capital más representativos y su adquisición, la administración debe:

- Definir y comunicar claramente las responsabilidades.
- Respalda las solicitudes de fondos con documentos exactos y completos.
- Basar las aprobaciones sobre la información completa.
- Controlar adecuadamente el desarrollo de los proyectos.
- Revisar la culminación de los proyectos.

#### *Control de Transacciones y Registros*

Para poder garantizar que las transacciones financieras y los sistemas de información sean completos, exactos y cuenten con autorización, todos los sistemas relacionados con el aspecto financiero deben:

- Contar con una segregación adecuada de autoridades y deberes.
- Contar con controles que deben ser establecido tan pronto como sea posible dentro del sistema.
- Disponer de evidencia claramente documentada sobre el cumplimiento de las funciones de control.

#### *Administración de Bienes*

Los siguientes criterios de administración de bienes están relacionados con las etapas y el ciclo de vida de los mismos, lo cual requiere: Una definición, requisitos, adquisición, puesta en servicio y disposición de ellos al finalizar su vida útil.



- La necesidad de servicio debe ser claramente definida y relacionada con los objetivos y metas aprobados para el programa.
- Los requisitos de bienes deben definirse de forma tal, que el bien adquirido permita al usuario satisfacer la necesidad de un servicio dado en la forma más económica y eficiente posible.
- El bien debe adquirirse según las normas de economía y en la cantidad y calidad requerida.
- Los controles de inventario, el almacenamiento y distribución, deben ser eficientes y económicos.
- El equipo debe utilizarse adecuadamente.
- La reparación y mantenimiento deben ser económicos y eficiente.
- Deben implementarse procedimientos adecuados, que garanticen la seguridad y custodia de los bienes y que eviten su abuso o subutilización.
- Al terminar su vida útil y terne que disponer de ellos, debe hacerse con el máximo beneficio para la entidad.

#### *Procedimiento para medir la Eficacia*

Para medir e informar sobre la eficacia de los programas, deben establecerse procedimientos que:

- Especifiquen los objetivos, metas y efectos del programa en forma tan precisa como sea posible.
- Identificar los objetivos, metas y efectos del programa que puedan ser medidos.
- Reflejar la condición o estado técnico del programa y justificar sus costos.
- Informar los resultados de la evaluación de la eficacia.
- Emplear las evaluaciones para aumentar la eficacia del programa.

#### *Eficiencia*

Para ayudar a controlar la eficiencia del trabajo realizado, deben implantarse sistemas de evaluación del rendimiento que:

- Empleen medidas exactas y adecuadas para evaluar el rendimiento.
- Compare el rendimiento con una norma o estándar.
- Adecue los informes a las necesidades de la administración.
- Emplee datos de rendimientos para lograr un mejoramiento de la productividad
- Mantener actualizadas medidas o informes sobre productividad.

#### *Administración o Gerencia de Costos de Nómina*

Para lograr una buena planificación de recursos humanos, la administración debe:

- Determinar los requerimientos de mano de obra necesaria según los objetivos operacionales y los programas de trabajo establecido.
- Predecir la disponibilidad futura de la mano de obra actual
- Desarrollar programas de acción para satisfacer los requisitos de mano de obra.

- Integrar la programación de la mano de obra con otras funciones administrativas.
- Garantizar que el cumplimiento de los programas, sean responsabilidad del personal designado y que se ejerza con control sobre este.

Para apoyar adecuadamente los procesos de planificación general y de control, el sistema de información de recursos humanos debe:

- Satisfacer las necesidades de los usuarios.
- Ser diseñados y operados en forma económica y eficiente.
- Cumplir con las normas, pautas y directrices de la entidad.

Para lograr el “valor a cambio de dinero”, en la capacitación del personal, gerentes y administradores deben:

- Definir y comunicar claramente las responsabilidades para la capacitación del personal.
- Identificar las necesidades de capacitación del personal
- Planificar actividades de capacitación del personal y controlar su implantación.
- Evaluar las actividades de capacitación del personal.

## 1.2 Diagnóstico

### 1.2.1 Plan de Diagnóstico

El plan de diagnóstico constituye uno de los objetivos más importantes y una de las herramientas de control administrativo más útiles dentro del proceso de auditoría.

El plan de diagnóstico es preparado por el Auditor Encargado al finalizar la etapa de análisis general, a través de él, se puede comunicar el conocimiento y entendimiento inicial de la entidad, dicho plan permite evaluar las áreas generales de investigación propuestas, en términos de su importancia, significado y adecuación y poder juzgar si la revisión se realizará o no en forma idónea.

Este plan constituye, así mismo, una herramienta para obtener la aprobación de personal adecuadamente capacitado para realizar la auditoría y para determinar el presupuesto y el tiempo que se ha de requerir.

### 1.2.2 Contenido del Plan de Diagnóstico

El Plan de diagnóstico contiene:

- Una descripción de la idea que tenga el equipo de auditoría acerca de la entidad auditada.
- Las áreas generales que han de ser revisadas durante el diagnóstico.
- Identificación de las fuentes de criterios de auditoría.
- Detalles de los planes para el proyecto de diagnóstico, especificando:
  - Los objetivos de cada área o aspecto a examinar
  - Las labores principales a desarrollar
  - Los recursos y el grado de experiencia requeridos y

- El tiempo con que se cuenta y los horarios, indicando las fechas de revisión periódica, durante el desarrollo de esta etapa de auditoría.

