

ACUERDO POR EL CUAL SE APRUEBA Y EMITE LA SIGUIENTE VERSIÓN ACTUALIZADA DE LAS NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL DE NICARAGUA-NAGUN-7-98

Aprobado el 11 de Febrero de 1998.

Publicado en La Gaceta No.133 del 16 de Julio de 1998.

El Contralor General de la República, en ejercicio de la atribución de organismo rector del Sistema de Control de la Administración Pública que le confiere el Artículo No. 154 de la Constitución Política de Nicaragua y en uso de las facultades Normativas que le otorgan el Artículo No. 10, numeral 8 y los Artículos Nos. 33, 34 y 35 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Decreto No. 625 del 22 de Diciembre de 1980.

CONSIDERANDO:

Que mediante Acuerdo de Fecha 17 de Marzo de 1995 se emitieron las Normas de Auditoría Gubernamental;

Que el avance profesional ocurrido en el campo de la Auditoría Integral (SAI) del Proyecto PRAF-SIGFA, ha cooperado con las Direcciones Generales de Auditoria y de Planificación y Sistemas (Dirección de Normas y Organización Administrativa), mediante la elaboración de una versión actualizada de dichas Normas, que ha sido sometida a un proceso de revisión;

ACUERDA:

PRIMERO: Aprobar y emitir la siguiente versión actualizada de Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)- 7-98:

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE NICARAGUA-NAGUN-7-98

I INTRODUCCIÓN

La Contraloría General de la República tiene como uno de sus Objetivos la Evaluación de la Gestión Financiera y Administrativa de los Entes Públicos, los Subvencionados por el Estado y las Empresas Públicas o Privadas con participación de capital público dentro de los criterios de economía, eficiencia y efectividad y del cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. La auditoría Gubernamental ha devenido en la mecánica procedimental más apropiada para alcanzar este objetivo; en tal sentido, es un elemento primordial del proceso de "responsabilidad pública", por la credibilidad que sus resultados confieren a la información generada por los entes públicos.

La confianza depositada en los resultados de la auditoría gubernamental determina la necesidad de la emisión de normas que orienten el proceso de la auditoría y sus

resultados, contribuyendo a que se constituyan en evaluaciones objetivas de la gestión gubernamental.

En su sentido más amplio, las normas son declaraciones de las responsabilidades del auditor y criterios que determinan los requisitos de aptitud y actitud profesional del auditor gubernamental, con la finalidad de promover un nivel apropiado de calidad de los trabajos de auditoría y de sus resultados. La Contraloría General de la República, en su condición constitucional de órgano rector del sistema de control gubernamental y en uso de las facultades que le otorga el Artículo No. 35 de su Ley Orgánica, emite las presentes Normas de Auditoría Gubernamental.

Adicionalmente estas Normas, las autoridades superiores de las entidades u organismos estatales deben elaborar e incluir en sus respectivos manuales, reglas particulares de aplicación práctica que permitan dar atención a los problemas específicos de cada una de ellas. Este tipo de reglas deberá ser desarrollado en forma coordinada con la Contraloría General de la República y la respectiva unidad de auditoría interna.

Las autoridades superiores de las dependencias e instancias pertinentes deben vigilar que el personal que realiza la Auditoría Gubernamental cumpla con las presentes normas y reglas particulares que en materia de Auditoría Gubernamental sean emitidas.

El Colegio Contadores Públicos de Nicaragua ha emitido normas de auditoría generalmente aceptadas, para expresar opiniones sobre la razonabilidad con que los Estados Financieros de una empresa presentan la posición financiera, resultados de operación y flujos de efectivo o cambios en la posición financiera a una fecha y período determinado. Asimismo, La Federación Internacional de Contadores- IFAC, ha aprobado Normas Internacionales de Auditoría- NIA, dirigidas al ejercicio de la auditoría independiente.

Por consiguiente, las normas de auditoría generalmente aceptadas promulgadas por el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua o por la Institución autorizada para ellos así como las Normas Internacionales de Auditoría se incorporan como parte de las normas de Auditoría Gubernamental, para las Auditorías Gubernamentales Financieras, en todo aquellos que no se les oponga.

II POSTULADOS BÁSICOS DE FISCALIZACIÓN Y AUDITORÍA

Los postulados básicos de fiscalización y auditoría son hipótesis básicas, premisas coherentes, premios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y sirven a los auditores gubernamentales para desarrollar su trabajo, elaborar sus informes y formar sus opiniones.

Los postulados básicos de fiscalización y auditoría son los siguientes:

1) OBLIGATORIEDAD DE NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las normas de auditoría gubernamental emitidas por el Contralor General de la República son de cumplimiento obligatorio para todos los auditores gubernamentales, entendiéndose como tales a todos aquéllos profesionales que examinen operaciones del sector público y persigan cualesquiera de los objetivos definidos en la auditoría gubernamental.

2) JUICIO IMPARCIAL

Los auditores gubernamentales deben aplicar imparcialmente su propio criterio a las diversas situaciones que surgen en el curso de la auditoría.

3) OBLIGATORIEDAD DE RENDIR CUENTA

La obligación de rendir cuenta, por de las personas que manejan recursos públicos es imperativa; y así lo manda la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, por lo que dicha obligación se debe cumplir correcta y eficaz.

4) RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

La implantación en el seno de la administración pública de sistemas de obtención de datos, de control, de evaluación y de presentación de informes facilita el proceso de rendición de cuentas. La máxima autoridad es responsable de lo correcto y adecuado de la forma y contenido de los informes financieros y otros emitidos por la Entidad u Organismos.

5) COHERENCIA DE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

La aplicación coherente de los principios y normas de contabilidad gubernamental emitidos para el Sector Público de Nicaragua han de dar lugar a una presentación razonable de la situación financiera, los resultados de operación, los flujos de fondos o efectivo y variaciones de capital. En ausencia de dichos principios y normas gubernamentales, la presentación razonable de la información financiera derivará de la aplicación coherente de las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados.

6) CONTROL INTERNO

La existencia de un adecuado control interno reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades. Los funcionarios y otras personas que manejan recursos públicos son responsables de establecer y mantener controles internos efectivos, diseñados para

proveer seguridad razonable para el logro de objetivos en cuanto a la confiabilidad de la información financiera, la economía, eficiencia y efectividad de las operaciones y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

7) ACCESO A LA INFORMACIÓN

La cooperación de las Entidades u organismos fiscalizados en lo que se refiere a facilitar, proporcionar y mantener el acceso a la información para una adecuada evaluación de sus actividades, se facilita por la obligación de suministrar la información conforme lo establece la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

8) MEJORAMIENTO DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

La Contraloría, como organismo superior de control, contribuye al mejoramiento de las técnicas que se aplican para controlar la validez de los criterios utilizados para evaluar los rendimientos.

9) CONFLICTOS DE INTERÉS

A fin de evitar los conflictos de interés que pudieran darse entre la Contraloría y las Entidades u Organismos fiscalizados, la Contraloría debe conservar su independencia y objetividad. La aplicación de las normas de auditoría gubernamental ayuda a cumplir estos requisitos.

10) INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La interpretación técnica del contenido de las normas de auditoría gubernamental es facultad exclusiva de la Contraloría General de la República. Las normas podrán desarrollarse mediante Guías e Instructivos de auditoría gubernamental.

11) PRESUNCIÓN DE PROBIDAD

El auditor gubernamental debe presumir en el ejercicio de sus funciones la probidad de los funcionarios y empleados públicos, salvo indicio razonable en contrario.

12) UTILIDAD SOCIAL DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La Auditoría Gubernamental cumple un importante papel dentro de la sociedad al otorgar mayor credibilidad a la información formulada por la administración pública, al contribuir a la transparencia de la gestión gubernamental hacia el público y al promover la eficiencia de los servicios del Estado a la comunidad.

13) EXAMEN SELECTIVO

La Auditoría Gubernamental se llevará a cabo seleccionando cada año, por medios

adecuados, las Entidades u Organismos que se auditarán y examinando por muestreo las operaciones ocurridas. Cuando se trate de una auditoría operacional, el examen se orientará hacia las áreas débiles o críticas más importantes.

14) IMPORTANCIA RELATIVA (MATERIALIDAD)

El Auditor Gubernamental aplicará el criterio de la importancia relativa definir los hallazgos a desarrollar e informar, teniendo en cuenta la significatividad de las operaciones en relación con los recursos, presupuesto y resultados de la entidad; y el grado de significatividad potencial, frecuencia y/o impacto de los posibles hallazgos.

15) CRITERIOS DE MEDICIÓN

Para la evaluación de las operaciones el Auditor Gubernamental aplicará criterios de medición basados en las Leyes, Normas, Reglamentos aplicables y en las metas, objetivos e indicadores planeados. En ausencia de dicha normatividad e índices, estructurará y aplicará criterios valederos, basados en situaciones similares, experiencias anteriores, índices históricos y otros, los cuales deberán ser puestos en conocimiento y aceptados por la Entidad y Organismo auditado.

16) ENTIDAD PÚBLICA EN MARCHA

El Auditor Gubernamental, salvo información contraria, deberá suponer que la Entidad u Organismo auditado continuará en funciones en el futuro previsible.

17) OBLIGACIONES PROFESIONALES DEL AUDITOR

El Auditor Gubernamental deberá desempeñar sus actividades de tal forma que pueda dar cumplimiento a las obligaciones profesionales y responsabilidades éticas que le son inherentes, en lo que no se opongan a las normas de auditoría gubernamental.

18) ORIENTACIÓN PROSPECTIVA Y CONSTRUCTIVA DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El Auditor Gubernamental deberá adoptar una orientación prospectiva y constructiva en el ejercicio de sus funciones, enfocándola hacia la mejora de los sistemas administrativos y métodos de operación.

19) FUNCIÓN ASESORÍA DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Como consecuencia de los exámenes llevados a cabo, los auditores gubernamentales prestan asesoría especializada a la máxima autoridad y funcionarios de las Entidades u Organismos en asuntos relativos a las áreas o transacciones examinadas, ofreciendo sugerencia y alternativas para mejorar la gestión pública y la información correspondiente. Esta asesoría se materializa en las recomendaciones contenidas en

los informes de Auditoría Gubernamental.

20) CARÁCTER PÚBLICO DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Los informes de Auditoría Gubernamental, una vez finalizados, aprobados y comunicados oficialmente a la Entidad u Organismo auditado se convierten en documentos públicos.

21) ACTUALIZACIÓN NORMATIVIDAD RELATIVA A LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La Contraloría General de la República actualizará periódicamente las Normas, Guía e Instructivos de Auditoría Gubernamental, teniendo en cuenta los resultados de su aplicación y las sugerencias profesionales que sean recibidas. La Dirección General que tenga a su cargo la elaboración y desarrollo de la normatividad de control y auditoría, será la encargada de efectuar las coordinaciones necesarias y la formulación de los correspondientes proyectos modificatorios y/o substitutorios.

III LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

III.1 DEFINICIÓN

1) La auditoría gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, con posterioridad a su ejecución, en los entes públicos, los subvencionados por el Estado y las empresas públicas o privadas con participación de capital público, cuyo producto final es un informe conteniendo opinión sobre la información financiera auditada, así como conclusiones y recomendaciones tendientes a promover la economía, eficiencia y efectividad de la gestión pública, sin perjuicio de verificar el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

2) La auditoría gubernamental se debe llevar a cabo de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República y las Guías e instructivos que las desarrollen.

3) Corresponde ejercer la Auditoría Gubernamental a los auditores de la Contraloría General de la República, de las Unidades de Auditoría Interna y las Firmas Privadas de Contadores Públicas, contratadas para tal fin.

4) El proceso de la auditoría gubernamental comprende las faces de: a) Planificación; b) Ejecución y c) Informe. Se inicia con la formulación del plan de auditoría y culmina con la aprobación y remisión del correspondiente informe.