### **1.2.3 Objetivo de la Etapa de Diagnóstico**

El objetivo de la etapa de diagnóstico es explorar en una forma eficiente las áreas de responsabilidad identificadas durante la etapa de análisis general y profundizar el conocimiento y la comprensión inicial de las relaciones de responsabilidad y las actividades claves de la administración, así como los sistemas y controles aplicados. Las tareas mínimas a realizar son:

- Preparar y revisar la estructura y la lógica de los programas
- Desarrollar y realizar pruebas iniciales de hipótesis (riesgos de inexistencia)
- Especificar los criterios de auditoría más apropiados
- Realizar una revisión preliminar de las actividades claves de la administración y una evaluación de la adecuación de los sistemas y controles clave identificados
- Determinar los puntos que sean de importancia potencial para la elaboración de informes
- Establecer el grado de confianza en otras auditorías, incluyendo la auditoría interna
- Preparar un bosquejo del plan de auditoría

### **1.2.4 Fuentes de información del Diagnóstico**

La información recopilada durante el diagnóstico, deberá enfocarse a determinar cuáles son las áreas generales que revisten mayor importancia. Parte de la información puede estar incluida en el legajo preparado durante la etapa de Análisis General o disponible en los archivos de auditoría de años anteriores. Las fuentes principales de información para realizar esta investigación incluyen:

- Comunicaciones internas y publicaciones de la organización auditada
- Entrevistas con la autoridad, gerentes o administradores, responsables de áreas de la organización auditada
- Normas documentadas, políticas y procedimientos aplicables a los sistemas y controles claves
- Fuentes de criterios de auditoría identificadas en la etapa de Análisis General
- Estudios realizados por grupos de evaluación o y
- Observaciones del medio ambiente de trabajo.

### **1.2.5 Realización del Diagnóstico**

Durante el diagnóstico el auditor debe documentar todos los aspectos importantes de las relaciones de responsabilidad dentro de la entidad auditada. Los análisis de programas sirven como herramienta útil al suministrar un marco de relaciones generales de responsabilidad. Es esencial contar con un entendimiento completo de la estructura de los programas de la entidad y su lógica para poder lograr una evaluación adecuada de la forma en que la entidad está organizada para cumplir con su responsabilidad.

Para poder determinar la estructura y la lógica de los programas, es necesario:

- Definir los componentes del programa y sus actividades principales correspondientes, es decir, las unidades organizativas, funciones, los sistemas separados que producen en forma colectiva un efecto o logran el objetivo de un programa.
- Determinar los resultados y efectos relacionados con cada componente del programa.
- Establecer, cuando sea posible, la relación causal entre resultados y efectos en términos de los objetivos del programa.
- Determinar si los objetivos del programa cumplen con el mandato de la organización y
- Determinar y evaluar los procedimientos aplicados para medir y elaborar informes sobre los resultados de los programas.

#### **a) Actividades clave de la administración, sistemas y controles**

Las actividades clave de la administración, los sistemas y controles, son vitales para las operaciones de una organización. Uno de los pasos más importantes de la etapa de diagnóstico, incluye la descripción de las actividades clave de la administración que hayan sido determinadas o que deben determinarse, para ejecutarse e informar sobre las responsabilidades desarrolladas por la administración de la organización auditada.

El auditor relaciona su importancia con el papel desempeñado por la entidad, sus objetivos y sus programas. Al auditor deben importarle primordialmente las actividades clave de la administración, desarrolladas para la ejecución total de un programa y aquellas relacionadas con la parte administrativa de recursos humanos o financieros, que sirvan de apoyo a la ejecución de dicho programa.

La utilización de técnicas de modelos, incluyendo flujogramas, apoyados con textos adecuados, constituye generalmente un medio adecuado de sintetización, registro y comunicación del conocimiento logrado en relación con las actividades de la organización. En ciertos casos, el texto en sí puede ser suficiente.

En casos de sistemas de contabilidad, los flujogramas constituyen medios reconocidos de documentación de la forma en que ve un auditor el funcionamiento de un sistema, ilustrándolo con documentos y actividades desarrollados dentro de éste sistema. Para seleccionar la técnica de modelos específicos, el auditor evaluará lo adecuados preguntando sí:

- Es necesario
- El modelo será fácil de comprender y explicar a otros
- Enfatizará las características y controles principales que existan o que deban existir y
- El costo de preparación del modelo es razonable.

La documentación preparada por la organización sobre las actividades y sistemas de controles aplicados, deben ser utilizados por el auditor, cuando sea necesario. El auditor debe obtener la documentación existente en lugar de invertir su tiempo en elaborarla él mismo, realizando una labor redundante. (En otras secciones de este Manual, se dan más pautas sobre este trabajo)

## b) Evaluación Preliminar

Habiendo especificado los criterios de auditoría para la evaluación de las actividades claves de la administración, los sistemas y controles aplicados, el auditor debe proceder a recopilar evidencias para hacer una evaluación preliminar de su adecuación.

La información requerida se relaciona con la existencia y el rendimiento de los controles claves. El auditor debe preocuparse principalmente por los controles para garantizar que:

- Las normas, políticas y prácticas prescritas están siendo cumplidas
- Las necesidades de los usuarios se están satisfaciendo
- Las operaciones se realizan en forma económica y eficiente
- El rendimiento se revisa en forma periódica y
- La elaboración de informes es adecuada, exacta, completa y oportuna.

En esta etapa, la información recopilada no debe ser de naturaleza exhaustiva, porque la recopilación en sí de pruebas de auditoría suficientes para llegar a conclusiones y recomendaciones, constituye parte de la fase de ejecución de la auditoría.