III.2 OBJETIVOS

1) El control de las actividades que desarrolla el Estado, mediante la Auditoría Gubernamental, persigue los siguientes objetivos:

- a)** Establecer el grado en que la prestación de servicios ofrecidos a la colectividad se ha logrado en forma económica, eficiente y efectiva;
 - b)** Generar sugerencia para que la administración mejore su gestión y asegure la vigencia y efectividad del control interno;
 - c)** Determinar el debido cumplimiento de las funciones y responsabilidades asignadas a cada funcionario y empleados;
 - d)** Evaluar el logro de las metas fijadas en los planes y programas trazados por el Gobierno y por cada una de sus Entidades y Organismo;
 - e)** Determinar las desviaciones importantes en la ejecución de las actividades y en el logro de las metas programadas y sugerir las acciones para corregirlas;
 - f)** Garantizar la calidad de la información financiera, administrativa de cualquier otro tipo, de modo que permita a la máxima autoridad tomar decisiones sobre una base firme y segura;
 - g)** Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicable;
 - h)** Asegurar la ética en la administración pública por medio de un eficiente control posterior;
 - i)** Poner de manifiesto, para corregirlas, irregularidades, errores, desviaciones o deficiencias de las operaciones gubernamentales;
 - j)** Verificar todas las rentas e ingresos resultantes de las operaciones públicas han sido correctamente calculadas, cobradas, enteradas y contabilizadas;
 - k)** Evaluar la efectividad de los subsistemas que integran El Sistema de Administración Financiera y de los Sistema administración general, así como el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normas que lo regulan.
- 2)** El aspecto más importante de la Auditoría Gubernamental es la actitud positiva que deben observar quienes la ejecutan, al recomendar cambios en los procedimientos y las prácticas actuales, por otros más eficientes, efectivos y económicos. La auditoría gubernamental debe constituirse en el principal apoyo de la Alta Dirección de las Entidades y Organismos del Estado, ofreciéndole opiniones, sugerencias y alternativas que permitan mejorar su gestión y aumentar la calidad y cantidad de los servicios

prestados a la colectividad a costos más bajos.

3) Contraloría General de la República definirá los objetivos propios para cada Auditoría Específica, así como los objetivos generales para los planes anuales de Auditoría.

III.3 ALCANCE

La Auditoría gubernamental cubre toda actividad, operación o programa que ejecuten las entidades u Organismos, sean de carácter financiero, administrativo, técnico, o de cualquier otro tipo que se halle vinculado con el objetivo y alcance específico de la auditoría, incluyen el cumplimiento de las Leyes y Regulaciones aplicables. En tal sentido, el término auditoría incluye tanto la auditoría financiera como la operacional. La auditoría integral es la realización de un examen completo de un proyecto, programa, área, unidad, sector, entidad u organismo, cuyo alcance cubre los aspectos financieros, de cumplimiento y operacionales.

a) En términos generales la auditoría tradicionalmente se ha orientado hacia emisión de una opinión dictamen de los estados financieros en su conjunto, que son de responsabilidad de la administración de la entidad u organismo, y a la verificación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Si bien tal orientación es importante, en el Sector Estatal es mucho más relevante efectuar mejoras significativas a los sistemas, a las operaciones y a las actividades que desarrolla el Estado y cada una de sus Entidades u Organismos;

b) El ámbito de aplicación de la Auditoría Gubernamental abarca los siguientes tipos de auditoría:

1) La auditoría financiera y de cumplimiento, comprende:

- Examen y evaluación de las operaciones financiera con el fin de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros;

- La evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales, normativas y/o políticas aplicables;

- La evaluación de la efectividad de los sistemas de administración financiera del Estado, que forman parte del control interno de la Entidad u Organismo, incluyendo la auditoría interna.

2) La auditoría operacional o de desempeño comprende:

- La evaluación de la economía con que las entidades u organismos desarrollan sus actividades administrativas, operacionales y financieras estableciendo las causas de

prácticas antieconómicas;

- La evaluación de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier tipo, estableciendo las causas de prácticas ineficientes;

- La evaluación de la efectividad y cumplimiento de los sistemas administrativos implantados por la Entidad u Organismo; entre ellos: Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad, Organización Administrativa, Administración de Bienes y Servicios y Administración de Personal;

- La evaluación de los resultados de programas o efectividad; esto es, del grado en que se están alcanzando los resultados o beneficios previstos para el programa;

- La evaluación de los controles administrativos implantados por la entidad para optimizar su gestión administrativa;

- La evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales, normativas y/o políticas aplicables.

3) La auditoría especial o de alcance limitado comprende:

- La verificación, estudio y evaluación de aspectos limitados o de una parte de las operaciones y transacciones financieras o administrativas.

4) La auditoría gubernamental, con un enfoque integral comprende:

- La evaluación de las transacciones y de la información financiera de las Entidades y Organismos del Sector Público y del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales, normativas y/o políticas aplicables;

- La evaluación de los resultados de la gestión de los Entidades u Organismos y su adherencia a los principios de economía, eficiencia y efectividad.

Independientemente de los objetivos señalados para cada tipo de auditoría, el informe deberá mencionar el alcance del examen, de tal manera que el usuario adquiera un conocimiento completo de las operaciones que fueron examinadas y el grado de profundidad con que se efectuó el examen.

IV LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las Normas de Auditoría Gubernamental determinan los requisitos de orden personal y profesional del Auditor Gubernamental, orientados a uniformar el trabajo de la Auditoría en el Sector Público y determinar un nivel mínimo de calidad para su ejercicio en Nicaragua. Sirven de guía para los auditores gubernamentales en el desarrollo de su labor de control, examen y evaluación presupuestaria, financiera,

administrativa y operacional o de desempeño de los entes y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República. Finalmente, constituyen uno de los criterios para evaluar el desempeño profesional de los Auditores Gubernamentales.

IV.1 CLASIFICACIÓN

Las Normas de Auditoría Gubernamental se dividen en tres categorías principales, que son:

a) Normas Generales, que describen el alcance de la auditoría, los requisitos que debe reunir el personal de auditoría (como la capacitación profesional e independencia), el cuidado profesional que el personal debe poseer para efectuar una auditoría y el control de calidad apropiado que deben mantener los auditores gubernamentales y la Contraloría General de la República;

b) Normas para la Ejecución del Trabajo, se refieren a la realización de la auditoría, incluyendo los criterios de planteamiento y supervisión, revisión de disposiciones legales, requisitos administrativos y de control interno; asimismo, describen el tipo y calidad de evidencia a obtenerse, que comprende la aplicación de pruebas de cumplimiento y sustantivas;

c) Normas relativas al Informe, comprenden la responsabilidad del auditor en la comunicación de los resultados de los distintos tipos de auditoría, contenido y estructura del informe de auditoría, realización de la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental, resultados sobre el cumplimiento de las Leyes y Reglamentos aplicables, resultados sobre la evaluación del control interno, resultados del desarrollo de los hallazgos operacionales, metodología utilizada para determinar presuntas responsabilidades en el caso de auditorías especiales y difusión y trámite del informe.

A NORMAS GENERALES

Las normas generales establecen el ámbito y competencia de la auditoría, son de naturaleza personal y se relacionan con las cualidades morales y de conocimiento que debe reunir el personal encargado de realizarla, así como con la calidad del trabajo de auditoría. Ellas son:

A-1 CAPACIDAD PROFESIONAL

El personal designado para practicar la Auditoría Gubernamental deberá poseer en su conjunto, entrenamiento, capacidad profesional y experiencia técnica adecuada para organizar y ejecutar, con el más alto nivel de calidad, las tareas que se requieren en la auditoría.

1) Esta norma impone a la Contraloría General de la República, a las Unidades de Auditoría Interna y a las Firmas Privadas de Contadores Públicos que presten sus servicios al Sector Estatal, la responsabilidad de garantizar que la auditoría sea ejecutada por personal que en su conjunto posea los conocimientos y la experiencia necesaria para llevarla a cabo. Los auditores también deberán poseer un amplio conocimiento del medio Gubernamental. En los aspectos legales, presupuestarios, contables, organizativos, administrativos, etc., y de las características particulares de la Auditoría Gubernamental.

2) La capacidad profesional se refiere a los conocimientos y a la experiencia del personal de la Contraloría General de la República de las Unidades de Auditoría Interna y las Firmas Privadas de Contadores Públicos que presten sus servicios al Sector Estatal y no necesariamente a los que posea cada auditor en particular. Si se emplea o contrata personal de apoyo con conocimientos y experiencia aceptables en áreas como estadística, derecho, ingeniería, administración pública, economía, etc., no será necesario que individualmente los auditores posean conocimientos especializados y experiencia en todas estas materias.

3) La Contraloría General de la República, directamente o junto con el INAP u otros centros especializados, diseñará y desarrollará programas de educación y capacitación continua, con el objeto de asegurar que los auditores gubernamentales actualicen su capacidad profesional, para lo cual podrá apoyarse en las organizaciones profesionales de Contadores Públicos. Las unidades de auditoría interna podrán participar en estos programas y las entidades u organismos facilitarán su participación.

4) Los auditores responsables de planear, dirigir y ejecutar Auditorías Gubernamentales, deberán acreditar cada año la educación y capacitación que haya contribuido a mantener su competencia profesional. Por tanto será necesario, para autorizar el ejercicio de la Auditoría Gubernamental se acredite anualmente como mínimo veinticinco (25) horas de participación en actividades de capacitación y desarrollo profesional. La educación y capacitación deberá versar en temas tales como:

- a)** Avance en métodos de auditoría;
- b)** Control interno;
- c)** Principios de administración y supervisión;
- d)** Administración financiera;
- e)** Contabilidad y presupuesto gubernamentales;
- f)** Procesamiento electrónico de datos;
- g)** Administración Pública.

5) Los expertos o especialistas deberán estar calificados y mantener su competencia profesional en su campo y/o especialidad, y tener conocimientos fundamentales sobre las normas que rigen el ejercicio de la Auditoría Gubernamental.

6) Los auditores gubernamentales deben reunir los requisitos técnicos siguientes:

- Conocimiento de los métodos y técnicas aplicables;
- Conocimiento de los organismos, programas y actividades gubernamentales;
- Conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, de los principios y normas de contabilidad gubernamental de Nicaragua, y de las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua;
- Habilidad para comunicarse, tanto en forma oral como escrita;
- Pericia necesaria para llevar a cabo la auditoría encomendada;
- Título profesional correspondiente.

7) Asimismo, los auditores gubernamentales deben cumplir con los principios éticos que rigen sus responsabilidades, como sigue:

- Independencia;
- Integridad;
- Objetividad;
- Competencia y cuidado profesional;
- Conducta profesional;
- Confidencialidad;
- Cumplimiento de la normatividad técnica.

A-2 OBJETIVIDAD E INDEPENDENCIA

En todos los asuntos relacionados con la auditoría, el Organismo Auditor y los Auditores Gubernamentales deberán estar libres de impedimentos y mantener una actitud objetiva de absoluta independencia para con las Entidades u Organismos y los funcionarios y empleados sujetos a examen.

1) La Contraloría General de la República y los Auditores Gubernamentales tienen la responsabilidad de preservar su independencia a fin de que sus opiniones, conclusiones, comentarios y recomendaciones sean imparciales y así sean considerados por terceros.

2) Los auditores deberán considerar no solamente si son independientes y si sus actitudes y actividades les permiten proceder como tales, sino también si existe algo que pudiera dar lugar a que otros cuestionaran su independencia.

3) La independencia objetiva y mental del auditor es la exigencia y calidad más importante. La pérdida de tales condiciones elimina por completo la validez de su informe y su cuestionamiento disminuye la credibilidad de este documento.