La evaluación preliminar de la información recopilada trata tanto con los puntos fuertes como con los puntos débiles. Por ejemplo, dicha evaluación preliminar deberá cubrir:

- Los controles que se juzgen bien diseñados y que parezcan funcionar adecuadamente
- Aquellos controles que no están diseñados adecuadamente ni parecen funcionar en forma apropiada y
- Aquellos controles que serían aconsejables pero que no existen.

La evaluación preliminar realizada por el auditor constituye las bases para:

- Determinar qué asuntos parecen de vital importancia y cuya naturaleza indica que debe informarse sobre ellos y
- Determinar la naturaleza, el alcance y la exactitud de procedimientos de auditoría posteriores para reafirmar las hipótesis determinadas para cada asunto que se considere de vital importancia.

## c) Asuntos de vital importancia

El responsable del equipo de la auditoría, según información recibida de los miembros del equipo, determina cuáles son los asuntos de importancia potencial y cuya naturaleza indica que debe informarse sobre ellos. Representan entonces aquellos aspectos de las actividades clave, los sistemas y controles aplicados, que según opinión del auditor, resulten cruciales al éxito de programas importantes o de las actividades desarrolladas por la organización auditada. Son, entonces, aquellos asuntos que aunque de importancia potencial en esta etapa, deben ser examinados en la etapa de ejecución y confirmados como asuntos de real importancia.

Los asuntos de importancia potencial se diferencian de las áreas generales de interés identificadas durante los análisis preliminares, porque dichas áreas, están diseñadas para mejorar y ampliar la comprensión y conocimiento de la entidad por parte del auditor, mientras que los asuntos de importancia potencial son el resultado de la investigación y tentativamente pueden ser determinados como asuntos sobre los cuales debe elaborarse un informe. Tales asuntos determinan el alcance de la fase de ejecución y sirven como base para la especificación de los objetivos de auditoría.

Por ejemplo, el manejo de los activos de capital, puede ser identificado como línea de sondeo de auditoría debido a la magnitud de dichos gastos. Si la información obtenida durante la investigación indica que debido a una expansión aprobada, la entidad acaba de cambiar su sistema manual de información de activos de capital por un sistema computarizado, el líder del proyecto podría proponer, por ejemplo, que entre los asuntos de importancia potencial se incluya la revisión de la planificación y de la adquisición de activos de capital y una revisión de la confiabilidad y de los controles que se están empleando para el sistema de información computarizada de dichos activos.

La importancia, como la materialidad, pueden medirse en términos del punto al cual un asunto pueda llegar a influenciar el juicio o las decisiones de un lector de un informe. La importancia generalmente se juzga por el efecto. Los efectos son reales o potenciales y frecuentemente pueden expresarse en términos cuantitativos, tales como costos, tiempo, unidad de producción o número de transacciones.

Algunos efectos tales como desmotivación o baja moral en el trabajo, son de naturaleza cualitativa pero de todos modos revisten gran importancia.

En una auditoría integral, no todos los asuntos de importancia potencial son seleccionados para ser auditados durante la fase de ejecución. La lógica de las decisiones sobre qué debe seleccionarse o no para una auditoría, deberá estar muy bien documentada.

#### d) **Factores que afectan la importancia**

Los factores que el auditor debe considerar en la selección de asuntos de importancia potencial, y en el desarrollo de objetivos de auditoría adecuados, incluyen:

- Asuntos o inquietudes de administración conocidos o presentidos
- Areas de preocupación particular identificadas en auditorías anteriores
- Areas potenciales de operaciones antieconómicas o ineficientes
- Asuntos relacionados con el incumplimiento de las regulaciones financieras, fraudes u otras irregularidades
- Incertidumbre en cuanto al conocimiento de la entidad acerca de la eficacia de sus programas y deficiencias en sus procedimientos para evaluar la eficacia
- Naturaleza y tamaño relativo de un programa o actividad y su importancia o impacto
- Importancia de nuevos programas o actividades
- Características de administración o gerencia del programa, tales como restricciones o libertades poco usuales en el desempeño de funciones y
- Naturaleza e importancia de los recursos físicos, humanos y financieros involucrados.

### e) Informe de Diagnóstico

El informe de diagnóstico constituye uno de los elementos más importantes del proceso de auditoría y una herramienta vital para su control, este informe es preparado por el Auditor Encargado, conjuntamente con los auditores de cada tipo de auditoría que incluya la auditoría integral que se esté ejecutando. El propósito del informe es el siguiente:

- Comunicar al comité de auditoría y al Responsable de equipo de auditoría, un mayor conocimiento y comprensión de la organización auditada, de sus actividades clave y de los sistemas y controles aplicados.
- Lograr su apoyo en cuanto a la importancia y adecuación de los asuntos seleccionados, para ser tratados como asuntos de importancia potencial.
- De haber asuntos reportables, como recomendaciones, se procederá a emitir un informe en ese sentido.

El contenido de este informe deberá proporcionar una base de discusión con el Responsable de departamento de Auditoría, Delegado (CGR), o socio de Firma, auditor Interno según sea el caso; sobre el propósito, el alcance y el presupuesto de tiempo de la fase de ejecución.