4) Igual actitud corresponde a la Contraloría General de la República y a las Unidades de Auditoría Interna. Al efecto, la Constitución Política y la Ley Orgánica de la

Contraloría General de la República le conceden a la Contraloría la suficiente autonomía, de modo que pueda efectuar la auditoría con el máximo grado de imparcialidad, sin que haya posibilidades de efectos negativos en su contra, que impidan o limiten su independencia. Así mismo, dicha Ley para garantizar el máximo grado de independencia de las Unidades de Auditoría Interna respecto a las operaciones que auditan, establece la dependencia de dichas unidades directamente de la autoridad superior de la entidad y el requisito de autorización del Contralor General para poder destituir a cualquier funcionario de responsabilidad de la auditoría interna.

5) Mantener independencia implica observar una conducta justa, moral y ética de alta calidad. Para que la independencia requerida sea efectivamente lograda, el auditor no debe estar, ni haber estado involucrado como parte de las actividades que va a examinar; ni debe existir relación de parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, o de negocios con la Entidad u Organismo o con alguno de sus funcionarios principales y abstenerse de percibir beneficios de cualquier índole, para sí o para terceros.

6) Los Auditores Gubernamentales, incluyendo los especialistas, deberán considerar tres clases de impedimentos a su independencia: personales, externos y organizacionales. Si una o más de esas tres clases de impedimentos limitan la capacidad del auditor para desempeñar su trabajo y para informar de sus resultados con imparcialidad, deberá abstenerse de practicar la auditoría o en aquellas situaciones que no pueda hacerlo deberá manifestar su impedimento.

7) La Contraloría General de la República es responsable de establecer políticas y procedimientos que ayuden a determinar si los auditores tienen algún impedimento personal para efectuar la auditoría. Los Directores y Supervisores deben mantenerse alerta para detectar los impedimentos personales de los auditores a su cargo. Los auditores son responsables de informar cualquier impedimento personal que puedan tener.

Los impedimentos personales de los integrantes de un equipo de auditoría pueden incluir entre otros los siguientes:

- a)** Relaciones comerciales, intereses personales o financieros;
- b)** Responsabilidad previa en las decisiones o en la administración de una Entidad u Organismo que puedan afectar las operaciones actuales o el programa que sea objeto de la auditoría;
- c)** Para garantizar su independencia, el auditor no debe participar, ni en forma ocasional en labores de control previo o en actos de administración directa de la Entidad u Organismo; tampoco debe firmar ni aprobar documentos que se relacionen con las operaciones que sean objeto de su examen;

d) La auditoría la realiza en forma posterior la misma persona que tuvo a su cargo los registros de contabilidad y/o la autorización de egresos relacionada con la entidad o programas a auditar;

e) Interés económico directo o indirecto en la Entidad u Organismo objeto de la auditoría;

f) Tener prejuicios respecto a la entidad auditada o sus ejecutivos, incluyendo los derivados de convicciones políticas, religiosas, étnicas o sociales.

8) Factores externos pueden limitar el trabajo de la Auditoría Gubernamental o interferir con la capacidad del auditor para formarse opiniones y conclusiones independientes y objetivas. Por ejemplo, las circunstancias que se indican a continuación podrán afectar negativamente la auditoría e impedir que el auditor formule con entera libertad un juicio independiente y objetivo:

a) Influencia externa que limite el alcance de una auditoría o modifique su enfoque;

b) Interferencia externa en la selección y aplicación de los procedimientos de auditoría o en la selección de las transacciones que habrán de examinarse;

c) Restricciones injustificadas en cuanto al tiempo necesario para efectuar una auditoría;

d) Influencia externa en lo que respecta al nombramiento, promoción y asignación del personal de auditoría;

e) Restricciones de los fondos o de otros recursos que puedan limitar su capacidad para cumplir con las responsabilidades a su cargo;

f) Autoridad para invalidar o influenciar el juicio del auditor en cuanto al contenido apropiado de un informe de auditoría;

g) Influencias que pongan en peligro la permanencia del auditor en su cargo por motivos ajenos a su competencia o a la necesidad de sus servicios.

9) Los auditores gubernamentales deben ser independientes, parecer independientes y actuar de manera independiente.

10) Los auditores deben actuar con objetividad al efectuar la auditoría.

11) La objetividad es una actitud mental independiente que se debe mantener. Al efectuar el examen, el auditor no debe subordinar su juicio sobre asuntos de auditoría al de otros.

12) La objetividad requiere que los auditores actúen con honestidad y confianza en el producto de su labor y sin comprometer su calidad. Los auditores no deben involucrarse en situaciones en las que se sientan incapacitados para formar juicios profesionales objetivos.

13) Los auditores no deben asumir responsabilidades sobre las operaciones.

14) La objetividad del auditor no se afecta cuando recomienda acciones correctivas o el establecimiento de normas adicionales de control para los sistemas o revisa los procedimientos antes de su implantación.

15) La independencia de los Auditores Gubernamentales y en particular de los auditores internos puede resultar afectada por su posición en la estructura orgánica de la Entidad u Organismo Gubernamental a la que estén asignados. Para garantizar su independencia respecto a las operaciones o unidades auditadas, deberán informar de los resultados de su auditoría y rendir cuenta de los resultados a la Junta Directiva o máxima autoridad de la Entidad u Organismo y a la Contraloría General de la República. Desde el punto de vista organizacional, deberán depender directamente de ese nivel y no mantener ninguna dependencia lineal o funcional respecto a las operaciones o unidad auditada.

16) Los auditores internos deberán hallarse suficientemente libres de todo tipo de presión para asegurarse de que podrán practicar sus auditorías con objetividad, independencia e informar de sus hallazgos, opiniones y conclusiones sin temor a restricciones que les afecten. Siempre que sea posible deberán estar sujetos a un sistema de administración de personal en el cual las remuneraciones, capacitación y promoción se basen en sus propios méritos.

17) Si se cumplen las condiciones anteriores y no existen impedimentos personales o externos, los Auditores Gubernamentales deberán considerarse independientes para practicar auditorías y rendir informes objetivos.

A- 3 CUIDADO PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

El auditor gubernamental es responsable de cumplir con todas las normas aplicables para ejecutar Auditorías Gubernamentales, debiendo proceder con el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y al preparar los informes correspondientes. También es responsable del cumplimiento de las normas y éticas y morales y de su propio desarrollo profesional.

1) Los auditores deberán emplear correctamente sus criterios profesionales para determinar las normas de auditoría que sean aplicables al trabajo que vayan a realizar

y, por consiguiente, habrán de cumplir. Podrán presentarse situaciones en los que los Auditores Gubernamentales no puedan aplicar ciertos procedimientos y pruebas al practicar la auditoría. En esos casos, deberán revelar en su informe las limitaciones al alcance de la auditoría, el hecho de que no se haya cumplido determinada norma aplicable, las causas de ello y, de ser posible, su efecto en los resultados de la auditoría. Su decisión deberá documentarse en los papeles de trabajo.

2) Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de las auditorías y seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse en ella, así como para evaluar los resultados obtenidos e informar al respecto.

3) Los auditores deben emplear la debida diligencia y el mayor interés para el cumplimiento de las normas de auditoría.

4) El Auditor Gubernamental debe cumplir con los Códigos y Reglamentos de ética emitidos por la Contraloría General de la República y por las organizaciones profesionales de Contadores Públicos; asimismo, deberá observar una actitud positiva y constructiva.

5) Cuando el auditor sospeche la existencia de irregularidades debe informarlo a sus superiores y puede planificar una investigación exhaustiva que considere necesaria en las circunstancias, en base de la autorización respectiva.

A-4 CONFIDENCIALIDAD DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

El personal de auditoría mantendrá absoluta reserva en el desempeño de sus funciones, aún después de haber concluido sus labores.

1) La naturaleza confidencial del trabajo de la Auditoría Gubernamental exige mantener discreción sobre las técnicas y procedimientos utilizados, los planes, los papeles de trabajo y especialmente el alcance de pruebas aplicadas o por aplicarse; en general, sobre toda la información relacionada con la auditoría y de otra información adicional relevante de que haya tenido conocimiento.

2) El auditor no está autorizado para discutir los resultados de la auditoría con personas ajenas a su unidad o a las áreas examinadas. Tiene la responsabilidad de asegurar que los documentos que soportan la auditoría y el informe resultante estén debidamente controlados y que sean conocidos únicamente por personas autorizadas.

A-5 DECLARACIONES PÚBLICAS-DISCRECIÓN

Los auditores no harán declaraciones públicas a los medios de difusión o a personas ajenas a las instituciones respecto de los resultados obtenidos en la auditoría ni

durante su ejecución ni aún después de su conclusión.

- 1)** Los auditores deberán emplear correctamente sus criterios profesionales para determinar las normas de auditoría que sean aplicables al trabajo que vayan a realizar y, por consiguiente, habrán de cumplir. Podrán presentarse situaciones en los que los Auditores Gubernamentales no puedan aplicar ciertos procedimientos y pruebas al practicar la auditoría. En esos casos, deberán revelar en su informe las limitaciones al alcance de la auditoría, el hecho de que no se haya cumplido determinada norma aplicable, las causas de ello y, de ser posible, su efecto en los resultados de la auditoría. Su decisión deberá documentarse en los papeles de trabajo.
- 2)** Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de las auditorías y seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse en ella, así como para evaluar los resultados obtenidos e informar al respecto.
- 3)** Los auditores deben emplear la debida diligencia y el mayor interés para el cumplimiento de las normas de auditoría.
- 4)** El Auditor Gubernamental debe cumplir con los Códigos y Reglamentos de ética emitidos por la Contraloría General de la República y por las organizaciones profesionales de Contadores Públicos; asimismo, deberá observar una actitud positiva y constructiva.
- 5)** Cuando el auditor sospeche la existencia de irregularidades debe informarlo a sus superiores y puede planificar una investigación exhaustiva que considere necesaria en las circunstancias, en base de la autorización respectiva.

A-6 INCOMPATIBILIDAD DE FUNCIONES

El personal de auditoría no ejercerá ninguna labor administrativa o financiera en las Entidades u Organismos sujetos a su examen.

- 1)** El personal de auditoría interna y externa está impedido de efectuar, aún en forma ocasional, labores de control previo, administración, contabilidad u otras funciones en las Entidades u Organismos sujetos a su examen.
- 2)** En el caso de necesitarse información financiera, será solicitada a las unidades respectivas de las Entidades u Organismos y se evitará hacerlo a la Unidad de Auditoría Interna.
- 3)** Ni el auditor interno ni el auditor externo autorizarán, firmarán o aprobarán documentos relacionados con las operaciones de la Entidad u Organismo que examinan, para evitar la posibilidad de comprometer su objetividad y su independencia en el examen posterior de tales operaciones.

4) No se podrá nombrar para un cargo en una Unidad de Auditoría Interna a personas:

a) Que se hayan desempeñado cinco (5) años antes en funciones financieras, contables y/o administrativas en la misma Entidad u Organismo;

b) Por falta de ética profesional por la cual haya sido sancionado por la Contraloría General de la República o por el Organismo profesional respectivo;

c) Que hayan sido sancionados por resolución firme de la Contraloría General de la República, de la entidad u Organismo nominador respectivo o por los Tribunales de Justicia, dentro de los tres (3) años precedentes a la fecha en que se califiquen sus requisitos para optar al cargo.

A-7 DESIGNACIÓN PARA UNA AUDITORÍA ESPECÍFICA

Antes del inicio de cada auditoría o examen especial se designará por escrito, mediante una credencial, el equipo responsable de su ejecución.

1) El Contralor General o Sub Contralor General designará por escrito al equipo encargado de efectuar la auditoría y lo comunicará al titular de la Entidad u Organismo a examinar, precisando los nombres y apellidos del personal asignado, así como el del responsable de dicha auditoría.

2) En las Unidades de Auditoría Interna corresponde al Jefe de la Unidad designar al equipo que practicará el examen.

A-8 CONTROL DE CALIDAD

La Contraloría General de la República establecerá y mantendrá actualizado un sistema interno de control de calidad apropiado sobre el trabajo de sus auditores, Unidades de Auditoría Interna y Firmas Privadas de Contadores Públicos que presten sus servicios al Sector Estatal para velar que se sustenten adecuadamente los resultados de las auditorías que ejecuten y que estas se lleven a cabo en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos establecidos.