Las partes más importantes del contenido del informe de son las siguientes:

- Especificación de las relaciones de responsabilidad; por ejemplo, estructura organizativa, modelos de gestión, etc.
- Descripción de las actividades clave, los sistemas y controles aplicados.
- Identificación de los criterios de auditoría que han de emplearse.
- Evaluación preliminar.
- Descripción de los asuntos de importancia potencial y
- Un bosquejo del plan de auditoría para la fase de ejecución.
- Recomendaciones para mejoras si son pertinentes.

La justificación de las impresiones o comentarios en relación con las actividades clave de administración, los sistemas y los controles aplicados, deberá enfatizarse. Deben distinguirse claramente los hechos de las especulaciones. El informe debe ser breve. No debe entrar en detalle en asuntos que hayan sido cubiertos anteriormente y se encuentren en la carpeta de archivo o mencionados en el plan de diagnóstico.

El contenido del informe debe presentarse en una forma lógica, detallando únicamente aquellos aspectos que sean de vital importancia para las decisiones que deban tomarse en relación con el bosquejo del plan de auditoría.

### 1.3 Plan y programas de auditoría

El paso final de la etapa de diagnóstico es la preparación de un bosquejo del plan de auditoría generalmente elaborado y presentado como parte del informe de diagnóstico.

Este plan, preparado constituye uno de los puntos principales de control del proceso de auditoría.

El propósito de este plan es definir el alcance global de la auditoría integral en términos de los objetivos y proyectos, para estudiar aquellos asuntos que requieran mayor atención, identificar los recursos requeridos, identificar las capacidades especiales que se necesiten, establecer los presupuestos de tiempo que se han de requerir en el proyecto de auditoría, establecer las metas y puntos de control y determinar la fecha de finalización. Así mismo, es importante en este momento, determinar los elementos que habrán de utilizarse en los informes de auditoría.

Debe anotarse, así mismo, que los objetivos del plan de auditoría, se basan en conclusiones tentativas resultantes de la evaluación preliminar. Una vez se realicen las pruebas adecuadas y se recopilen las evidencias adicionales necesarias durante la fase de ejecución, es posible que sea necesario introducir modificaciones al plan de auditoría y a sus objetivos.

Constituye responsabilidad del Auditor Encargado y Supervisor de Auditoría el expresar su juicio profesional sobre la necesidad de revisiones o modificaciones al plan de auditoría.

### **1.3.1 Especificación de los objetivos de auditoría**

El objetivo de una auditoría es determinar el punto al cual los criterios de auditoría previamente determinados son cumplidos por la organización auditada. Para esto se requiere la recopilación de evidencias adecuadas, tanto de calidad como de cantidad.

El director de la auditoría debe considerar la importancia y la materialidad de los distintos hallazgos, y el potencial de las acciones que pueden adoptar aquellos que se encuentren influenciados por ellos, o que deban tomar decisiones basándose en el informe presentado por el auditor. Así mismo, debe considerar lo adecuado del alcance de la auditoría para poder indicar la calidad global de la administración financiera de la entidad y del manejo de los recursos, así como la disponibilidad de expertos requeridos para realizar juicios de auditoría en áreas especializadas.

### **1.3.2 Preparación del Plan detallado de Auditoría**

El último paso en la fase de planeación lo constituye la preparación de un plan de auditoría detallado. El plan describe, por áreas y tipo de auditoría, las labores que han de ser desarrolladas según cada objetivo de auditoría aprobado en el plan. Cada tipo de auditoría incluida se planifica de forma que incluya pruebas y la recopilación de evidencia de auditoría adecuada para lograr los objetivos de auditoría específicos.

### **1.3.3 Selección o preparación de programas detallados de Auditoría**



Un programa de auditoría detalla siempre los pasos que han de seguirse, durante el trabajo de campo, para determinar si los criterios están cumpliéndose o no. (En las otras secciones de este Manual, se acompañan modelos de programas, según corresponda al tipo de auditoría).

Es necesario tener mucho cuidado al preparar y utilizar los programas de auditoría, para lograr cumplir los objetivos y recopilar evidencia adecuada. Al preparar y utilizar los programas de auditoría, se deben siempre relacionar los costos de la recopilación de evidencia con los beneficios obtenidos al ayudar a alcanzar los objetivos del examen.

A medida que se desarrollan los trabajos de auditoría, debe actualizarse el plan. Si se determina que los criterios de auditoría son inadecuados o que los hallazgos no son los mismos que se habían previsto según la evaluación preliminar, es posible que sea necesario modificar el plan. Es esencial su rápida modificación.

## 2. Fase II– Ejecución de la Auditoría

La fase de ejecución de la auditoría comprende la realización de pruebas, la evaluación de controles y la recolección de evidencias suficientes y confiables para determinar si los asuntos identificados durante la fase de planeación como de importancia potencial, realmente revisten suficiente importancia para efectos de elaboración de informes o no.

Las conclusiones se relacionan con la evaluación de los resultados de las pruebas realizadas sobre rendimiento, la exactitud de la información, la confiabilidad de los sistemas y controles claves y la calidad de los resultados producidos.

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, en lo relativo al proceso de Ejecución de la Auditoría Integral establece la NAGUN 5.20 EJECUCION DE LA AUDITORIA, que indica lo siguiente:

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.