1) El control de calidad es el conjunto de políticas, procedimientos y recursos técnicos especializados tendientes a asegurar que:

a) Los exámenes se realicen conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental;

b) Se establezcan políticas y procedimientos de auditoría adecuados;

c) Se cumplan los requisitos de calidad profesional;

d) Se lleve a cabo y documente una capacitación y supervisión adecuada.

2) El propósito de esta norma es proporcionar orientación en cuanto a:

a) Los procedimientos que los auditores deben observar para cumplir con las normas de auditoría en toda la extensión que lo requieran y las disposiciones legales aplicables, conforme los trabajos encomendados;

b) Las políticas que deben adoptarse a fin de asegurar, de manera razonable, la calidad del trabajo en general y de sus resultados.

3) La naturaleza y magnitud del sistema de control de calidad de la Contraloría General de la República sobre los auditores depende de varios factores, principalmente el grado de autonomía operativa que permita que la función de vigilancia sea respetada por el auditoría. Los procedimientos de control que deben observarse en esta norma estarán dirigidos tanto a la realización de auditorías individuales como a los requisitos de calidad que en general deben observar los auditores gubernamentales en su actuación y desempeño.

4) El control de auditorías individuales abarcará:

a) La dirección sobre el equipo de trabajo bajo instrucciones apropiadas;

b) La supervisión sobre el trabajo delegado en personal idóneo;

c) Confirmación de la aplicación de los procedimientos de control de calidad;

d) Sustento de los informes.

5) El control general sobre la calidad de los auditores comprenderá:

a) Cualidades personales;

b) Habilidades y competencias;

c) Niveles de responsabilidad;

d) Dirección y supervisión de acuerdo con las exigencias del trabajo;

e) Evaluación sistemática, a todos los niveles.

6) La Contraloría General de la República adoptará políticas y procedimientos adecuados para revisar la eficiencia y eficacia de sus normas y procedimientos internos. Establecerá sistemas y métodos para:

a) Confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado en forma satisfactoria;

b) Asegurar la calidad de los informes.

7) Las Unidades de Auditoría Interna establecerán y mantendrán, en su ámbito de competencia, un sistema interno de control de calidad apropiado. Este requisito es exigible a las Firms Privadas de Contadores Públicos que presten servicios al Sector Estatal.

8) Periódicamente, el sistema interno de control de calidad de las unidades de auditoría interna y el de las firmas profesionales que realizan auditorías en entidades del sector público, será sometido a un programa de revisión externa por una entidad con suficiente competencia profesional e independencia de ellas.

9) La revisión externa de control de calidad debe incluir, entre otros la revisión de los informes de auditoría y los correspondientes papeles de trabajo, así como del cumplimiento de los programas de educación continua a que se refieren los numerales 5) y 6) de la Norma General A-1 Capacidad Profesional.

10) Copia del informe sobre los resultados de la revisión externa del control de calidad de las Unidades de Auditoría Interna será enviado a la Contraloría General de la República en la misma fecha en que sea remitido a la entidad correspondiente. Las Firms Privadas de Contadores Públicos proporcionarán copia del informe de revisión externa del control de calidad más reciente al momento de presentar su propuesta de servicios profesionales.

11) La Contraloría General de la República establecerá su propio sistema de auditoría interna con amplias facultades que la ayuden a llevar a cabo una administración eficaz de sus propias actividades y a conservar la calidad de sus actuaciones. Además, cuando se considere necesario, podrá someterse al control de calidad externa practicado por un organismo o firma internacional de contadores públicos, de reconocida competencia profesional, que preferiblemente no tenga operaciones en Nicaragua para evitar posible conflicto de interés, aspecto que deberá considerarse ampliamente si se trata de un organismo o firma con asiento en el país.

B) NORMAS PARA LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Las normas para la ejecución del trabajo se refieren a las medidas de calidad del trabajo ejecutado por el auditor como parte de la revisión llevada a cabo dentro de las oficinas de la Entidad u Organismo Público bajo examen.

B.1 PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El trabajo de auditoría a desarrollar debe planearse adecuadamente para poder alcanzar totalmente los objetivos propuestos y que estos sean obtenidos con economía, eficiencia, eficacia y con la debida prontitud. Al llevar a cabo el planeamiento, se debe dar consideración a la materialidad al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión del alcance, de los procedimientos de auditoría a aplicar y evaluar sus resultados.

B.1.1 PLAN ANUAL

La Contraloría General de la República y las Unidades de Auditoría Interna deberán formular anualmente, para ser entregado a más tardar el 30 de Septiembre de cada año, un plan de auditoría a ser ejecutado en el año siguiente.

1) Las Direcciones generales y específicas de la Contraloría General de la República, prepararán sus planes anuales de trabajos dentro de los plazos señalados y con la siguiente información mínima:

- a)** Entidades u Organismos a auditarse;
- b)** Objetivos generales de plan y de cada examen;
- c)** Recursos requeridos (humanos, materiales, financieros, etc.);
- d)** Cronograma de ejecución, cuando el trabajo lo permita.

La Dirección General a que corresponda la planificación y elaboración del programa anual de operaciones de la Contraloría, consolidará los planes anuales de cada Dirección para la aprobación por el Contralor General y efectuará el seguimiento, evaluación y ajuste.

2) Igualmente, cada Unidad de Auditoría Interna preparará su plan anual de actividades y lo remitirá a la Contraloría General de la República en la forma y fecha prevista, conforme lo estipula el artículo No. 60 de su Ley Orgánica.

3) En muchos casos los convenios con Organismos Internacionales establecen la obligación de que los proyectos por ellos financiados se constituyan en Entes contables independientes de las Entidades u Organismos ejecutores. Cuando esto suceda la Contraloría General de la República evaluará si los convenios no limitan la ejecución de un examen integral y simultáneo tanto del proyecto como de la entidad ejecutora; en caso de no existir limitación se procederá a desarrollar el trabajo respectivo.

B.1.2 PLANEACIÓN ESPECÍFICA DE LA AUDITORÍA

Para cada auditoría programada o no, se elaborará un plan de trabajo específico.

1) La planeación para cada auditoría debe incluir la información siguiente:

a) El objetivo general del trabajo;

b) Objetivos específicos;

c) La naturaleza y alcance del examen, que incluye el período de la auditoría;

d) Los procedimientos y técnicas de auditoría a realizar más eficientes y eficaces;

e) La oportunidad con que deben aplicarse los procedimientos de auditoría;

f) Los recursos requeridos tales como: personal, equipo y de ser posible, las fechas estimadas de inicio y conclusión de cada fase de la auditoría;

g) La presentación y contenido del informe de auditoría;

h) Las instrucciones especiales emitidas por el Director de la Unidad;

i) Descripción general de la entidad y de sus actividades;

j) Normatividad aplicable, especialmente en relación con las áreas evaluar.

2) La planeación de un examen específico debe comprender al menos los procedimientos para evaluar los sistemas de administración financiera y general que integran el control interno y el diseño de los programas de auditoría; la evaluación de la auditoría interna de la Entidad u Organismo auditado y sus programas de trabajo, el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables y el seguimiento de recomendaciones provenientes de informes de auditorías anteriores.

3) Es conveniente que el Director específico, el encargado y el supervisor realicen una visita preliminar a la Entidad u Organismo a examinar, con el propósito de conocer sus instalaciones, operaciones, procedimientos de trabajo y efectuar la evaluación del control interno, a fin de disponer de la información necesaria para elaborar los programas de auditoría.

4) Al concluir la recolección y estudio de la información obtenida, el auditor formulará por escrito su entendimiento de cada uno de los puntos detallados en 1) para su aprobación y utilización como base para la formulación del Programa de Auditoría.

B.2 PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Para cada auditoría específica deben prepararse los programas detallados, que incluyan los procedimientos a aplicarse, su alcance, el momento de su aplicación y

deberá definirse de acuerdo con la estructura de la organización o práctica, el personal responsable de ejecutarlo.

- 1)** En los programas de auditoría se hará constar en forma lógica y ordenada los procedimientos que deberán ejecutarse, su alcance, el personal que los aplicará y el momento en que deberán ser aplicados, para permitir la obtención de las evidencias necesarias para alcanzar los objetivos de auditoría.
- 2)** Los programas de auditoría serán elaborados en la Contraloría General de la República, Unidad de Auditoría Interna o en las oficinas de la firma privada contratada, sobre la base de la información previamente obtenida en el proceso de planeación, actualizando los programas utilizados en revisiones anteriores, si fuera el caso.
- 3)** El programa y sus modificaciones importantes deberán ponerse en práctica, previa aprobación de la instancia correspondiente y formará parte de los papeles de trabajo:
 - a)** La falta de aplicación de algún procedimiento de auditoría deberá consignarse en los papeles de trabajo, indicando las causas que impidieron su ejecución y referenciándola con el programa aprobado;
 - b)** Los programas de auditoría deben ser lo suficientemente flexibles para permitir en el curso del examen modificaciones, mejoras y ajustes, a juicio del encargado y del supervisor y con la debida aprobación respectiva;
 - c)** Los programas de auditoría deben ser cuidadosamente elaborados, pero a veces se hará necesario efectuar reformas de acuerdo con el desarrollo del examen;
 - d)** Los cambios que se hagan a los programas de auditoría deben ser ampliamente discutidos y justificados entre el encargado y el supervisor de auditoría.

B.3 ARCHIVO PERMANENTE

Para cada Entidad u Organismo sujeto a control se organizará un archivo permanente de papeles de trabajo que contenga la información básica que pueda ser utilizada en futuras auditoría o exámenes especiales.

- 1)** El archivo permanente contendrá copias o extractos de la información aplicable a la entidad u Organismo, principalmente relacionada con:
 - a)** Disposiciones legales actualizadas que normen en funcionamiento;
 - b)** Manuales de procedimientos, organigramas y reglamentos internos;
 - c)** Contratos a largo plazo;

- d)** Resumen de las decisiones importantes del Directorio o Consejo de Administración;
- e)** Análisis del activo fijo;
- f)** Análisis de las obligaciones a largo plazo;
- g)** Resultados de la evaluación del control interno;
- h)** Otros datos de interés para futuras auditorías.

El archivo permanente se mantendrá ordenado y actualizado a fin de permitir su fácil utilización y evitar la acumulación de documentos innecesarios.

2) Las Direcciones de Auditoría de la Contraloría General de la República serán responsables de organizar el archivo permanente de las Entidades u Organismos; igual labor deberán hacer las unidades de Auditoría Interna y las Firmas Privadas de Contadores Públicos contratadas.

EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La ejecución de la auditoría gubernamental es la fase en la cual se aplican las pruebas y procedimientos de auditoría seleccionados para alcanzar los objetivos de la auditoría. Las normas relativas son:

B-4 EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO

Se efectuará una cuidadosa comprensión y evaluación del control interno de la Entidad u Organismo para formular recomendaciones que permitan su fortalecimiento y mejoras; para determinar las áreas que requieren un examen detallado, y para establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de las pruebas a aplicar mediante procedimiento de auditoría.

1) El control interno es un proceso llevado a cabo por la Junta Directiva o máxima autoridad de la Entidad u Organismo, administración u otro personal, diseñado para proveer confianza razonable concerniente al logro de objetivo en cuanto a:

- a)** Confiabilidad de la información financiera;
- b)** Economía, eficiencia y efectividad de las operaciones;
- c)** Cumplimiento con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

2) El control interno comprende los siguientes cinco elementos interrelacionados:

- a)** Ambiente de control, referido a la disposición de la organización, influenciando

favorablemente la actitud del personal hacia el control. Es la base para los demás elementos;

b) Evaluación del riesgo, que es la identificación y análisis, llevada a cabo por la entidad, de sus riesgos relevantes para alcanzar sus objetivos, formando una base para determinar como deben ser manejados los riesgos;

c) Actitud de control, que son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas impartidas por la administración son puesta en práctica;

d) Información y comunicación, que es la identificación, captura e intercambio de información de forma y oportunidad que permita al personal cumplir con sus responsabilidades;

e) Supervisión, que es un proceso que evalúa permanentemente la calidad del control interno implantado.

3) Establecer y mantener un control interno adecuado es una responsabilidad de la administración. El Control interno facilita el logro de los objetivos propuestos, ya que permite el uso adecuado de los recursos y a la vez identifica los riesgos probables a fin de evitar posibles errores o irregularidad.

4) No es posible que el Auditor Gubernamental verifique todas las transacciones de un período. Para que el auditor realice su examen en forma efectiva, selectiva, suficientemente profunda y dentro de un límite razonable de tiempo, deberá determinar si el control interno de la entidad a examinar asegura la confiabilidad del sistema contable y el manejo eficiente y efectivo de las operaciones. Para ello deberá obtener un entendimiento suficiente de cada uno de los cinco elementos del control interno, mediante procedimientos que le permitan comprender el diseño de los controles relevantes y si ellos han sido puesto en operación. Este entendimiento debe considerarse en el contexto siguiente:

- El tamaño de la entidad;
- Las características de la entidad;
- La naturaleza de las actividades de la entidad;
- La diversidad y complejidad de sus operaciones;
- Los métodos de transmitir, procesar, mantener y permitir el acceso a la información;
- Leyes y reglamentaciones aplicables, referidos a los sistemas de administración financiera y general y otros aspectos aplicables a la Entidad u Organismo.

5) El entendimiento del control interno es empleado para:

- Identificar tipos de riesgos potenciales;
- Considerar los factores que afectan el riesgo de errores materiales;
- Diseñar pruebas sustantivas.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que el auditor seleccione para obtener el entendimiento variará, dependiendo de factores tales como el tamaño y complejidad de la entidad, experiencias previas, la naturaleza de los controles específicos involucrados y su documentación. Deberá tenerse en cuenta que un control puesto en operación es diferente de su operación efectiva.

6) El auditor evaluará la organización y los sistemas utilizados para el control de sus operaciones, el plan de organización en cuanto a su efectividad y solidez y las medidas y métodos utilizados para lograr el control interno. Esta revisión incluirá las funciones del personal clave y de los informes vinculados con áreas específicas, para establecer si las responsabilidades de la entidad están claramente definidas y razonablemente orientadas; y si la forma y contenido de los reportes son adecuados para los efectos del control.

7) Toda auditoría debe incluir la evaluación del control interno para dirigir su atención hacia los aspectos de la administración que más lo requieran y formular las recomendaciones para su fortalecimiento.

8) Si el control interno es sólido, el auditor aplicará pruebas de cumplimiento en forma selectiva proyectando los resultados del examen de las operaciones como si se hubieran examinado todas las partidas.

9) Si el control interno es débil, el auditor aplicará pruebas sustantivas de detalle con alcances suficientes que le permitan lograr un mayor grado de satisfacción sobre el área auditada.

B-5 EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGULACIONES APLICABLES

En la ejecución de toda auditoría gubernamental debe evaluarse el cumplimiento de las Leyes y reglamentos aplicables a los sistemas de administración financiera y otras áreas de la Entidad u Organismo.

1) Al evaluar el cumplimiento con las Leyes, Reglamentos y Contratos, aplicables a los sistemas de administración financiera, general y otras áreas de la Entidad u Organismo, el auditor debe diseñar aplicar procedimientos de auditoría que provean una seguridad razonable de detectar posibles errores, irregularidades y actos ilegales que puedan afectar los recursos de la Entidad u Organismo auditado.

2) El auditor debe ponderar la conveniencia de solicitar asesoría legal para:

- Determinar que leyes y regulaciones pueden tener un efecto significativo;
- Diseñar pruebas de cumplimiento para su evaluación;
- Evaluar los resultados de dichas pruebas.

3) El auditor debe actuar de una manera tal que al ampliar sus pruebas y procedimientos de auditoría en relación con hechos irregulares, no interfieran con potenciales investigaciones o procesos legales futuros.

B-6 OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y PERTINENTE

El auditor debe obtener evidencia suficiente, competencia y pertinente a través de la aplicación de procedimientos de auditoría (pruebas de cumplimiento y sustantiva de detalle) que le permitan sustentar sus opiniones, comentarios, conclusiones, y recomendaciones sobre una base objetiva.

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

2) Las pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos se efectúan para comprobar los saldos de las cuentas, clases de transacción y la presentación adecuada de los estados e informes financieros y otra información proporcionada por los funcionarios de la Entidad u Organismo respecto a su gestión. Se diseñan para obtener evidencia de que los datos producidos por el sistema de contabilidad están completos, son exactos y válidos. Pueden ser de dos tipos:

a) Pruebas de detalle;

b) Análisis de razones y tendencias importantes.

3) Los calificativos suficiente y competente están interrelacionados y se aplican a la evidencia que se obtiene tanto de las pruebas sustantivas como de las de cumplimiento. El término suficiente se refiere a la cuantificación de la evidencia; y competente se relaciona con la importancia y confiabilidad de la evidencia.

4) La evidencia de auditoría deberá permitir al auditor formarse una opinión sobre la información financiera o aspectos examinados. Durante este proceso, el auditor generalmente no examina todas las operaciones a que tiene acceso, ya que puede llegar a una opinión a través de procedimiento de juicios o muestreo estadístico.

5) La aplicación de programas de auditoría y de los procedimientos previstos, tienen como objetivo básico llegar a emitir una opinión sobre los aspectos examinados y formular las conclusiones y recomendaciones apropiadas. En el examen de los Estados Financieros se debe llegar a la formulación de una opinión respecto a su razonabilidad. En exámenes que no se refieran a dichos estados, deben emitirse opiniones vinculadas con las áreas específicas examinadas.

6) Al aplicar las técnicas y los procedimientos de auditoría el auditor determinará si la administración de la Entidad u Organismo ha observado de manera uniforme los principios, normas, métodos y prácticas aplicables al área examinada y las disposiciones legales; y si las acciones tomadas se han encaminado a la consecución de los objetivos y las metas previstas en los planes de dicha Entidad u Organismo.

7) La labor del auditor es evaluar el trabajo ejecutado por los funcionarios y empleados públicos en el pasado; por lo tanto, requiere de una base muy segura para llegar a los resultados a que llegó la administración o para identificar los efectos y las causas de las desviaciones ocurridas; o en los casos de las evaluaciones de economía, eficiencia, de resultados de programas y de cumplimiento legal, documentar los motivos que estén incidiendo en el incumplimiento de los estándares y regulaciones que deben observar los distintos niveles de responsabilidades.

8) Para que la tarea del auditor sea efectiva es necesario que la evidencia comprobatoria que haya obtenido sea suficiente para demostrar en forma objetiva las razones que lo llevaron a las conclusiones y opiniones formuladas.

9) La evidencia será suficiente cuando los resultados de una o más pruebas aplicadas, den una base razonable para proyectarlas con un riesgo mínimo al conjunto de actividades u operaciones de ese tipo. Por supuesto que el grado de suficiencia de la evidencia depende de la aplicación del juicio profesional; por lo tanto habrá diversidad de criterio para saber hasta donde es suficiente acumular evidencias sobre un asunto en particular. Además de ser suficiente la evidencia deberá ser pertinente, es decir, relacionada con los aspectos examinados.

10) De la calidad y confiabilidad de la evidencia dependerá la utilidad de los juicios y conclusiones a que llegue el auditor. De la importancia de los aspectos examinados dependerá la calidad de la evidencia requerida. Todo tipo de evidencia se recopilará en papeles de trabajo elaborados u obtenidos por el auditor.

11) Cuando la información procesada por medios electrónicos constituye una parte importante de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cubrir los objetivos de la auditoría, el auditor debe cerciorarse de la relevancia y confiabilidad de esa información. Para realizar esta actividad los auditores pueden efectuar lo siguiente:

a) Una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los relacionados específicamente con su aplicación, que incluya todas las pruebas que sean permitidas;

b) Si no se revisan los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o se comprueba que esos controles no son confiables, podrán practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos que en las circunstancias sean recomendables para reunir la evidencia que respalde en forma adecuada su opinión,

comentarios, conclusiones y recomendaciones.

12) La evidencia debe someterse a pruebas, para asegurarse de su suficiencia, competencia y pertinencia.

13) La evidencia obtenida durante el proceso de la auditoría puede ser:

a) Física, mediante observación o inspección directa de actividades, bienes o sucesos;

b) Documental, contenida en correspondencia, contratos, registros y otros;

c) Testimonial, obtenida mediante declaraciones o entrevistas. Siempre que sea posible debe ser corroborada mediante evidencia adicional;

d) Analítica, comprende cálculo, comparaciones, razonamientos, análisis y otros.

B-7 PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORÍA

Toda información que soporta el proceso de la auditoría y el informe, estará documentado en los papeles de trabajo.

1) Los papeles de trabajo son aquellas cédulas, documentos u otros medios donde el auditor registra la información obtenida durante el examen, los resultados de las pruebas realizadas y la descripción de las situaciones identificadas en el proceso de la auditoría.

2) La preparación de los papeles de trabajo deberá efectuarse con diligencia; en su elaboración se requiere el mayor cuidado, para incluir en ellos sólo los datos necesarios, según el buen criterio del auditor.

3) Los papeles de trabajo deben prepararse en forma clara, precisa y concisa.

4) En los papeles de trabajo se utilizarán marcas de auditoría con el fin de señalar o referenciar conceptos o procedimientos utilizados.

5) Los papeles de trabajo se archivarán en orden lógico, utilizando codificación y referencias que permitan identificar con rapidez y facilidad cualquier sección del mismo.

6) Los papeles de trabajo se ordenarán y referenciarán de acuerdo a un índice preestablecido que facilite su identificación.

7) Los papeles de trabajo son confidenciales y deben protegerse en todo momento, archivándose bajo medidas de seguridad.

8) Los papeles de trabajo son el vínculo entre el trabajo de campo y el informe de auditoría. Evidencian las evaluaciones efectuadas y sirven como fundamento a la opinión del auditor.

9) La Contraloría General de la República establecerá políticas para garantizar que los papeles de trabajo habrán de salvaguardarse y conservarse el tiempo suficiente, conforme las disposiciones legales.

10) Los papeles de trabajo deberán cumplir con los requisitos mínimos siguientes:

a) Incluir programas por escrito relacionados debidamente con los papeles de trabajo por medio de referencias;

b) Indicar el objetivo, el alcance, la metodología y los resultados de la auditoría;

c) Contener información suficiente de modo que para su comprensión no se requieran explicaciones complementarias;

d) Ser legibles, contener índice y referencias adecuadas, incluir cédulas sumarias, de detalle y resúmenes;

e) Contener información relacionada con asuntos importantes y relevantes;

f) Contener evidencia de las revisiones que se hayan efectuado al supervisar el trabajo realizado.

11) Los papeles de trabajo o evidencias obtenidas en el trabajo de campo de una auditoría conformarán el Archivo Corriente que estará bajo la custodia de la Secretaría de la respectiva unidad de auditoría responsable del examen y contendrá índices y referencias para facilitar la localización de los comentarios, conclusiones y recomendaciones del borrador del informe.

12) La correspondencia recibida y enviada en desarrollo de una auditoría, deberá estar ordenada cronológicamente en un Archivo Administrativo bajo la custodia de la secretaría de la unidad responsable de la auditoría.

B-8 REVISIÓN DE LAS ÁREAS TÉCNICAS O ESPECIALIZADAS

En el proceso de planeación se definirá la participación de especialistas por el tiempo que sea necesario, para examinar operaciones especiales o de alto nivel técnico, principalmente para la ejecución de auditoría con orientación operacional o de enfoque integral.