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

1. Sobre los Estados Financieros:

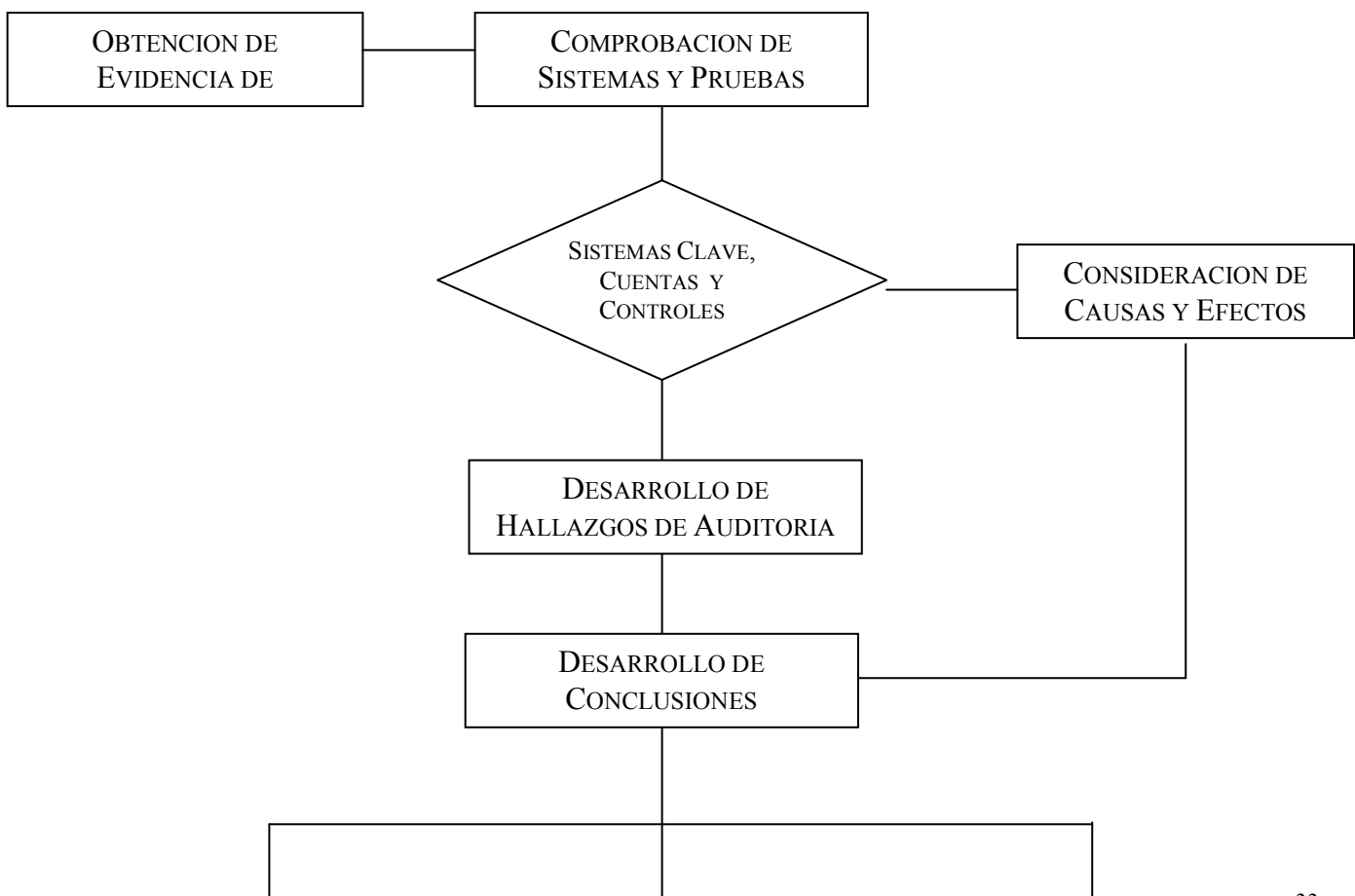
- a) Si los estados financieros se emiten con sujeción a las normas de contabilidad
  - b) Si los estados financieros presentan de manera fidedigna la situación financiera de la entidad y los resultados de las operaciones durante el respectivo período y su integridad.
  - c) Si el sistema de información 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.
  6. Si el desarrollo de actividades cumple con los requisitos básicos de protección al medio ambiente, en caso de ser aplicable.

En virtud de lo anterior la fase de ejecución de la auditoría incluye:

- Comprobación de Sistemas y Pruebas Sustantivas

- Desarrollo de los Hallazgos
- Desarrollo de Conclusiones
- Desarrollo de Recomendaciones
- Actualización y control de calidad de los papeles de trabajo
- Preparación del Borrador de Informe

### PROCESO DE EJECUCION



DESARROLLO DE  
RECOMENDACIONES

ACTUALIZACION Y  
CONTROL DE CALIDAD DE

A LA FASE DE INFORME O  
CONCLUSION

Si como resultado de las labores realizadas durante planeación tales como: la investigación y la evaluación preliminar indica que existen controles esenciales, durante la fase de ejecución dichos controles deben probarse para verificar si cumplen con lo establecido y si están operando satisfactoriamente. Si los controles esenciales no están operando en forma satisfactoria, debe recopilarse evidencia suficiente para determinar si existen controles alternos y de no ser así cuáles son los efectos posibles.

## 2.1 Evidencias y pruebas sustantivas

Los programas de auditoría establecen las labores y las pruebas que deben realizarse. En general las pruebas se refieren a la aplicación de un procedimiento de auditoría dado a ciertos ítems dentro de un grupo. El objetivo de la realización de las pruebas es recopilar evidencias de auditoría adecuadas sobre el funcionamiento eficaz o ineficaz de las actividades clave, los sistemas y los controles identificados durante la etapa de diagnóstico y la confiabilidad de las rendiciones de cuenta, incluyendo los estados financieros. Este tipo de examen proporciona al auditor los elementos necesarios para determinar el grado de cumplimiento con los criterios de auditoría especificados.