1) Algunas operaciones tienen características técnicas y de especialización, de las cuales el encargado del equipo carece de conocimientos; sin embargo, éstos pueden

ser parte de una auditoría con orientación operacional o de enfoque integral, situación que se establece en el alcance del trabajo.

2) En esos casos debe obtenerse la colaboración de especialistas, por el tiempo que se estime necesario, siempre que se haya identificado como área crítica la actividad especializada.

3) Los resultados obtenidos de las labores de verificación técnica se integrarán en el informe de auditoría mediante anexos al informe.

4) Los documentos que sustentan la labor del especialista pasarán a formar parte de los papeles de trabajo, identificándolos con un índice especial.

5) Los profesionales de otras especialidades deberán desempeñar sus labores en el campo bajo la coordinación del encargado del equipo, quien incluirá en el informe los resultados de su labor.

B-9 PERMANENCIA DE LOS MIEMBROS DEL EQUIPO DE AUDITORÍA

El equipo de auditoría permanecerá en las oficinas de la Entidad u Organismo examinado hasta la conclusión del trabajo o de las tareas asignadas a cada persona.

1) La obtención de eficiencia y efectividad en las labores de auditoría se conseguirá mediante la permanencia del equipo en las oficinas de la Entidad u Organismo sujeto a examen hasta la culminación del trabajo asignado, sin que deba ser utilizado en labores distintas antes de su finalización. Los auditores asistentes podrán ser separados del equipo de auditoría, siempre y cuando hayan terminado el trabajo bajo su responsabilidad.

2) Los cambios en el personal designado para efectuar una auditoría dificultan la labor del equipo; por tal motivo el equipo integrado al inicio deberá mantenerse en la medida de lo posible hasta la conclusión de las actividades programadas para cada uno de sus miembros.

B-10 SUPERVISIÓN EN EL PROCESO DE LA AUDITORÍA

Las actividades del personal de auditoría serán permanentemente supervisadas durante todo el proceso de cada examen específico. Por tal motivo la Contraloría General de la República, las Unidades de Auditoría Interna y las Firmas Privadas de Contadores Públicos que prestan sus servicios al Sector Estatal, deben asegurarse de que el personal que práctica una auditoría recibe la orientación y supervisión necesaria para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la Auditoría Gubernamental.

1) La manera más eficaz de asegurar la calidad de una auditoría y agilizar su ejecución, es mediante la supervisión de las actividades desarrolladas por los

miembros del equipo de auditoría, desde la fase de planificación hasta la comunicación de resultados. El cumplimiento de esta norma permite aumentar la eficacia y economía en la utilización de los recursos de auditoría, promover el juicio y capacidad profesional por parte de los auditores y orientar efectivamente hacia la consecución de los objetivos de la auditoría.

2) Los supervisores deben asegurarse de que los auditores del equipo comprendan claramente los objetivos generales y específicos de la auditoría antes de iniciar el trabajo. La responsabilidad de esta acción corresponde al supervisor asignado y al Director de Auditoría respectivo. La supervisión será inversamente proporcional al grado de experiencia y formación profesional del personal supervisado.

3) La responsabilidad de efectuar funciones de supervisión está ubicada entre el nivel superior y el encargado del equipo; sin embargo, en cada auditoría específica la responsabilidad es solidaria entre el supervisor designado y el encargado del equipo. El encargado tiene la responsabilidad de supervisar y revisar las labores ejecutadas por el resto de los miembros del equipo. El Director Específico de Auditoría velará por el cumplimiento de la supervisión programada.

4) La supervisión efectuada debe quedar evidenciada en los papales de trabajo en las siguientes etapas de la auditoría:

a) Planificación y programación de la auditoría;

b) Selección de la muestra a examinar;

c) Visitas periódicas para revisar el trabajo desarrollado, evaluar el avance y orientar la acción de la auditoría;

d) Estructuración y redacción del informe.

5) La planificación del trabajo de auditoría permite que por medio de los programas preparados se delegue las actividades a los asistentes; ello exige ejercer una adecuada supervisión mediante la dirección y orientación técnica en el desarrollo del trabajo. La supervisión por profesionales experimentados aporta madurez de juicio y proporciona a los asistentes el entrenamiento necesario para ejecutar posteriores trabajos de mayor importancia y dificultad.

B-11 CARTA DE GERENCIA O DE SALVAGUARDA

El auditor debe obtener una "carta de gerencia" de la máxima autoridad o nivel competente de la entidad auditada.

1) La carta de gerencia es el documento mediante el cual la máxima autoridad, titular o

nivel competente de la Entidad u Organismo auditado reconoce haber puesto a disposición del auditor toda la información solicitada, en torno a cualquier hecho significativo ocurrido hasta la terminación del trabajo de campo. En el caso de auditorías financieras, incluye los estados financieros y notas.

2) Si la entidad se negara a proporcionar a los auditores esta carta, deberá ser revelado en el informe de auditoría.

B-12 CONSIDERACIÓN DE TÉCNICAS APROPIADAS EN ENTIDADES QUE PROCESAN SU INFORMACIÓN MEDIANTE EQUIPOS DE CÓMPUTO

Al llevar a cabo una auditoría en entidades que procesan su información mediante equipos de procesamiento automático de datos, el auditor debe considerar la aplicación de procedimientos de auditoría usando la computadora como una herramienta de auditoría.

1) El uso de computadoras en una Entidad u Organismo puede dar como resultado el diseño de sistemas que proporcionen menos evidencias que aquellos que utilicen procedimientos manuales. Las características de estos sistemas pueden incluir: ausencia de documentos de entrada, falta de rastro visible de transacciones, falta de datos de salida visibles y facilidades de acceso de datos y programas de cómputo.

2) El auditor debe tener suficientes conocimientos de computación para planificar, ejecutar y usar los resultados de técnicas de auditoría con ayuda de la computadora, entre ellas, la aplicación de programas de cómputo y prueba de datos.

3) Al utilizar programas de cómputo, el auditor debe verificar, antes de su uso, su validez para propósitos de auditoría.

4) Las pruebas de datos consisten en el ingreso de información al sistema de datos para luego comparar los resultados obtenidos con resultados predeterminados.

5) La aplicación de estas técnicas debe ser controlada por el auditor, para asegurarse que los objetivos de auditoría y las especificaciones han sido alcanzadas y no han sido manipuladas por el personal de la entidad.

6) Si el auditor requiere la cooperación de personal de la entidad con amplio conocimiento de cómputo, debe asegurarse que este personal no influyó indebidamente en la aplicación de las técnicas de auditoría.

NORMAS DEL INFORME DE AUDITORÍA

Las normas relativas al informe de auditoría definen que se prepare un informe por escrito que contenga los resultados obtenidos por la auditoría a fin de entregárselo a la

máxima autoridad de la Entidad u Organismo auditado, con sus conclusiones, observaciones, recomendaciones y comentarios procedentes, especificando los criterios técnicos para su elaboración, contenido y presentación.

C 0-1 OPORTUNIDAD EN LA COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS

Durante la ejecución del trabajo los auditores gubernamentales deberán considerar la conveniencia de discutir con los funcionarios de la Entidad u Organismo informes parciales que contenga los hallazgos relativos a las desviaciones de los criterios establecidos, a fin de que se adopten las medidas correctivas. Sin perjuicio de los informes parciales que se consideren necesarios en las circunstancias, los resultados finales de la auditoría externa siempre se tramitarán en el menor tiempo posible a través de un informe escrito aprobado por el Contralor General de la República; y en el caso de una auditoría interna, por el responsable de dicha unidad.

1) La oportunidad de comunicar apropiadamente los resultados de la auditoría es con las finalidades siguiente:

a) Ofrecer oportunidad a los auditados para dilucidar situaciones que necesiten ser aclaradas o ampliadas;

b) Evitar en lo posible que se presenten evidencias o información adicional, después de cerrar el proceso de la auditoría;

c) Asegurar que las conclusiones resultantes de la auditoría sean definitivas;

d) Tomar acciones correctivas necesarias por parte del titular y funcionarios responsables, incluyendo la implantación de mejoras a fin de fortalecer la gestión, sin perjuicio de las medidas que correspondan adoptarse en caso de determinación de responsabilidades;

e) El beneficio que se obtiene de las recomendaciones a ponerse en práctica en las circunstancias.

2) La imagen de la Contraloría General de la República y del personal que ejecuta trabajo de auditorías, se refleja en la forma, oportunidad y solidez con que se dan a conocer los resultados de auditorías realizadas en las Entidades u Organismo Estatales.

C-2 TIPOS Y CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Al finalizar el examen, el Auditor Gubernamental deberá presentar por escrito un informe que describa el alcance y los objetivos de la auditoría; así como también contenga los comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos

relacionados con los objetivos de la auditoría; y cuando se examinen los Estados Financieros, la opinión correspondiente.

Los tipos de informes serán los siguientes:

1) Informe sobre los resultados de una auditoría financiera y de cumplimiento:

Este informe incluirá las siguientes aseveraciones fundamentales:

- a)** Que el auditor ha auditado los estados financieros;
- b)** Que los estados financieros de la Entidad u Organismo auditado presentan razonablemente la posición financiera, los resultados de operación y flujos de efectivo de acuerdo con normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua o, en su ausencia, con principios de contabilidad generalmente aceptados;
- c)** Que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental emitidas por el Contralor General de la República y con las normas de auditoría generalmente aceptadas en todo aquello que no se les opongan;
- d)** Que dichas normas requieren que el auditor planee y lleve a cabo la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores importantes;
- e)** Que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la Entidad u Organismo;
- f)** Que la administración es responsable por el cumplimiento con las leyes, reglamentos, contratos y concesiones;
- g)** Que el objetivo de la auditoría no fue el de proporcionar una opinión sobre el cumplimiento general con dichas disposiciones;
- h)** En relación con los puntos evaluados, de ser el caso, declaración de seguridad positiva indicando que la Entidad u Organismo cumplió en todos los aspectos importantes con las disposiciones legales específicas;
- i)** En relación con los puntos no evaluados, indicación que nada llamó la atención del auditor que le hiciera creer que la Entidad u Organismo no había cumplido en todos los aspectos importantes con las disposiciones legales;
- j)** Opinión sobre el control interno de la Entidad u Organismo cuando sea requerido por el Organismo respectivo;
- k)** Informe sobre el seguimiento de recomendaciones de informes de auditoría

anteriores.

2) Informe sobre los resultados de una auditoría operacional o de desempeño.

En este informe el auditor presentará los objetivos de la auditoría, precisará su alcance, describirá la metodología utilizada y expresará sí:

a) La auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental y revelar las causas en que no se hayan cumplido las normas aplicables;

b) La estructura organizacional de la Entidad u Organismo reúne los requisitos, elementos y procedimientos necesarios para cumplir con los objetivos y metas previstas;

c) Los sistemas operativos contienen los procedimientos para el desarrollo de las actividades encomendadas;

d) El sistema de información es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones;

En relación con una auditoría de la economía y la eficiencia expresará si:

e) La Entidad u Organismo está administrando y utilizando sus recursos con eficiencia y economía razonable;

f) Existen y cuales son las causas de la falta de eficiencia y de práctica antieconómica por desperdicio, despilfarro, gastos excesivos o uso inadecuado de los recursos;

g) Se determinó el grado de cumplimiento o inobservancia de las leyes y regulaciones relativas a los aspectos de economía y eficiencia;

En relación con una auditoría de resultados de programas o de efectividad expresará si:

h) Se están alcanzando las metas y objetivos establecidos por los Organismos financiadores y reguladores autorizados;

i) La efectividad de los programas, actividades o funciones;

j) La Entidad u Organismo ha cumplido las leyes y reglamentos aplicables al programa;

k) La Entidad u Organismo ha considerado alternativas para el logro de las metas previstas a un menor costo;

En general:

- l)** Presentará los hallazgos de la auditoría, las conclusiones y recomendaciones;
- m)** Presentará, si los hubiere, los comentarios de los funcionarios responsables de la Entidad u Organismo auditado en relación con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones o acciones correctivas que se han planeado;
- n)** Si los comentarios de la Entidad se oponen a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe, y el auditor considera que no son válidos, puede exponer sus motivos para rechazarlos. Por el contrario, el auditor debe modificar su informe si considera válidos esos comentarios;
- ñ)** Incluirá un informe sobre el seguimiento de recomendaciones de informes de auditorías anteriores.

3) Informe sobre los resultados de una auditoría especial.

Las situaciones especiales que se presentan en este tipo de auditoría son las siguientes:

- a)** Revisiones financieras, administrativas y/o legales de aspectos limitados;
- b)** Revisiones de áreas técnicas (Ingeniería, Informática, Energía, Telecomunicaciones, Dictámenes Actuariales, etc.);
- c)** Revisiones respecto de los ingresos tributarios o no tributarios;
- d)** Revisiones sobre la amortización del principal o intereses de la deuda pública;
- e)** supervigilar y registrar las emisiones de bonos estatales;
- f)** Supervigilar la incineración de toda clase de especies fiscales, postales y monetarias;
- g)** Rendición de cuentas por entrega de administraciones o cambios de funcionarios;
- h)** Establecer responsabilidades sobre empleados y funcionarios públicos, etc.

Este informe incluirá los siguientes aspectos fundamentales:

- a)** Antecedentes del trabajo;
- b)** Naturaleza o objetivo de la auditoría;
- c)** Fundamento legal de la auditoría;

- d)** Alcance del trabajo;
- e)** Cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental;
- f)** Desarrollo del trabajo (resumen de observaciones y hallazgos);
- g)** Comentarios, conclusiones y recomendaciones;
- h)** Como requisito mínimo la firma del encargado de la auditoría, incluyendo la del Director de Auditoría respectivo y Asesor Legal.

4) Informe sobre los resultados de una Auditoría Integral.

Este tipo de informes comprenderá los aspectos financieros, de cumplimiento y operacionales que correspondan, según lo previsto en los puntos 1) y 2) de esta misma norma.

5) Los principales componentes que se deben observar en la estructuración de los informes de Auditoría Gubernamental, son los siguientes:

a) Carta remisión del informe;

b) Índice del contenido;

c) Informe:

- Título o encabezado adecuado;
- Destinatario;
- Naturaleza y objetivo de la auditoría;
- Alcance de la auditoría;
- Cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental y de las normas de auditoría generalmente aceptadas, en todo lo que no se les opongan;
- Fundamento legal;
- Referencia a la responsabilidad que asume la administración de la Entidad u Organismo, así como la del auditor;
- Evaluación de las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua y, en su ausencia, de los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- Opinión respecto a los estados financieros auditados;
- Resumen de observaciones y hallazgos;
- Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones correctivas;
- Declaración de si se ha omitido información pertinente por ser restringida y confidencial, indicando la base que obliga a su no inclusión, aclarándose si se reporta por separado en otro documento y su destinatario;
- Párrafo que prevea seguimiento al informe de manera oportuna;

- Fecha del informe;
- Estados financieros con sus anexos y notas aclaratorias.

6) La presentación de aspectos individuales sobre inconsistencias detectadas debe ser redactado en forma narrativa y contener todos los atributos de los hallazgos como sigue:

- 1) Encabezado;
- 2) Condición;
- 3) Criterio;
- 4) Causa;
- 5) Efecto;
- 6) Comentario del auditado;
- 7) Recomendación.

La palabra hallazgo en auditoría se refiere a cualquier situación deficiente y relevante que se determine por medio de la aplicación de procedimientos de auditoría, que esté estructurado de acuerdo con sus atributos (condición, criterio, causa y efecto) y que se considere de interés para la Entidad u Organismo. El término hallazgo no abarca las conclusiones del auditor basada en el análisis del significado e importancia de los hechos y otra información, ni las recomendaciones resultantes, es decir, un hallazgo es la base para una o más conclusiones y recomendaciones, pero éstas no constituyen parte del mismo.

Hallazgos a incluir en el informe, entre otros, pueden estar referidos a:

- Deficiencias en la estructura orgánica de la Entidad u Organismo;
- Ineficiencia de los sistemas y controles administrativos;
- Prácticas antieconómicas o ineficientes;
- Ausencia o insuficiente efectividad de los programas, actividades o funciones;
- Incumplimiento de Leyes y regulaciones aplicables.

El término condición se refiere a la descripción específica de cual es la situación en relación directa a lo que es requerido. El grado de desviación debe ser totalmente demostrado para probar concretamente que las deficiencias existen.

El término criterio es establecido mediante leyes y regulaciones para el programa, proyecto o Entidades Específicas auditadas. El desarrollo del criterio en la presentación del hallazgo debe citar específicamente la ley o reglamentación aplicable a los términos específicos del contrato, donación o acuerdo, debiendo describir lo que es requerido. En ausencia de leyes y regulaciones aplicables, el criterio desarrollado por el auditor deberá ser coordinado y aceptado por la Entidad u Organismo auditado.

El término causa es la razón fundamental por la cual ocurrió la condición, o es el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. La identificación de la causa es

necesaria para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición. La identificación de la causa es el atributo más difícil de desarrollar y requiere de una gran habilidad y juicio del auditor.

El término efecto es el atributo indispensable para establecer la importancia del hallazgo y convencer a la administración para que tome las acciones requeridas para corregir la condición. Siempre cuando sea posible, el auditor debe expresar en su informe el efecto cuantitativo en dinero u otra unidad de medida.

7) Todas las observaciones y hallazgos tienen que ser puestas en conocimiento a los funcionarios y empleados competentes, a fin de obtener sus comentarios u opiniones, de ser posible, debidamente documentados, para luego adopten las acciones correctivas que se consideren necesarias.

8) Los hallazgos y conclusiones normalmente deben estar seguidas con recomendaciones, las cuales deberán de ser categorizadas en orden de importancia para facilitar su identificación y seguimiento.

9) Dichas recomendaciones se presentarán al final de cada hallazgo y citará el cargo del a los funcionarios encargados de ejecutarlas.

10) Cuando el auditor examine estados financieros, la opinión que exprese sobre ellos puede adoptar las siguientes alternativas:

- a)** Opinión limpia;
- b)** Opinión con salvedades;
- c)** Opinión adversa;
- d)** Abstención de opinión.

La opinión limpia expresa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación, los flujos de efectivo y variaciones de capital de la Entidad u Organismo conformidad con las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua y, en ausencia de éstos, con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta conclusión puede expresarse únicamente cuando el auditor se ha formado tal opinión en base a un examen efectuado de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental o las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Dicha opinión se expresa cuando el auditor está satisfecho con todo lo esencial, esto es:

-Si los registros se han elaborado de acuerdo con las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua y en ausencia de estos, con principios de contabilidad generalmente aceptados.

-Si los registros han cumplido con las exigencias legales y con los reglamentos pertinentes.

-Si la situación de los registros concuerda con el conocimiento que el auditor tiene de la Entidad u Organismo fiscalizado.

-Si existe una adecuada y completa presentación de los asuntos importantes relacionados con los registros.

La opinión con salvedades establece que "excepto por" los efectos de los asuntos a que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación, los flujos de efectivo y variaciones de capital de conformidad con las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua y, en ausencia de éstos, con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal opinión se expresa cuando existe falta de evidencia suficiente y competente a restricciones en el alcance del examen del auditor y cuando éste considera que los estados financieros contienen una desviación de las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua o los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuyo efecto es sustancial.

Dicha opinión se emite cuando el auditor no está de acuerdo o tenga dudas sobre algún aspecto específico de los registros que sea importante pero no fundamental para la adecuada comprensión de los mismos. Los términos de la opinión con salvedades normalmente indican un resultado satisfactorio de la auditoría supeditado a una aseveración clara y concisa de las cuestiones en desacuerdo o sobre las que existan dudas.

La opinión adversa se establece cuando los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación, los flujos de efectivo y variaciones de capital de la Entidad u Organismo de conformidad con las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua y, en ausencia de éstos, con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal opinión es expresada cuando los estados financieros tomados en conjunto no se presentan razonablemente de conformidad con normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua o principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dicha opinión se da cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre los estados financieros como un todo, por un desacuerdo tan fundamental que repercuta en la situación presentada hasta tal punto que una opinión con salvedades en algunos aspectos no fuera adecuada. Los términos en que está redactada la opinión indican claramente un resultado no satisfactorio de la auditoría, seguida de una especificación clara y concisa de los aspectos con los cuales está en desacuerdo.

La abstención de opinión se establece cuando el auditor no está en capacidad de expresar una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión es

apropiada cuando el auditor no ha realizado un examen de alcance suficiente para permitirle formarse una opinión sobre los estados financieros.

Abstenerse de opinar, es cuando el auditor no puede formarse una opinión sobre las cifras de los estados financieros, considerados en su conjunto, debido a alguna duda o defectos tan fundamentales que una opinión con salvedades no sería adecuada. Los términos de la abstención deben dejar claro que no puede emitirse una opinión, especificando clara y concisamente todos los puntos de duda.

11) Para cualquiera de las tres alternativas últimas se deberá indicar en forma clara los motivos que condujeron a dicha opinión. De ser posible se deberá cuantificar los efectos en la información financiera y en caso contrario expresar los motivos de no poder hacerlo.

12) En todos los casos de auditoría a los Estados Financieros se deberá indicar en forma precisa la naturaleza del examen y el grado de responsabilidad que asume tanto la administración de la Entidad u Organismo auditado como el auditor.

13) En los casos de exámenes especiales, que den lugar al establecimiento de responsabilidades originadas por irregularidades financieras, civiles o administrativas, deberá seguirse el trámite establecido en lo que compete al articulado prescrito en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

14) Cuando por medio de la auditoría interna de una Entidad u Organismo se detecten actos ilícitos, se procederá conforme a lo prescrito para tal fin por la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

C-3 ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Los resultados de las auditorías practicadas se pueden presentar bajo dos modalidades, denominados informe corto e informe largo.

1) Informe Corto.

El Informe de auditoría incluye:

a) En el primer párrafo, conocido como el párrafo del alcance, la identificación de la Entidad u Organismo, la declaración de los estados financieros examinados, señalando la fecha del período cubierto, objetivo, naturaleza y el alcance del trabajo de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental y los procedimientos aplicables en las circunstancias, la declaración de que los estados financieros y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales, etc., con responsabilidad de la Entidad u Organismo y que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basándose en su auditoría e indicar que el objetivo de la auditoría no fue el de proporcionar una opinión sobre el cumplimiento general con las

disposiciones legales;

b) La declaración de que las Normas de Auditoría Gubernamental se incluyeron en el proceso de la auditoría y son necesarias para obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros están libres de errores importantes;

c) Que el examen es a base de pruebas de cumplimiento en forma selectiva;

d) Que evaluó el cumplimiento de las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua o, en ausencia de éstos de los principios de contabilidad generalmente aceptados;

e) La evaluación de la presentación de los Estados Financieros en general;

f) El párrafo de opinión, esto es, la expresión del auditor respecto a los Estados Financieros, precisando la razonabilidad o no de su presentación con todos los aspectos importantes y la conformidad con las normas y principios de contabilidad gubernamental de Nicaragua o, en ausencia de éstos, con las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados;

g) Declaración de seguridad positiva indicando que la Entidad u Organismo cumplió en todos los aspectos importantes con las disposiciones legales pertinentes;

h) Indicación que nada llamó la atención del auditor que le hiciera creer que la Entidad u Organismo no había cumplido en todos los aspectos importantes con las disposiciones legales;

i) Opinión sobre el control interno cuando sea requerido por el Organismo respectivo;

j) Firma que autoriza el informe;

k) La fecha del dictamen, que corresponde al último día de trabajo en el campo;

l) En caso necesario, después del párrafo del alcance debe incluirse otro párrafo para señalar las salvedades, explicando las excepciones o restricciones a la opinión del auditor.