La naturaleza y el alcance de la evidencia de la auditoría requerida para evaluar la adhesión a los criterios, depende del nivel de importancia y del grado de seguridad de acuerdo a las circunstancias, incluidas las pruebas sustantivas, siendo conscientes del hecho de que todo hallazgo, conclusión y concepto sobre los estados financieros deberá ser incontrovertible en cualquier estudio posterior.

### a) Evidencia de Auditoría

Las evidencias de auditoría, en las auditorías financieras, están comprendidas por información suficiente y adecuada que el auditor emplea para formarse una opinión sobre la fidelidad, exactitud y el cubrimiento de la contabilidad y los estados financieros de la organización auditada, así como del cumplimiento de las normas legislativas del caso.

En la auditoría integral, la evidencia incluye información que ayuda al auditor a formarse un concepto sobre las responsabilidades conferidas y la forma como se cumplan esas responsabilidades. Sin embargo, con mucha frecuencia la organización auditada no reporta información adecuada sobre los objetivos, el manejo de recursos, el rendimiento y los resultados que se obtienen y además, generalmente no existen "principios de administración de aceptación general", haciendo la labor de recopilación de evidencias, mucho más compleja.

En muchas ocasiones el auditor debe confiar en evidencias que son de naturaleza persuasiva y no concluyentes. El grado de persuasividad debe ser alto en las áreas más vulnerables o que puedan dar lugar a controversia. Eso se implica particularmente en las áreas del valor a cambio de dinero en las cuales el auditor puede encontrar evidencias que sean demasiado débiles, o no tan definitivas, en comparación con el tipo de evidencias normalmente aceptadas en la auditoría de estados financieros.

Las técnicas principales para la recopilación de evidencias son las siguientes: análisis, entrevistas, observación física, documentación y confirmación.

Las evidencias obtenidas a través de distintas fuentes, tales como: evidencias documentales, evidencias analíticas, evidencias visuales, evidencias verbales y a través de distintas técnicas, cuando llevan a resultados similares, generalmente proporcionan un mayor grado de confiabilidad o persuasividad.

En muchas áreas de la auditoría integral, la información tiene que ser recopilada a través de entrevistas debido a que existen áreas en las cuales es difícil hacerlo a través de la técnica de listas de verificación o cuestionarios. Dicha información obtenida a través de entrevistas, de ser importante, debe ser documentada. Siempre que sea posible, las conclusiones de auditoría derivadas de información de esta naturaleza, deben ser revisadas con la persona entrevistada.

Durante una auditoría, siempre se presenta el interrogante de si es necesario recopilar evidencia adicional para estar totalmente seguros de que las conclusiones de auditoría son válidas.

## **b) Pruebas**

Los métodos de verificación varían dependiendo de:

- La operación o área de actividad en particular al cual se refieran
- El objetivo de la prueba, por ejemplo, confirmar la confiabilidad del control o examinar una situación insatisfactoria, etc.
- El tipo de evidencia disponible.

Cuando quiera que se realicen pruebas o muestreos, deben existir bases racionales para la selección de un asunto, un punto o un ítem dado, para someterlos a dicha prueba o muestreo. El muestreo estadístico, en los casos en que sea aplicable, agrega precisión al proceso de la selección de muestras y al proceso de la evaluación de los resultados de las pruebas.

### c) **Requerimiento de habilidades**

En razón al amplio alcance, en la Auditoría Integral se hace necesaria la participación de diversas habilidades profesionales; siendo necesario apoyarse no sólo en profesionales con orientación contable y financiera, sino en Ingenieros, Administradores, Abogados, Economistas, especialistas en sistemas computacionales, etc.; profesionales, que al prestar sus servicios a la Auditoría Gubernamental, deberán cumplir con los requisitos de las NAGUN, referidos a la capacidad profesional. En todo caso, el auditor responsable de la planeación y dirección del trabajo, oportunamente decidirá el tipo de habilidades requeridas

## 2.2 **Técnicas y procedimientos**

Las técnicas y procedimientos que se utilizan en esta auditoría, no difieren substancialmente de las utilizadas en otros tipos de auditorías y explicadas en otras secciones de este Manual. Lo que si debe quedar claro es que particularmente, la Auditoría Integral necesita identificar y aplicar “criterios” de auditoría que no son tradicionales.

Los criterios son parámetros de referencia para comparar operaciones, procesos completos y resultados. Proporcionan elementos de juicio para evaluar diseños, funcionamientos, productos y servicios. En la práctica los criterios más importantes pueden ser: estándares, normas legales, normas internas, índices de la industria o sector, relaciones generalmente aceptadas (ratios financieros), indicadores públicos (inflación, devaluación, etc.).

En resumen los criterios de auditoría deben:

- Suministrar pautas que faciliten la evaluación del manejo de los recursos físicos, humanos y financieros.
- Servir de medio para establecer que se obtiene valor agregado (valor por dinero).
- Proporcionar a la misma administración elementos de gerencia para:
  - Medir su desempeño (Ver Parte 3 Auditoría Operacional)
  - Medir cumplimiento (Ver Auditoría ambiental y auditoría informática)
  - Diseñar mecanismos para mejorar el control de la gestión.

Los criterios empleados deben explicarse para que sean entendidos y asimilados. De igual forma, su aplicación se hará teniendo en cuenta el medio en el cual funcione la Entidad. Por ejemplo, ciertos criterios aplicables a una institución de salud, no serán aplicables a una Entidad de servicios públicos domiciliarios.

Cuando la administración de las Entidades haya establecido criterios, el auditor los utilizará como pautas de referencia, pero evaluando previamente su pertinencia. En aquellos casos en que considere que no son adecuados, sugerirá la forma de mejorarlos. Por otra parte, cuando

no dispongan de criterios, el auditor deberá considerar desarrollarlos si posee los elementos técnicos para ello. En esta última circunstancia, deberá solicitar autorización previa al responsable de la auditoría. En la fase de planeación de la auditoría se suministra información referente a criterios muy frecuentemente utilizados.

Las técnicas convencionales de auditoría como análisis, entrevistas, observación, documentación y confirmación son de mucha utilidad para el estudio de la evidencia obtenida. Además, es posible que en determinadas circunstancias el auditor tenga que utilizar instrumentos provenientes de disciplinas como la estadística (muestreo de atributos o de variables), gráficos GANT, PERT, control de métodos y tiempos (CMT), investigación operacional, etc.

Los procedimientos, considerados como el conjunto de técnicas de auditoría, tácticamente dispuestos, serán los componentes de cada programa de Auditoría Integral que resulte de la planeación y que por supuesto han sido ampliamente tratados en las secciones de este Manual que explican cada tipo de auditoría.

### **2.3 Desarrollo de los hallazgos**

En esta etapa, los auditores, con base en las evidencias obtenidas documentan los hallazgos, que por lo general constituyen desviaciones de los criterios establecidos, incluyendo:

- Distorsiones en los estados financieros u otro tipo de rendición de cuentas, lo que en Auditoría Financiera y de Cumplimiento se denomina “ajustes propuestos”
- Incumplimiento de estándares, lo que en Auditoría Operacional se denomina “ineficiencia”
- Incumplimiento de metas y objetivos, lo que en Auditoría Operacional se denomina “ineficacia”
- Incumplimiento de procedimientos de control, seguridad, respaldo, entre otros, lo que en auditoría informática, se denomina ineficiencia en uso de recursos tecnológicos.
- Incumplimiento de regulaciones y funciones lo que en auditoría ambiental sería ineficiencia.
- Otras excepciones, incumplimiento de normas, leyes, regulaciones, etc.

Un aspecto importante de la auditoría integral lo constituye el considerar las causas y los efectos, es decir, las razones y la importancia de éstas, al no adherir a un criterio de auditoría. Sin embargo, se reconoce que una determinación precisa de las causas y los efectos es muy poco factible puesto que estos términos son relativos y no absolutos.

Este paso de la fase de ejecución involucra la evaluación de las discrepancias con los criterios de auditoría, incluyendo la consideración de las causas principales, comparadas con los síntomas, y de ser el caso, la recopilación de evidencia adicional sobre los efectos de dichas discrepancias, para ilustrar la importancia del asunto con propósitos relativos a la presentación de informes.

Al ejecutar este paso, el auditor debe tener en cuenta que:

- ❑ Las causas y los efectos están interrelacionados y que el conocimiento de uno ayuda a comprender mejor el otro; por ejemplo, el conocer el sistema de administración o manejo de los recursos humanos ayuda a entender el punto de la eficiencia de los recursos humanos.
- ❑ El análisis de la información está orientado hacia la solución de los problemas, y se requiere una habilidad especial para llegar a conclusiones lógicas y juzgar el valor de los datos recolectados durante las fases de ejecución y planeación.
- ❑ Cualquier efecto adverso de las debilidades de los sistemas de control debe ser cuantificado cuando el caso así lo exija.
- ❑ Las causas o los efectos pueden ser un hecho aislado o parte de un patrón que indique un derrumbamiento potencial del sistema y
- ❑ Las causas pueden ser externas al sistema o a la organización sometidas a la auditoría; por ejemplo, el impacto de las órdenes impartidas por los organismos centrales afectan las operaciones de muchos departamentos y entidades. Los efectos pueden así mismo ir más allá del sistema o de la organización sometidos a la auditoría
- ❑ Hasta donde sea posible, la relación causa-efecto debe ser lo suficientemente clara para que el auditor pueda elaborar recomendaciones prácticas y significativas.

El Supervisor de auditoría tiene la responsabilidad de asegurarse de que las evidencias que apoyen sus hallazgos y los resultados de los análisis de causas y efectos, sean discutidos con los niveles adecuados de la administración en la organización auditada. El punto de vista de la gerencia o administración debe tenerse muy en cuenta antes de continuar con la documentación de excepciones o hallazgos.

### **2.3.1 Desarrollo de conclusiones**

Con base en el desarrollo de los hallazgos, los auditores deben de preparar conclusiones que estén directamente relacionadas con los objetivos de la auditoría y los resultados de la misma. Como se explica en otras secciones de este Manual de Auditoría, existen conclusiones para la evaluación del sistema de control interno, las pruebas sustantivas en una Auditoría Financiera y de Cumplimiento (incluyendo la preparación de la opinión) y las evaluaciones y mediciones en una Auditoría Operacional o de Gestión, en una Auditoría Ambiental o de informática.

Las conclusiones implican un control de calidad que asegure la disponibilidad de evidencia suficiente y competente que las respalde. Además, cada área de responsabilidad evaluada debe tener documentada una conclusión en el anterior sentido.

### **2.3.2 Desarrollo de las recomendaciones**



Antes de desarrollar los hallazgos y las conclusiones y proponer las recomendaciones, es necesario hacer un análisis de las causas y los efectos de las discrepancias con los criterios. Las recomendaciones se preparan entonces como guías de acción. Un punto central de las recomendaciones de auditoría es indicar "cuáles" son las mejoras que se requieren en lugar de indicar específicamente "cómo" lograrlas. Por ejemplo, una recomendación puede referirse a la necesidad de recolectar información financiera adicional para mejorar el sistema de toma de decisiones, en lugar de identificar un sistema de contabilidad de costos en particular, que suministre este tipo de información.

La forma en que debe desarrollarse la información requerida constituye una responsabilidad de la gerencia o de la administración.

La formulación de las recomendaciones debe tener en cuenta:

- El estado más avanzado de la técnica
- Las circunstancias que afectan la causa o causas; es decir factores que restringen la adherencia a los criterios así como los factores que la promueven
- Alternativas para adoptar acciones correctivas
- Efectos sobre una parte o la totalidad de la entidad, tanto positivos como negativos, que puedan emanar de la implementación de las recomendaciones del auditor y
- Factibilidad de la implementación de la alternativa sugerida.

## 2.4 Papeles de trabajo

Para respaldar los hallazgos informados y las conclusiones y recomendaciones, los archivos de los papeles de trabajo deben contener:

- Los programas de auditoría y la naturaleza y el alcance del trabajo desarrollado en la realización de la auditoría.
- La documentación adecuada sobre las políticas, sistemas, controles, procedimientos relacionados, etc., de la organización.
- Las evidencias de que se ha efectuado una supervisión del trabajo realizado, incluyendo pruebas de su terminación en cada punto de chequeo y de control administrativo, previamente determinado durante el proceso de la auditoría y
- Las evidencias de la revisión de calidad, cuando se haya realizado sobre la conducción de la auditoría y sobre la calidad de los resultados informados.

A medida que se desarrolla la auditoría y se recolectan y revisan datos, los miembros del equipo son responsables por la identificación de la información relevante (y que por consiguiente debe ser incluida total o parcialmente en el archivo) y cuál de esa información no lo es. Así mismo, deben asegurarse de que se preparen archivos adecuados y de que los materiales incluidos estén debidamente referenciados, cruzados, completos y debidamente revisados. Dado que la revisión de los archivos constituye uno de los factores de control de calidad más importante, el responsable del equipo de auditoría (Responsable de departamento o Delegado – CGR, Socio de Firma CPI, o Auditor

Interno; debe inspeccionar los archivos y documentación seleccionados y cerciorarse igualmente de que hayan sido debidamente revisados.

El archivos y documentación de la auditoría integral, debe ser realizada en base a los índices y guías contenidas en este Manual para los Papeles de Trabajo Generales (Capítulo 3, Parte I), y para los Papeles Específicos ver parte 2 Auditoría financiera y parte 3 Auditoría Operacional o De gestión.

La fase de ejecución de la auditoría termina cuando el responsable del equipo de auditoría autoriza la comunicación de resultados preliminares y elaborar informes detallados de la auditoría.

### 3 FASE III - Informes de auditoría

La preparación y presentación de informes constituye la última fase del proceso de auditoría, incluye la discusión de los informes con la administración o gerencia de la organización auditada y la presentación del informe final

Las Normas de Auditoría gubernamental de Nicaragua (NAGUN) en la Norma NAGUN 5.30 establece las normas aplicables al informe de este tipo de auditorías:

#### **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 formas detallada la labor desempeñada, así como los resultados obtenidos. Dichos informes contendrá 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.

### **3.1 Preparación del borrador de informe**

Los auditores designados como encargado por cada tipo de auditoría deben efectuar la elaboración de los borradores de informes de cada tipo de auditoría que les corresponda una vez se haya completado la parte del trabajo de campo.

El supervisor de la auditoría debe revisar estos borradores, para evaluar el desarrollo y el progreso logrado durante la fase de ejecución.

Los borradores de informes indican el contenido, la estructura del análisis desarrollado y los hallazgos y conclusiones emanadas de los papeles de trabajo de la auditoría.

### **3.2 Comunicación de Resultados**

La comunicación de resultados es un paso importante de la fase III y una obligación para el cumplimiento del debido proceso, la forma de comunicación a) Notificación de Resultados, y b) Discusión de informe borrador; se ilustran en la parte I Criterios Básicos de este Manual en el Capítulo IV.

La comunicación de resultados permite conocer si los hallazgos, y conclusiones son adecuados, si se comprenden las recomendaciones y si son aceptables y pueden implementarse oportunamente. Aquellas respuestas a las recomendaciones se incluyen como parte del informe de auditoría integral.

### **3.3 Informes generales y detallados**

Durante la preparación de la revisión de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones con la administración de la organización auditada, el auditor encargado, supervisor y responsables de departamento de auditoría, socio de Firma de Contadores Públicos o Auditor Interno, según corresponda, deben cerciorarse de que:

- Los hechos sean claramente distinguidos de los conceptos
- Los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones relacionadas con ellos, se presenten en forma lógica.
- Las fuentes de la evidencia recopilada para apoyar los hallazgos y las conclusiones estén identificadas y
- Las diferencias de opinión entre el auditor y la administración de la organización auditada, sean identificadas.

Si se suministra nueva información al auditor durante las discusiones con la administración, en esta etapa de la auditoría, debe pensarse en la necesidad de realizar pruebas adicionales y de recopilar mayor cantidad de evidencias.