Para la elaboración de los informes de auditoría operacional o de desempeño, auditorías especiales o de examen limitado y auditorías integrales, además de lo descrito en este informe corto deberá considerarse el contenido de la norma de auditoría gubernamental C-2, numerales 2, 3 y 4, según el caso.

2) Informe largo.

También a este informe se le conoce como informe detallado de auditoría y

proporciona mayores elementos que el informe corto, por la información adicional que se incluye.

Esta información se puede calificar de complementaria debido a que se anexa para una mejor comprensión de lo reportado.

La estructura de los informes d Auditoría Gubernamental se deben ajustar a lo normado por la Contraloría General de la República, así como también en lo que no se opongan por aquellas normas de aplicación general que hayan emitido el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua y la Asociación de Auditores Internos de auditoría; consiguientemente en lo particular deberán considerarse los aspectos siguientes:

- a)** En la Auditoría Financiera y de Cumplimiento se debe concentrar el informe en la opinión calificada del auditor sobre la información financiera, la estructura del control interno cuando sea requerido por el Organismo respectivo y la evaluación del cumplimiento o inobservancia de lo convenido, que puede dar lugar a la creación de pasivos reales o contingentes en base al alcance del examen realizado. Consecuentemente es responsabilidad del Auditor Gubernamental emitir un informe en el que exponga su criterio en cuando al grado de suficiencia y seguridad razonable que permita la estructura de control interno sobre la información financiera;
- b)** En la Auditoría Operacional, orientada hacia la economía y la eficiencia se debe enfocar el informe principalmente respecto de las conclusiones sobre la economía y eficiencia con que los recursos se adquieren y utilizan También se debe enfocar sobre la causas de las limitantes e inhibiciones de economía y eficiencia como al proporcionar las recomendaciones para corregir las situaciones detectadas, con el propósito de evitar en lo sucesivo desperdicio, despilfarros y pérdidas innecesarias y de esa manera estimular el ahorro de recursos;
- c)** En la Auditoría Operacional, orientada hacia los Resultados de Programas o de Efectividad, el informe se debe dirigir a presentar entre otros fines una evaluación del grado en que un programa auditado logró sus objetivos, sobre la base de la determinación de metas y del sistema apropiado para medición de los resultados, la eficiencia de los programas, actividades o funciones y si la Entidad u Organismo ha cumplido con las Leyes y reglamentos aplicables al programa. No necesariamente se debe emitir criterios sobre aspectos de efectividad, debido a que se requiere presentar conclusiones sobre lo realizado; sin embargo, hay que asistir a la administración en la reorientación de los objetivos y ajustes a los estándares que se consideren apropiados en las circunstancias sobre la base de la información disponible actualizada;
- d)** En la Auditoría Especial, por el interés particular que representa, el informe estará sujeto a los requisitos y expectativas que demande el trabajo realizado. Por lo que el enfoque podrá ser tan amplio o limitado conforme las exigencias de cada caso; y se basará sobre conclusiones e interpretaciones legales reglamentarias y técnicas, según las circunstancias de la evaluación. El alcance de este informe es más selectivo

porque se fundamenta en aspectos específicos, sobre datos e información disponible en la Entidad u Organismo o fuera de la misma para cumplir con el propósito deseado;

e) En la Auditoría con un enfoque Integral, el informe está condicionado al alcance dado examen. En lo concerniente a los aspectos financieros, se ceñirá a lo normado en el punto 1) de la presente norma; en lo referente a los aspectos operacionales, enfocará comentarios relacionados con el grado de economía y eficiencia con que la Entidad u Organismo auditado adquiere y utiliza recursos para el desempeño de su gestión y/o el grado de efectividad con que logró sus objetivos o los resultados del Programa.

C-4 TONO CONSTRUCTIVO DEL INFORME

Los informes de auditoría deberán provocar una reacción positiva en las conclusiones y recomendaciones formuladas para los lectores a quienes se dirige u otros sujetos interesados en su contenido. Con este propósito en el informe se debe requerir.

1) Que los títulos, subtítulos y el texto sean en términos constructivos; en consecuencia, los comentarios y las conclusiones deberán presentarse evitando calificativos dañinos; esto no significa omitir la verdad de situaciones desagradables. El auditor deberá tener presente que su objetivo es lograr una reacción positiva de las autoridades de la Entidad u Organismo y que la mejor manera de producirla es evitando un lenguaje lesivo.

2) La utilización de palabras cortas, párrafos breves, asumiendo frases sólidas y convincentes o sea un adecuado estilo de redacción.

C-5 OBJETIVIDAD DEL INFORME

Los comentarios y conclusiones deberán presentarse de manera objetiva e imparcial.

1) Se entiende por Objetividad, el enfoque de criterios expuestos que no lleven a dudas o interpretaciones erróneas ni equivocadas, mucho menos a la imaginación del lector.

2) Se entiende por Imparcialidad, el hacer manifestaciones ponderadas, libre de todo perjuicio.

C-6 PRECISIÓN Y RAZONABILIDAD

Los informes deben ser preparados en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos con brevedad, los que deben coincidir exactamente con los hechos observados.

Se aplicarán procedimientos para la preparación, revisión y procesamiento de los

informes con el propósito de su formulación razonable y con criterios precisos.

1) La precisión está determinada fundamentalmente por:

a) Uso adecuado de palabras, según su significado;

b) Exclusión de palabras innecesarias;

c) Inclusión de detalles específicos.

En consecuencia, no deben omitirse asuntos importantes, ni utilizarse palabras ni conceptos superfluos que lleven a interpretaciones erradas.

2) La razonabilidad se basa en intenciones con propuestas admisibles de realizar por el auditado a través de recomendaciones lógicas y equilibradas, haciendo ver los beneficios en su implementación sin llegar a lo antieconómico para poder lograr lo previsto; es pertinente hacer la presentación del informe de manera sinóptica o de resumen sintetizando los resultados o hallazgos más importantes, y otra presentación detallada con toda la información necesaria, dando así formalidad a los resultados de la auditoría practicada.

C-7 SEGUIMIENTO A LAS RECOMENDACIONES

El informe de Auditoría Gubernamental debe contener recomendaciones claras, objetivas y específicas capaces de ser implantadas de inmediato con los propios medios disponibles en la Entidad u Organismo examinado, para posteriormente estar en posición de ser evaluadas las acciones correctivas que la administración adopte en cada caso.

1) También es necesario contribuir con la administración de la Entidad u Organismo, preparando un orden de prioridad para las medidas recomendadas; al respecto, se le deberá solicitar al auditado que proponga un plan calendarizado que de respuesta a las recomendaciones, sobre la base de las prioridades anteriormente señaladas.

2) Cuando el auditor no pueda formular recomendaciones apropiadas debido al limitado alcance de la auditoría o por otra razón, deberá incluir en su informe el motivo que hace imposible sugerir las medidas correctivas apropiadas, además de la labor adicional que es necesaria para formular dichas recomendaciones.

C-8 DECLARACIONES EN EL INFORME SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGLAMENTOS APLICABLES

Las divulgaciones en el informe sobre cumplimiento legal y reglamentario deberán estar estructuradas conforme a las normas de auditoría gubernamental y la normatividad específica.

Deberán señalar todos los casos importantes de incumplimiento y todos los actos ilícitos o indicios de tales actos que puedan conducir a un proceso penal.

1) Deberán informarse todos los casos importantes de incumplimiento que se relacionan con los Estados Financieros de la Entidad u Organismo o con el programa o adjudicación de contratos, que sean objeto de la auditoría.

2) Al informar sobre casos de incumplimiento legal o reglamentario, los auditores deberán presentar sus hallazgos desde una perspectiva apropiada.

3) Si durante la ejecución de la auditoría externa practicada a una Entidad u Organismo, la firma privada contratada encontrare hechos que puedan generar responsabilidad por irregularidades financieras, civiles o administrativas, deberá notificar sobre este particular inmediata y exclusivamente a la Contraloría General, para la realización de un examen especial sobre el asunto. La Firma Privada no será responsable de este examen especial, pero colaborará en su realización a pedido del Contralor General de la República.

4) Cuando por medio de sus actividades, los auditores internos detecten los hechos mencionados en el párrafo anterior, que afectan a la Entidad u Organismo a la que están asignados, deberán informar al titular de dicha Entidad u Organismo y a la Contraloría General de la República.

C-9 INFORME SOBRE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Los auditores deberán informar por escrito los resultados de la evaluación del control interno de la Entidad u Organismo y de la evacuación del riesgo correspondiente que hayan efectuado como parte de la auditoría. Este informe podrá incluirse en el informe de la auditoría o presentarse por separado. De haber existido limitaciones para su evaluación, el auditor deberá detallarlas en su informe.

1) En informe deberá indicar:

a) El alcance del trabajo que haya realizado el auditor para evaluar el control interno y para evaluar los riesgos inherentes y de control correspondientes;

b) Los controles internos de la Entidad que sean significativos, incluyendo los controles que haya establecido para asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentos;

c) Las situaciones respecto de las cuales debe informar, incluyendo las deficiencias importantes que haya determinado para asegurar al examinar y evaluar los riesgos de control.

C-10 CONTENIDO DEL INFORME SOBRE EL CONTROL INTERNO

El informe del auditor sobre el control interno, deberá aseverar:

- a)** Que ha examinado los estados financieros, incluyendo una descripción de cualquier desviación del informe estándar;
- b)** Que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y con las normas de auditoría gubernamental;
- c)** Que se consideró el control interno para determinar los procedimientos de auditoría, con el fin de expresar una opinión sobre los estados financieros y no para proporcionar seguridad sobre el control interno;
- d)** Que el establecimiento y mantenimiento de controles internos adecuados son responsabilidad de la administración;
- e)** Explicación de los objetivos y limitaciones inherentes del control interno;
- f)** Descripción de las políticas y procedimientos importantes del control interno;
- g)** Descripción del alcance del trabajo;
- h)** Definición y descripción de las condiciones reportables observadas;
- i)** Descripción de las debilidades importantes observadas y las recomendaciones correspondientes.

C-11 DIFUSIÓN Y TRÁMITE DEL INFORME

La Contraloría General de la República deberá presentar el informe de auditoría por escrito a los funcionarios que corresponda de la Entidad u Organismo auditado y de los Organismos que hayan solicitado la auditoría.

- 1)** En algunos casos la auditoría podrá comprender asuntos que se consideren confidenciales por razones de seguridad o cualquier otra razón particular, en ese caso el informe debe establecer la naturaleza de la información omitida y las razones en las cuales se haya basado su omisión. Por lo regular los informes deberán distribuirse a los funcionarios interesados en los resultados de la auditoría.
- 2)** Cuando se haya contratado Firmas Privadas de Contadores Públicos, la Contraloría General de la República se asegurará que le informe se distribuya adecuadamente. Si la distribución del informe está a cargo de la Firma de Contadores Públicos, el contrato respectivo debe estipular que funcionarios y entidades habrán de recibirlo.
- 3)** Para la distribución de los informes, los auditores internos deberán observar las

disposiciones legales aplicables y las políticas que al respecto haya establecido la Entidad u Organismo a que están asignados. En General, los auditores internos presentarán sus informes a las autoridades de mayor jerarquía de la Entidad u Organismo y a la Contraloría General de la República.

SEGUNDO: Derogar, a partir de la fecha en que el presente Acuerdo entre en vigencia, el Acuerdo del 17 de Marzo de 1995, mediante el cual se emitieron las Normas de Auditoría Gubernamental, publicado en la Gaceta No. 70 del 18 de Abril de 1995.

TERCERO: El presente Acuerdo entrará en vigencia a partir del 1 de Julio de 1998, sin perjuicio de su publicación en La Gaceta, Diario Oficial.

Dado en la Ciudad de Managua, a los 11 días del mes de Febrero de 1998.-

AGUSTÍN JARQUÍN ANAYA.- CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA.