

UNIVERSIDAD POLITECNICA DE NICARAGUA
"Sirviendo a la comunidad"



ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN, COMERCIO Y FINANZAS

MAESTRÍA EN AUDITORÍA INTEGRAL

TESIS DE GRADO

**IMPORTANCIA DE LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LA
AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**TUTOR:
MDe Freddy René Castañeda**

**Maestrante:
Ing. Rosa Nydia Kuan Montes**

Managua, 17 de Enero de 2013

DEDICATORIAS

Hemos llegado al final de este camino que emprendimos hace dos años, por lo que dedico éste trabajo al Señor Dios, por haberme permitido llegar y darme las fuerzas que necesitaba para llegar a la meta.

A mi esposo, el MsC Augusto César Palacios Rodríguez y a nuestro amado hijo Augusto César Palacios Kuan, por la paciencia y el cariño que me han brindado a lo largo de éste tiempo; por su comprensión al quitarles tiempo y dedicarlo a éste proyecto, por eso les doy gracias por su paciencia y amor.

Hijo mío, tú que me esperabas para dormir, mientras hacía tarea, por todo eso y más les doy las gracias.

A mi familia por su apoyo incondicional eje primordial para mi desarrollo profesional.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco

Al Señor Dios por haberme dado la fuerza necesaria para llegar a ésta meta,

A mi esposo y a mi hijo, que son mi fortaleza y me apoyan en todos mis proyectos.

A mis padres, mis hermanas y mis sobrinas, porque cuando las requerí, me ayudaron.

Al MsC. Luis Rodríguez, Sub Director General de Auditoría y al Lic. Marvin Vilchez, Director General de Auditoría, que me brindaron la oportunidad de participar en la Maestría de Auditoría Integral Versión V.

Al Programa del Banco Interamericano de Desarrollo, que con sus fondos, me otorgaron la beca para ésta Maestría.

Al MsC Luis Rodríguez Jiménez, quien me ha motivado en mi desarrollo profesional.

A mis compañeros de estudio Elba Yolanda Sierra Altamirano, Martha Yamileth López, Freddy Antonio Medina y José Antonio Torres Castro, por la paciencia que nos tuvimos, ya que fuimos el único grupo de estudio inicial...que llegó como grupo al final.

A mis amigos, Silvia, Reyna, Balbina, Sarita, Lish, Nadezhda, Mirna, Marbelí, Marveli, Elsa, Oscar, y mis demás amigos, quienes han sido parte de mi motivación y todos mis compañeros de trabajo que me han apoyado, en la culminación de ésta tarea.

A Zorayda, al MSc Miguel Murillo Cruz, y todo el personal de la Dirección de Postgrados y de Maestría en Auditoría Integral que atendió ésta Maestría de la Universidad Politécnica de Nicaragua, quienes día a día me brindaron su apoyo y comprensión.

Un agradecimiento especial a mi tutor, el MDE Freddy Castañeda, quien con su profesionalismo, experiencia y conocimientos que me ayudó en éste proceso de corrección, además por haberme brindado su apoyo y comprensión.

Y a la Universidad Politécnica de Nicaragua, por preparar e instruir profesionales en esta rama, encaminando a sus maestrantes para brindar un servicio a la sociedad a través de las Instituciones del Estado y Empresas Privadas.

Índice

CAPÍTULO I. EL PROBLEMA Y SU IMPORTANCIA

1.1	INTRODUCCIÓN	.....	1
1.2	ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	.....	6
1.3	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	.....	8
	1.3.1 Interrogantes relacionadas con el problema	.....	9
1.4	IMPORTANCIA DEL PROBLEMA	.....	9
1.5	OBJETIVO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN	.....	17
1.6	OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA INVESTIGACIÓN	.....	17
1.7	POSICIÓN DEL INVESTIGADOR DENTRO DE INDAGACIÓN	.....	17

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1	ASPECTOS GENERALES DEL MARCO TEÓRICO	.....	19
2.2	TEORÍAS DE CONTROL INTERNO	.....	19
2.3	COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO	.....	23
	2.3.1 Ambiente de Control	.....	25
	2.3.2 Evaluación de riesgos	.....	27
	2.3.3 Actividades de Control	.....	28
	2.3.4 Información y Comunicación	.....	30
	2.3.5 Monitoreo	.....	33
2.4	TEORÍAS SOBRE LA EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO	.....	35
2.5	MODALIDADES DE CONTROL	.....	39
	2.5.1 Control Político	.....	39
	2.5.2 Control Financiero	.....	39
	2.5.3 Control Interno Administrativo	.....	42
	2.5.4 Control de gestión	.....	43
2.6	METODOLOGÍA PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	.....	43
	2.6.1 Método de Cuestionario	.....	45
	2.6.2 Método narrativo o descriptivo	.....	47
	2.6.3 Método gráfico	.....	48
	2.6.4 Método “por objetivos y ciclos de transacciones”	.....	51
	2.6.5 Pruebas de Cumplimiento	.....	51
	2.6.6 Prueba de recorrido	.....	52

CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO

3.1	INTRODUCCIÓN AL MARCO METODOLÓGICO	.....	55
3.2	TIPO DE INVESTIGACIÓN	.....	55
	3.2.1 Sobre la Validez	.....	57
3.3	ACCESO AL CAMPO	.....	58
3.4	DESCRIPCIÓN DEL ESCENARIO	.....	59

3.5	CRITERIOS PARA ESCOGER A LOS PARTICIPANTES	60
3.6	OTRAS FUENTES DE INVESTIGACIÓN UTILIZADAS	61
3.7	DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LAS CATEGORÍAS DE ANÁLISIS	61
3.8	INSTRUMENTOS UTILIZADOS EN LA ENTREVISTA NO ESTRUCTURADA	61
3.9	ESTRATEGIAS PARA EL ANÁLISIS DE CONTENIDO E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS	61
3.10	CRITERIOS RELEVANTES EN EL PROCESO DE CONSTRUCCIÓN DEL MODELO	62

CAPITULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

4.1	CONSIDERACIONES GENERALES	63
4.2	TRIANGULACIÓN DE DATOS	63
4.3	ANÁLISIS DE LOS DATOS: CODIFICACIÓN EN CATEGORÍAS	63
4.3.1	Sobre el Control Interno	65
4.3.2	Sobre la Evaluación del Control Interno.	66
4.3.3	Sobre la Importancia de la Evaluación del Control Interno	70
4.3.4	Análisis de la entrevista a la Lic. Vilma Zenayda Andrade Ríos, Directora de Auditorías Programadas (a.i) y Responsable de Departamento de Auditorías Sector Social	72
4.3.5	Análisis de la entrevista a la Lic. Marbelí del Socorro Vallejos Ruiz, Auditor Encargado	75
4.3.6	Análisis de la entrevista al Licenciado Archivaldo Howard Bilbano, Auditor Encargado	77
4.4	COMPRESIÓN E INTERPRETACIÓN POR CATEGORÍAS DE ESTUDIO	79
4.4.1	Sobre el control interno	80
4.4.2	Sobre la evaluación del control interno	80
4.4.3	Sobre los métodos y técnicas para evaluar el control interno	80
4.4.4	Sobre el uso de la evaluación del control interno	81
4.4.5	Sobre la importancia de la evaluación del control interno	82

CAPÍTULO V: PATRONES, CONTRASTES, TENDENCIAS, CONCLUSIONES, PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES

5.1	PATRONES COMUNES, CONTRASTES Y TENDENCIAS	82
5.1.1	Patrones comunes en la categoría sobre el control interno	82

5.1.2	Patrones comunes en la categoría sobre la Evaluación del Control Interno	.....	82
5.1.3	Patrones comunes en la categoría sobre los métodos de Evaluación del Control Interno	.....	82
5.1.4	Patrones comunes en la categoría de lo que es la Importancia de la Evaluación del control interno	.....	82
5.1.5	Tendencias Dominantes	.....	83
5.1.5.1	El cuestionario como técnica principal para evaluar el control interno	.....	83
5.2	CONCLUSIONES	.....	83
5.3	RECOMENDACIONES	.....	84
	Bibliografía		
	Glosario		
	Anexos		

RESUMEN

La presente investigación gira en torno a la metodología que aplica el auditor gubernamental para evaluar el control interno en las auditorías gubernamentales.

Basa su interrogante central en que si el auditor gubernamental efectúa la evaluación del control interno de acuerdo a la normativa existente y cómo ésta influye en la misma.

La Evaluación del control interno comprende diversos constructores relacionados con el ser humano, la gestión del conocimiento, el liderazgo, la motivación y el aprendizaje.

La investigación se fundamenta en el modelo cualitativo, por medio el análisis de contenido de las normativas nacionales e internacionales relacionadas con el tema y consultas por medio de entrevista, aplicada a profesionales informantes sobre los tópicos de la investigación. A su vez, para la construcción del marco teórico, se emplea la técnica cualitativa, de modo que se hacen movimientos de pensamiento del todo a las partes y viceversa, sobre el objeto de estudio.

La investigación permite arribar al modelo pretendido y a tres hallazgos sin premeditación. Se logra construir el modelo básico de gestión para la evaluación del control interno, para que sea objetivo y de calidad.

Por último, la investigación arriba a reflexiones finales y a recomendaciones que bien pueden constituir el punto de partida, para que otros investigadores se entusiasmen con el tema y encuentren el significado para sus propias indagaciones.

CAPITULO I

EL PROBLEMA Y SU IMPORTANCIA

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

CAPÍTULO V

PATRONES, CONTRASTES, TENDENCIAS, CONCLUSIONES, PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

Normas Internacionales de Auditoría –IFAC

Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público – INTOSAI

La Ley No. 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado”.

Manual de Auditoría Gubernamental – 2009 Contraloría General de la República

Normas de Auditoría Gubernamental-2008 Contraloría General de la República

Normas Técnicas de Control Interno – 2004 Contraloría General de la República

Normativa de plazos para Ejecución del proceso de Auditoría Gubernamental-
2011 Contraloría General de la República

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Las Normas Técnicas de Control Interno refieren en su glosario de términos los siguientes:

A

AMBIENTE DE CONTROL

Se refiere a las actitudes y acciones de la Junta Directiva y la Administración en lo que respecta a la importancia del control dentro de la organización.

El ambiente de control provee la disciplina y estructura para lograr los objetivos del Sistema de Control Interno.

ANALISIS DEL DISEÑO DE SISTEMAS

Proceso mediante el que se establece la coincidencia de los Sistemas de Administración y Control diseñados y vigentes en una Entidad con un Modelo de comparación, el cual suele estar conformado por normas y criterios generalmente aceptados.

APROBACION

Implica que un nivel apropiado ha verificado y validado que la actividad o transacción está de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos.

AUDITOR

Es un individuo dentro de la Entidad a quien se le ha asignado la responsabilidad de desempeñar funciones propias de la Auditoría, conforme a las NAGUN.

AUDITORIA INTERNA

Es una función de evaluación independiente, establecida por una Entidad para examinar y evaluar su SCI como un servicio a la organización. El objetivo de una Auditoría Interna es asesorar a los miembros de la organización en el desempeño efectivo de sus responsabilidades.

Para tal fin los Auditores internos se proveen de análisis, evaluaciones, recomendaciones, consejos e información concerniente a las actividades revisadas. Los objetivos de la Auditoría Interna incluyen promover controles efectivos a costos razonables.

C

COLUSION

Es un medio comúnmente empleado para el acometimiento de irregularidades calificadas como actos fraudulentos. La colusión implica asociación de dos o más personas para causar daño a un tercero, por lo general en su patrimonio.

Se busca prevenir la colusión mediante un Sistema de Control Interno apropiado, y específicamente separando aquellas funciones que sean incompatibles.

CONTROL

Es cualquier acción tomada por la Administración para mejorar la probabilidad de que los objetivos y las metas establecidos sean alcanzados. La Administración planifica, organiza y dirige el desempeño de actividades suficientes para proveer razonable seguridad de que los objetivos y metas serán alcanzados. Entonces, el control es el resultado de una apropiada planeación, organización y dirección.

CONTROL ADECUADO

Se presenta si la Entidad ha planificado y organizado (diseñado) el control de tal forma que se provea razonable seguridad de que los objetivos y metas de la organización se alcanzarán en forma eficiente y económica.

CONTROL ADMINISTRATIVO

Control desempeñado por uno o más Administradores en cualquier nivel en una Organización. Comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente con la eficiencia de las

operaciones, la adhesión a las políticas Gerenciales y que por lo común, solo tienen que ver indirectamente con objetivos financieros.

Generalmente incluyen controles tales como los Análisis Estadísticos, Estudios de Tiempos y Movimientos, Informes de Gestión, Programas de Entrenamiento y Controles de Calidad.

CONTROL CLAVE

Es aquel control, técnica o grupo de técnicas de Control que está orientado a evitar o a detectar errores o irregularidades significativas.

CONTROL CONTABLE

También llamado Control Financiero, comprende el Plan de Organización y todos los métodos y procedimientos que tienen que ver principalmente y están relacionados directamente con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como los Sistemas de autorización y aprobación, segregación de funciones relacionadas con registros e informes concernientes a las operaciones o custodia de los activos y los controles físicos de los activos.

CONTROL EFECTIVO

Se presenta cuando la administración dirige Sistemas de tal manera que provean razonable seguridad de que los objetivos y metas serán logrados.

CONTROL FINANCIERO

Sinónimo de Control Contable.

CONTROL GERENCIAL

Sinónimo de Control Administrativo.

CONTROL INTERNO

Se define ampliamente como un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una Entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

CONTROL OPERACIONAL

Sinónimo de Control Administrativo.

CONTROLES COMPENSATORIOS

Son aquellos controles que han sido diseñados para identificar inconsistencias o disparidades que pudiesen persistir a pesar de la existencia de un control directamente relacionado con la prevención de las mismas.

Por ejemplo, la práctica de un inventario físico, (Control Compensatorio), podría identificar disparidades o faltantes que el proceso de recepción y registro del inventario no pudo identificar.

CONTROLES DE DESCUBRIMIENTO

Son acciones tomadas para descubrir y corregir eventos no deseados que pueden haber ocurrido.

CONTROLES DIRECTIVOS

Son acciones tomadas para causar o impulsar un evento que se desea.

CONTROLES PREVENTIVOS

Son acciones tomadas para evitar que ocurran eventos indeseados.

COSTO

Medida de los recursos consumidos durante un período de tiempo, relacionado directamente con la producción de un bien o la prestación de un servicio.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Es una herramienta que utilizan los Auditores para diagnosticar el diseño del Sistema de Control Interno. Básicamente consisten en listas de preguntas que implican respuestas cerradas “sí” ó “no”. Dichas respuestas sirven para establecer si una Entidad dispone de normas y otros mecanismos de control.

Las preguntas de un cuestionario de Control Interno representan el modelo de Sistema de control que el Auditor considera razonablemente suficiente para lograr los objetivos del Sistema.

E

ENTIDAD

Término utilizado genéricamente en el documento para denominar a todo el Sector Público, incluidas Empresas privadas con participación de capital público, en concordancia con el numeral 3 del Art. 155 de la Constitución Nacional y el Art. 178 de la Ley Orgánica de la CGR. En consecuencia cuando en el documento se hable de Entidad debe entenderse según aplique como los Organismos del Gobierno Nacional, integrado por todas las Entidades y Organismos que ejercen las funciones legislativa, judicial y ejecutiva, con sus Entidades y organismos adscritos o independientes, incluidas sus empresas, los Gobiernos Regionales, las Municipalidades y sus Empresas, las Entidades creadas por Ley u Ordenanza como de Derecho Público o de derecho Privado con finalidad social o pública y las Empresas o Sociedades cuyo capital esté integrado parcial o totalmente por aporte de las Entidades y

Organismos anteriormente mencionados.

EVALUACION DE RIESGOS

Es un proceso sistemático para establecer e integrar juicios profesionales acerca de la probabilidad de ocurrencia de condiciones o eventos adversos. El proceso de evaluación del riesgo debe suministrar una forma de organizar e integrar los juicios profesionales para desarrollar acciones preventivas o en todo caso una estrategia para administrar el riesgo.

F

FLUJOGRAMA

Es la representación gráfica utilizando símbolos, de la secuencia de actividades en un Sistema (proceso, operación, función o actividad).

I

IMPORTANCIA RELATIVA

Sinónimo de *Materialidad*.

INVESTIGACION

Proceso de indagación y análisis orientado a comprobar unos hechos o la responsabilidad por los mismos. La investigación es un recurso utilizado en los casos de presuntos fraudes. En tales circunstancias, este concepto, desborda las técnicas tradicionalmente utilizadas por los auditores. Por esta razón, se ha reconocido generalmente que los auditores no son investigadores de fraudes. Para poder serlo, requerirán la participación de especialistas en práctica forense, es decir en evaluaciones dactiloscópicas, grafológicas, interrogatorios, etc.

L

LIMITACION INHERENTES AL CONTROL INTERNO

Aquellas restricciones de todos los Sistemas de Control Interno. Las

restricciones se relacionan con los límites del juicio humano, la escasez de recursos y la necesidad de considerar el costo de los controles en relación con los beneficios esperados, la realidad de que puedan ocurrir fallas y la posibilidad de que la administración sobrepase los controles y/o se oponga a ellos.

M

MATERIALIDAD

Es el nivel de importancia o magnitud asignado a una transacción, evento, cuenta o problema. La materialidad siempre es relativa y requiere la aplicación del criterio profesional. Por lo tanto, no es posible establecer reglas fijas o medidas cuantitativas absolutas que puedan ser utilizadas en todos los casos.

Aunque no existe un criterio preciso para medir la materialidad, generalmente podemos decir que un estado, una cuenta o un hecho *son materiales*, cuando consideremos que tal situación puede influenciar o modificar el juicio de una persona razonable.

METAS

Son objetivos específicos de Sistemas específicos y pueden estar referidos a operaciones o programas, estándares de operación, niveles de desempeño, propósitos o resultados esperados.

Los objetivos específicos o metas para un Sistema o subsistema, deberán ser claramente definidos, medibles, alcanzables y consistentes con los objetivos generales. Además, deberá reconocerse claramente el riesgo asociado si no se alcanzan tales objetivos específicos o metas.

MONITOREO

Función que incorpora supervisión, observación y prueba de actividades y reportes apropiados sobre la responsabilidad de los individuos. El monitoreo

proporciona una verificación continua del avance en el logro de los objetivos y metas. El monitoreo es la Norma de Control Interno cuya función es mantener actualizado el Sistema.

N

NORMAS DE AUDITORIA

Parámetros de referencia sobre quién debe practicar una auditoría y cómo debe practicarla. Constituyen el soporte fundamental de la profesión de auditoría en el sentido de ofrecer a los usuarios una garantía de calidad cuando se las pone en práctica.

O

OBJETIVOS

Son pronunciamientos generales de lo que un Ente o Unidad Organizacional se propone lograr. El establecer objetivos es anterior a la selección de metas y al diseño de procedimientos necesarios para alcanzarlos.

OPERACIONES

Son los componentes básicos de los procesos de una Entidad y se refieren a las actividades recurrentes de una organización encaminados a la fabricación de productos o generación de servicios. Tales actividades pueden incluir pero no limitarse a: Mercadeo, Ventas, Producción, Compras, Recursos Humanos, Finanzas y Asistencia Gubernamental.

P

PROCEDIMIENTOS

Son los métodos para procesar las operaciones (la autorización del pago, la preparación del comprobante de egreso, etc.)

R

RIESGO

Probabilidad de que ocurra un evento no deseado. Generalmente relacionado con impedimentos para alcanzar los objetivos de una Entidad o del SCI que es parte de ella.

S

SEGURIDAD RAZONABLE

La seguridad razonable es una forma de expresar la limitación en el diseño del Sistema de Control Interno, según la cual se toman acciones costo-efectivas para prevenir o detectar oportunamente errores o irregularidades dentro de un nivel de materialidad tolerable.

Lo anterior implica que prácticamente en la generalidad de los casos, tanto en las medidas de control dentro de un Sistema de Administración es inevitable que exista algún grado de riesgo. El evitar totalmente esta exposición, posiblemente sería impráctico desde el punto de vista económico y de eficiencia operacional.

SIGNIFICATIVO

Sinónimo de *Materialidad*.

SISTEMA DE ADMINISTRACION

Es un conjunto de funciones y procedimientos combinados homogénea y metódicamente en función de Normas de Control Interno para procesar determinadas operaciones y lograr uno o varios objetivos propuestos para cada Sistema.

El proceso de diseño de Sistemas de administración comienza con el establecimiento de objetivos y metas, seguido de la conexión o correlación de actividades, documentos y personas (procedimientos) de manera tal que

operando juntos logren los objetivos y metas establecidos. Si el diseño de un Sistema es adecuado, las actividades deben ser ejecutadas como se planearon y los resultados esperados serán obtenidos.

Otros conceptos importantes:

ANÁLISIS DE SISTEMAS (ANÁLISIS SISTEMÁTICO):

El análisis de sistemas es la ciencia encargada del análisis de sistemas grandes y complejos y la interacción entre esos sistemas. Esta área se encuentra muy relacionada con la Investigación de operaciones. También se denomina análisis de sistemas a una de las etapas de construcción de un sistema informático, que consiste en relevar la información actual y proponer los rasgos generales de la solución futura. (wikipedia)

ANÁLISIS ESTRATÉGICO : En toda organización es necesario realizar un análisis estratégico lo que implica considerar un cúmulo de factores tanto externos como internos que influyen o pueden incidir sobre la estructura , el funcionamiento y la identidad de la organización .- Este análisis debe trascender la coyuntura y proyectarse a mediano y largo plazo , dado que las condiciones del entorno suelen cambiar en el transcurso del tiempo.- Para realizar éste análisis se consideran cuatro (4) factores : Fortalezas-Oportunidades-Debilidades- Amenazas (FODA)
<http://www.univalle.edu.co/plandesarrollo/4-analisis-estrategico.html>

ANEXOS

ANEXOS

- Anexo I ARTÍCULOS DE LA LEY 681 "LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO
- Anexo II PARTES DEL MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE NICARAGUA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
- Anexo III POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE DESCANSAN LAS NAGUN
- Anexo IV ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE NICARAGUA (NAGUN)-ACTUALIZADAS
- Anexo V NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
-
-

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

Arto. 3 Administración Pública. Es la que ejerce el Estado por medio de los órganos de la administración del Poder Ejecutivo, de acuerdo con sus propias normativas; la Administración de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica y de las municipalidades; también las de las instituciones gubernamentales autónomas o descentralizadas y las de las desconcentradas; y de las instituciones de creación constitucional y, en general, todas aquéllas que de acuerdo con sus normas reguladoras realizaren actividades regidas por el ordenamiento jurídico administrativo y la doctrina jurídica y, en todo caso, cuando ejercieren potestades administrativas. También incluye la actividad de los poderes legislativo, judicial y electoral en cuanto realizaren funciones administrativas en materia de personal, contratación administrativa y gestión patrimonial, así como lo establecido por la Ley No. 438, “Ley de Probidad de los Servidores Públicos”.

Arto. 9 Atribuciones y Funciones.-La Contraloría General de la República ejercerá las atribuciones y funciones que le señala la Constitución y, concretamente, las siguientes:

1. Efectuar auditorías financieras, de cumplimiento, operacionales, integrales, especiales, informática, ambientales, forense, de gestión y de cualquier otra clase en las entidades y organismos sujetos a su control, ya sea individualmente o agrupados en el sector de actividad pública objeto de la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN).
 2. Dictar políticas, normas procedimientos y demás regulaciones para:
 - a. El funcionamiento del control interno.
 - b. La práctica de la auditoría gubernamental, interna o externa, en cualesquiera de sus modalidades.
 - c. La observancia de los principios de ética profesional de los
-
-

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

funcionarios de la Contraloría General de la República y de los auditores gubernamentales; y

- d. El cumplimiento de las demás funciones que le confieren la Constitución Política de la República de Nicaragua y las leyes;
 3. Fiscalizar la realización de proyectos de inversión pública, empleando las técnicas de auditoría y de otras disciplinas necesarias para lograr el control de cada una de sus fases; cuando considere necesario podrá: Calificar, seleccionar, y contratar firmas de contadores públicos independientes profesionales para la fiscalización de dichos proyectos.
 4. Nombrar y destituir a los Auditores Internos de las Unidades de Auditorías Internas de las Entidades u Organismos de la Administración Pública, de conformidad con lo establecido en la presente Ley.
 5. Evaluar los planes y la calidad de las auditorías efectuadas por las unidades de auditoría interna.
 6. Calificar, seleccionar, registrar y autorizar la contratación de manera exclusiva, de firmas de contadores públicos independientes, para efectuar auditorías gubernamentales independientes en las Entidades y Organismos sujetos a control, y supervisar sus labores, así como evaluar el trabajo de auditoría previamente autorizado.
 7. Examinar y evaluar la correcta recaudación y manejo de los fondos públicos y llevar a cabo auditorías especiales con respecto a los ingresos, tributarios o no tributarios, de las entidades y organismos públicos, dictaminando en el caso de no existir base legal para el cobro de determinados ingresos, que se deje de recaudarlos.
 8. Examinar, evaluar y recomendar las técnicas y procedimientos de control interno incorporados en los sistemas operativos, administrativos, de información, de tesorería, presupuesto, crédito público, compras y contrataciones de bienes, obras y servicios.
-
-

**ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y
RECURSOS DEL ESTADO**

9. Ofrecer y en su caso coordinar la capacitación de los servidores públicos, en las materias de su competencia, por intermedio de su Centro de Capacitación.
 10. Evaluar y fiscalizar la aplicación de los sistemas de contabilidad gubernamental y de control de los recursos públicos.
 11. Evaluar la ejecución presupuestaria de las entidades y organismos de la Administración Pública.
 12. Formular recomendaciones para mejorar las operaciones y actividades de las Entidades y Organismos sujetos a su control.
 13. Requerir a los respectivos funcionarios y empleados que hagan efectivo el cobro de las obligaciones a favor de las Entidades y Organismos de la administración Pública, y que cumplan las que a dichas Entidades y Organismos correspondan.
 14. Establecer responsabilidades individuales administrativas, responsabilidades civiles, así como presumir responsabilidad penal.
 15. Ordenar a la máxima autoridad de la institución correspondiente, la ejecución de sanciones administrativas, o aplicarlas si fuera el caso,
 16. Remitir de inmediato a conocimiento de los tribunales de Justicia, la Procuraduría General de la República y de la Fiscalía General de la República las conclusiones y todas las evidencias acumuladas, cuando de los resultados de la investigación de auditoría se presumiera responsabilidad penal.
 17. Emitir opinión profesional sobre los estados financieros que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público presente anualmente a la Asamblea Nacional, y ponerla en conocimiento de ésta.
 18. Examinar y evaluar el registro de los Bienes del Estado que deberá ser llevado por cada una de las Entidades y Organismos de la administración pública, y velar por el adecuado control y uso de los
-
-

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

- mismos.
19. Examinar y evaluar que se lleve una debida custodia de:
Todos los documentos que acrediten posesión activa del Estado, tales como acciones, títulos de bienes inmuebles u otros documentos que acrediten garantías a favor del fisco.
Los documentos cancelados del Crédito Público, después de verificar su autenticidad.
 20. Evaluar el uso de:
Recibos fiscales que son los que deberán extender las receptorías fiscales de la República.
Los recibos de otras oficinas públicas.
 21. Examinar la incineración o destrucción de toda clase de especies fiscales, postales y monetarias.
 22. Evaluar las emisiones de bonos estatales.
 - 23.. Aplicar la Ley No. 438 “Ley de Probidad de los Servidores Públicos”.
 24. Fiscalizar toda contratación que entrañe ingresos o egresos, u otros recursos del Estado y/o de la Administración Pública; y cuando las contrataciones no se ajusten a las disposiciones legales sobre la materia se aplicará el procedimiento de denuncia de nulidad, así como la determinación de las respectivas responsabilidades a que hubiere lugar.
 25. Efectuar publicaciones especiales de la presente ley, sus reformas y regulaciones.
 26. Efectuar seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones de los informes de auditoría y a la ejecución de las responsabilidades y sanciones administrativas.
 27. Cooperar con los Órganos competentes, en lo que fuere menester, para el examen de los actos cometidos contra el patrimonio público y para la iniciación y prosecución de los juicios.
-
-

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

28. Efectuar estudios organizacionales, económicos, financieros, estadísticos y otros para conocer los resultados de la gestión administrativa y en general, la eficacia con que operan las entidades o sectores de actividad estatal sujetos a su control, sobre la base de los resultados de la Auditoría gubernamental.
 29. Contratar, cuando sea menester los servicios profesionales de especialistas y consultores para cualquier materia o asunto pertinente a sus funciones.
 30. Emitir informe previo al dictamen elaborado en el proceso de consulta a los proyectos de ley que se propusieren sobre el funcionamiento del Sistema de Control Gubernamental o del Organismo Superior de Control.
 31. Evaluar el cumplimiento de las funciones de los Entes Reguladores en materia de otorgamiento y regulación de licencias, concesiones y protección a los consumidores.
 32. Ejercer las demás competencias, atribuciones y funciones que le confieran las leyes de la República.
 33. Solicitar en los asuntos de su Competencia, directamente ante la autoridad judicial competente, el levantamiento del sigilo bancario y la presentación de documentos públicos o privados en manos de personas naturales o jurídicas de derecho público o privado cuando estas se nieguen a presentarlas de forma voluntaria.
 34. Supervisar que las entidades comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley No.621 “Ley de Acceso a la Información pública”, tengan una oficina de acceso a la información pública, que tengan en línea la información básica que debe ser difundida de oficio por estas entidades; que den respuestas a las solicitudes de información pública que se le solicite en un plazo no mayor de quince días hábiles después de recibida aquella y promover modalidades de participación ciudadana en
-
-

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

la fiscalización del patrimonio público, de conformidad con la ley de la materia.

35. En el caso de exclusiones de procedimientos, la Contraloría General de la República deberá aplicar sistema de control más riguroso para garantizar el buen uso de los bienes del Estado.

Arto. 30 Marco normativo general. Para regular el funcionamiento del sistema de control y fiscalización, la Contraloría General de la República, expedirá:

1. Normas Técnicas de Control Interno (**NTCI**), que constituyen el marco de referencia mínimo obligatorio en materia de control interno, para que la Administración Pública prepare los procedimientos y reglamentos específicos para el funcionamiento de sus Sistemas de Administración (**SA**) y las Unidades de Auditoría Interna (UAI). Igualmente estas normas sirven de instrumento de evaluación tanto del diseño como del funcionamiento de los SA y de las UAI, en función del control interno, y por consiguiente, suministra bases objetivas para definir el grado de responsabilidad de los Servidores Públicos en relación con la aplicación de las normas técnicas de control interno.
 2. Normas de Auditoría Gubernamental, local e internacional, que constituyen los principales criterios técnicos, para sistematizar la ejecución de las auditorías en la Administración Pública y garantizar la calidad del servicio. Estas normas están dirigidas específicamente a la ejecución de las auditorías identificadas en la presente Ley.
 3. Normas de control y fiscalización sobre la administración Pública, adaptadas de normas internacionales y de las emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
 4. Políticas y Manual de Auditoría Gubernamental, que sirvan de guía
-
-

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

complementaria a las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, para las actividades de auditoría interna y auditoría externa; y

5. Políticas, normativas, procedimientos, reglamentos, regulaciones, manuales generales y especializados, guías metodológicas, instructivos y demás disposiciones necesarias para la aplicación del Sistema de Control y Fiscalización y la determinación de responsabilidades.

Arto. 31 Objeto del sistema de control y fiscalización. Mediante el sistema de control y fiscalización, se definirán, establecerán y actualizarán los mecanismos de control, al igual que se examinarán, verificarán y evaluarán los ámbitos siguientes: administrativo, operativo, de gestión, legal, contable, presupuestario, financiero, patrimonial, tecnología de la información, comunicaciones y ambiental de la Administración Pública y la actuación de sus servidores.

Arto. 33 Concepto de control interno. El control interno es un proceso diseñado y ejecutado por la administración y otro personal de una entidad para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de los siguientes objetivos:

1. Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado;
2. Confiabilidad de la rendición de cuentas; y
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

El control interno está presente en la mayor parte de la administración de una entidad. Comprende los planes métodos y procedimientos utilizados para cumplir la misión, alcanzar las metas y objetivos y respaldar la gerencia basada en el desempeño. El control interno también contribuye a la defensa y protección de los activos y a la prevención y descubrimiento de errores e irregularidades. El control

ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO

interno es sinónimo de control gerencial y ayuda a la administración pública para lograr los resultados deseados mediante un efectivo manejo de sus recursos.

Arto. 34 Estructura del control interno. El cumplimiento de los objetivos del control interno descansa en la estructura del sistema, la cual se integra de los componentes siguientes:

1. Ambiente de control
2. Evaluación de riesgos
3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Monitoreo

La estructura del sistema de control interno debe basarse al menos en los siete principios que rigen a la Administración Pública siendo estos: Equidad, Ética, Eficacia, Eficiencia, Economía, Rendición de Cuentas y Preservación del Medio Ambiente.

Arto. 36 Del Control interno posterior ejercido por las Unidades de Auditoría Interna. El control interno posterior que realizarán las Unidades de Auditorías Internas de las entidades sujetas al ámbito de aplicación de esta Ley, se ejercerá mediante la Auditoría Gubernamental utilizando las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua.

Arto. 37 Concepto de control externo. El control externo comprende la vigilancia, inspección y fiscalización ejercida por los órganos competentes de control y fiscalización sobre las operaciones y actividades de las entidades de la Administración Pública, a través de la auditoría gubernamental.

**ARTÍCULOS DE LA LEY 681 “LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA
GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA DE CONTROL DE LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y FISCALIZACIÓN DE LOS BIENES Y
RECURSOS DEL ESTADO**

El control externo es independiente, competente e imparcial y en cualquier momento puede examinar las operaciones o actividades ya realizadas por las entidades de la administración pública.

El control externo tiene la finalidad de:

1. Determinar el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias o demás normas aplicables a las operaciones;
2. Determinar el grado de observancia de las políticas prescritas en relación con el patrimonio y la salvaguarda de los recursos de las entidades;
3. Establecer la medida en que se hubieran alcanzado las metas y objetivos;
4. Verificar la exactitud y sinceridad de su información presupuestaria, financiera, administrativa y de gestión.
5. Evaluar la eficiencia, eficacia, economía, calidad de sus operaciones, con fundamento en índices de gestión, de rendimientos y demás técnicas aplicables; y
6. Evaluar el sistema de control interno y formular las recomendaciones necesarias para mejorarlo.

Arto. 40 Del control externo de la Contraloría General de la República delegado a Firmas de Contadores Públicos Independientes. El control externo que realizará la Contraloría General de la República mediante la delegación de cualquier tipo de auditoría a Firmas de Contadores Públicos Independientes, se ejercerá mediante la auditoría gubernamental utilizando las normas de auditoría gubernamental, local e internacional, así como las normas internacionales de auditoría emitidas por los organismos rectores de las Entidades de Fiscalización Superior y de la profesión contable.

**PARTES DEL MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE NICARAGUA
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

PARTE I- CRITERIOS BÁSICOS

PARTE II AUDITORÍA FINANCIERA,

PARTE III AUDITORIA OPERACIONAL-

PARTE IV AUDITORIA INTEGRAL,

PARTE V AUDITORÍA ESPECIAL,

PARTE VI AUDITORÍA AMBIENTAL,

PARTE VII AUDITORÍA DE OBRAS PÚBLICAS,

PARTE VIII AUDITORÍA INFORMÁTICA,

PARTE IX AUDITORÍA FORENSE,

PARTE X GUIA DE EVALUACIÓN CONTROL INTERNO,

PARTE XI GUIA DE EVALUACIÓN UAI,

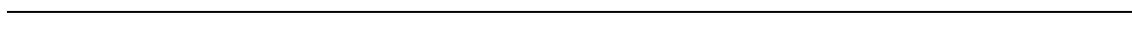
PARTE XII GUIA DE EVALUACIÓN INFORMES DE FIRMAS,

PARTE XIII GUIA DE AUDITORÍA MUNICIPAL,

PARTE XIV GUIA DE EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO,

PARTE XV GUIA DE AUDITORIA DE DEUDA PÚBLICA,

PARTE XVI GUIA DE AUDITORIA MÉDICA



**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Aprobada el 16 de Febrero del 2012 Publicada en La Gaceta No 74 del 24 de Abril del 2012 Contraloría General de la República. El Consejo Superior de la Contraloría General de la República

CONSIDERANDO

I

Que la Constitución Política de la República de Nicaragua en su Artículo 154 dispone que la Contraloría General de la República es el Organismo Rector del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado.

II

Que la Ley Orgánica de la Institución, rectora del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado, en el Título II, Capítulo II, Art. 9, Numeral 2), le corresponde como atribución y función de la Contraloría General de la República dictar políticas, normas, procedimientos y demás regulaciones.

III

Que el Art. 30, Numeral 5) de la Ley Orgánica de este Ente Fiscalizador, establece que la Contraloría General de la República expedirá Políticas, Normativas, Procedimientos, Reglamentos, Regulaciones, Manuales Generales y Especializados, Guías Metodológicas, Instructivos y demás disposiciones necesarias para la aplicación del Sistema de Control y Fiscalización y la determinación de Responsabilidades.

**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

IV

Que por lo anterior, se hace necesario normar los plazos de ejecución del Proceso de Auditoría Gubernamental, con la finalidad de realizar los trabajos de control y fiscalización de manera efectiva, eficiente y económica.

POR TANTO

En Sesión Ordinaria Número Setecientos Sesenta y Nueve (769) de las nueve de la mañana del día dieciséis de febrero del año dos mil doce, el Consejo Superior por unanimidad de votos y en uso de las facultades que les confieren la Constitución Política de Nicaragua y la Ley No. 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Publicada en La Gaceta, Diario Oficial, Número Ciento Trece del dieciocho de junio de dos mil nueve, emite la siguiente Normativa denominada:

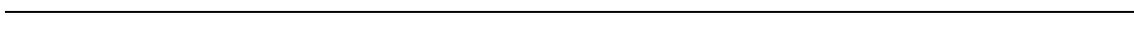
Normativa de Plazos para Ejecución del Proceso de Auditoría Gubernamental”

CAPÍTULO I

Objetivos

Objetivo General

Artículo 1.- La presente Normativa tiene por objeto el establecimiento del marco general que regula los tiempos para cada fase del proceso de Auditoría Gubernamental que efectúa la Contraloría General de la República o las Unidades de Auditoría Interna en las entidades y organismos del sector público.



**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Objetivos Específicos

Artículo 2. - Los Objetivos Específicos persiguen:

- 1) Estandarizar los tiempos para cada fase del proceso de Auditoría Gubernamental que realice la Contraloría General de la República y las Unidades de Auditoría Interna, con el fin de ejecutar los trabajos de fiscalización de manera efectiva, eficiente y económica.

- 2) Contar con una Normativa que permita a los (as) Auditores (as) Gubernamentales y Servidores Públicos, desarrollar Auditorías Gubernamentales en cualesquiera de sus modalidades con base a los tiempo establecidos para su ejecución.

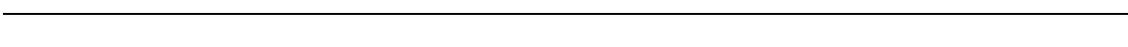
CAPÍTULO II

Base Legal

Artículo 3.- La práctica de la Auditoría Gubernamental ejercida por la Contraloría General de la República y las Unidades de Auditoría Interna en las Entidades y Organismos de la Administración Pública se sustentan en:

a) La Constitución Política de Nicaragua en su artículo 154, establece: “La Contraloría General de la República es el Organismo Rector del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado”. De igual forma la misma Carta Magna en su Arto. 157 dispone que La Ley determinará la organización y funcionamiento de la CGR.

b) Ley No 681, Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y



**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Recursos del Estado, aprobado el 26 de Marzo de 2009, Publicada en La Gaceta, Diario Oficial, No 113 del 18 de junio de 2009.

c) Normas de Auditoría Gubernamental, 2da. Edición, Publicada en Noviembre de 2008 y en vigencia a partir de Diciembre de 2009.

d) Manual de Auditoría Gubernamental, julio de 2009.e) Normativa y Procedimiento Administrativo para la Determinación de Responsabilidades, aprobado en Sesión Ordinaria No 686 del tres de junio del 2010.

CAPITULO III

Ámbito de Aplicación

Ámbito de Aplicación

Artículo 4.- El ámbito de aplicación de esta normativa se extiende a todos (as) los (as) Servidores (as) Públicos (as) de la Contraloría General de la República y de las Unidades de Auditoría Interna que desarrollan trabajos de Auditoría Gubernamental en cualquiera de sus modalidades, en las Entidades y Organismos del Sector Público.

CAPÍTULO IV

Divulgación, Uso y Cumplimiento

Divulgación

Artículo 5.- Es obligación del Responsable de la Dirección General de Auditoría, divulgar y dar a conocer el contenido de la presente Normativa a todos (as) los

**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

(as) Servidores (as) Públicos (as) que ejerzan funciones o participen en los procesos de Auditoría Gubernamental.

Uso y Cumplimiento

Artículo 6.- Corresponde a los (as) Servidores (as) Públicos (as) de la Dirección General de Auditoría y de las Unidades de Auditoría Interna de la Administración Pública, implementar lo aquí dispuesto y responder por el debido uso, aplicación y cumplimiento de la presente Normativa.

CAPÍTULO V

Plazos

Artículo 7.- El plazo máximo establecido para la ejecución de la Auditoría Gubernamental que comprende las dos etapas (Técnico y Contencioso) oscila entre noventa y ocho (98) y ciento ocho (108) días hábiles, desglosados de la siguiente manera:

a) El Equipo de Auditoría contará con diez (10) días hábiles para la elaboración y ejecución de la Planeación Preliminar y Credencial para aquellas auditorías a entidades pequeñas y no complejas, y de quince (15) días para auditorías complejas.

b).Cincuenta (50) días hábiles para la ejecución de la Auditoría y elaboración del Informe Preliminar en entidades pequeñas, y de sesenta (60) días para auditorías complejas y voluminosas. Este tiempo incluye la revisión al Informe Preliminar por parte del Auditor Supervisor.

c) Para la revisión, Control de Calidad y Cierre de Puntos de los Informes Preliminares de Auditoría, el plazo será de:

-Responsable de Departamento Cinco (5) días hábiles.

**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

-Responsable de Dirección Especifica Cinco (5) días hábiles.

d).Para la etapa de lo Contencioso se contará con veintiocho (28) días hábiles, conforme lo establece la Normativa y Procedimientos Administrativos para la Determinación de Responsabilidades.

Artículo 8.- Estos plazos podrán ser prorrogables cuando el alcance y complejidad de la auditoría lo justifiquen, debiendo ser rigurosamente sustentados. Esta prórroga debe ser autorizada por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República. De igual manera para el caso de las Unidades de Auditoría Interna.

Artículo 9.- La Dirección Aun General de Auditoría deberá informar mensualmente al Consejo Superior, el grado de avance de Auditoría Gubernamental.

CAPÍTULO VI

Supervisión y Asistencia Técnica

Supervisión

Artículo 10. – El trabajo desarrollado por cada uno de los miembros del Equipo de Auditoría, debe ser supervisado para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la Auditoría Gubernamental y la calidad del trabajo.

Responsabilidad y Periodicidad de la Supervisión.

Artículo 11.- Le corresponderá al Auditor Supervisor, programar las visitas de supervisión en el campo de trabajo, para lo cual deberá considerar el número de auditorías acreditadas, la complejidad y el grado de avance. Dicha supervisión no será más de dos (2) días hábiles por semana en una misma Entidad, debiendo dejar constancia de ello en los papeles de trabajo, así como de la programación.

**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Artículo 12.- En el caso de las Entidades/Municipios que por su lejanía sean de difícil acceso, la supervisión será realizada una (1) vez al mes, disponiendo como máximo de cinco (5) días hábiles por cada auditoría, incluyendo tiempo de movilización.

Asistencia Legal:

Artículo 13.- El Asesor Legal contará con tres (3) días hábiles a partir de recibida la solicitud, para dar respuesta a las consultas efectuadas por los Auditores.

Asistencia Técnica:

Artículo 14.- La inspección de los proyectos será realizada “in situ” por el Ingeniero de Soporte Técnico, en un período de uno (1) a cinco (5) días hábiles; prorrogados por cinco (5) días hábiles más, previa autorización del Responsable de Departamento. En el caso de aquellas inspecciones en entidades y municipios lejanos el plazo señalado no incluirá el tiempo de movilización.

Artículo 15.- Los resultados de la inspección y/o evaluación serán incorporados en un Informe Técnico en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles después de efectuada la operación. Durante este tiempo de cinco (5) días hábiles, deberá conformar Expediente de los Papeles de Trabajo de la evaluación realizada.

CAPÍTULO VII

Procedimiento para la Solicitud de Información

Artículo. 16.- Para la Solicitud de Información en la Entidad/ Municipio sujeto(a) de Auditoría, se establece el siguiente procedimiento:

**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

1. En los requerimientos de información que realice el Auditor en el proceso de ejecución de la Auditoría Gubernamental, señalará un plazo de tres (3) días hábiles para su entrega.
2. En caso de no ser efectiva la entrega de la información solicitada por el Auditor, el Responsable de la Dirección General de Auditoría o en su defecto el Sub-Responsable de la DGA, remitirá solicitud dando un plazo de tres (3) días hábiles para su entrega, previniendo el establecimiento de responsabilidad.
3. De persistir la negativa del funcionario, el requerimiento será suscrito por el Presidente del Consejo Superior de la CGR, previniendo el establecimiento de responsabilidad en caso de no ser atendida dicha solicitud en un plazo no mayor de tres (3) días hábiles; y que se solicitará el apremio corporal por conducto de la autoridad judicial.
4. Vencido el plazo y de no ser atendido el requerimiento, se dará inicio al proceso administrativo para el establecimiento de responsabilidad, todo de conformidad con la Normativa y Procedimiento Administrativo para la Determinación de Responsabilidades.
5. Si la negativa de la información paraliza en su totalidad el alcance de la auditoría, el Responsable de la Dirección General de Auditoría informará al Consejo Superior sobre la situación del caso y autorizará al equipo de auditoría realizar el levantamiento de campo.

CAPÍTULO VIII

Del Control de Calidad del Informe Preliminar

Responsabilidad y Plazos:

Artículo 17.- Se realizará el Control de Calidad de los Informes Preliminares de Auditoría, de conformidad a las posiciones jerárquicas y funcionales establecidas en la Institución.

**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Artículo 18.- Una vez obtenidos los resultados conclusivos de la parte contenciosa, el Coordinador Jurídico los remitirá junto con los Papeles de Trabajo al Responsable de la Dirección Especifica para su incorporación al Informe Preliminar; para ello contarán con un plazo de tres (3) días hábiles. Vencido el mismo, se remitirán el Informe junto con el Proyecto de Resolución al Responsable de la Dirección General de Auditoría para su revisión y posterior envío al Consejo Superior.

Artículo 19.- Para el cierre de puntos de revisión, si el caso lo amerita, se dispondrá como máximo de tres (3) días hábiles en cada una de las instancias correspondientes.

Artículo 20.- La revisión del Informe por parte de la Coordinación Jurídica se registrará conforme la Normativa y Procedimiento para la Determinación de Responsabilidades, cuando los resultados de la Auditoría así lo indiquen.

CAPÍTULO IX

Disposiciones Finales

Período Auditable

Artículo 21.- Esta Normativa es aplicable para las Auditorías indistintamente su tipo -con periodo auditable de un año.

Artículo 22.- En el caso de las Auditorías Gubernamentales donde el período auditable sea mayor a un año, los plazos de ejecución se ampliarán en un treinta por ciento (30%) debiendo justificarse en la Fase de Planeación, pudiendo ampliar estos términos por disposición del Consejo Superior de la Contraloría General de la República.

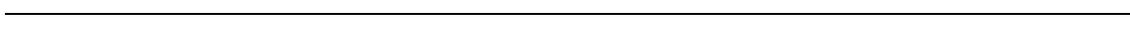
**NORMATIVA DE PLAZOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROCESO DE
AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

Publicación

Artículo 23.- La presente Normativa ha sido emitida por el Consejo Superior, y será aplicada, modificada o actualizada cuando así lo considere esta instancia y/o a solicitud del Responsable de la Dirección General de Auditoría, cuando lo considere necesario. Entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en cualquier medio de comunicación social, sin perjuicio de su posterior publicación en La Gaceta, Diario Oficial.

Comuníquese y publíquese. Dado en la Ciudad de Managua a los dieciséis días del mes de febrero del año dos mil doce. DR. GUILLERMO ARGÜELLO POESSY; Presidente del Consejo Superior. LIC. LUIS ÁNGEL MONTENEGRO E; Vice-Presidente del Consejo Superior. DR. JOSÉ PASOS MARCIACQ; Miembro Propietario del Consejo Superior. DR. LINO HERNÁNDEZ TRIGUEROS; Miembro Propietario del Consejo Superior. LIC. FULVIO ENRIQUE PALMA MORA; Miembro Propietario del Consejo Superior.

Nota: La publicación de ésta Normativa se efectuó el 24 de abril de 2012 en el Diario Oficial La Gaceta No.74



ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE NICARAGUA (NAGUN)-ACTUALIZADAS

Introducción

Postulados Básicos

1. Normas Generales aplicables al Auditor
 - 1.1 Independencia y Objetividad
 - 1.2 Capacidad Profesional
 - 1.3 Responsabilidad y Cuidado Profesional
 - 1.4 Control de Calidad
 - 1.50 Participación de profesionales y/o especialistas

 2. Normas Generales del Trabajo de Auditoría
 - 2.1 Planificación
 - 2.2 Planeación Específica
 - 2.20 - A Planeación previa
 - 2.20 – B Comprensión y evaluación del control interno
 - 2.20 – C Revisión de información procesada en medios
 - 2.20 - D Evaluación y calificación del riesgo de auditoría
 - 2.3 Supervisión de la auditoría
 - 2.4 Programas de auditoría
 - 2.50 Normas sobre Ejecución del trabajo
 - 2.50 – A Evidencia suficiente, competente y pertinente
 - 2.50 - B Archivo de papeles de trabajo
 - 2.6 Carta de salvaguarda o representación
 - 2.7 Debido Proceso de Auditoría
 - 2.8 Informes
 - 2.9 Seguimiento a recomendaciones

 3. Normas de Auditoría Financiera y de Cumplimiento
 - 3.10 Planeación de la auditoría
 - 3.10 - A Planeación Específica
 - 3.10 – B Cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias
 - 3.10 – C Programas de auditoría
-
-

**ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE
NICARAGUA (NAGUN)-ACTUALIZADAS**

- 3.20 Ejecución del trabajo
 - 3.20 – A Evidencia suficiente, competente y pertinente
 - 3.20 – B Archivo de papeles de trabajo
 - 3.30 Informe y Comunicación de resultados
 - 3.30 - A Contenido del informe de auditoría financiera
 - 3.30 - B Dictamen sobre los estados financieros
 - 3.30 - C Oportunidad del informe de auditoría.

 - 4. Normas de Auditoria Operacional
 - 4.10 Estudio y planeación
 - 4.10 - A Plan de Auditoría Operacional
 - 4.10 - B Comprensión y evaluación de los controles internos administrativos
 - 4.10 - C Programas de Auditoría
 - 4.20 Examen detallado de áreas críticas
 - 4.20 - A Evidencia suficiente, competente y pertinente
 - 4.30 Informe y comunicación de resultados
 - 4.30 - A Cualidades en la presentación del informe
 - 4.30 - B Distribución de los informes

 - 5. Normas de Auditoria Integral
 - 5.1 Planeación Específica
 - 5.2 Ejecución del trabajo
 - 5.3 Informe de Auditoria

 - 6. Normas de Auditoria Especial
 - 6.10 Planeación de la auditoría
 - 6.10 - A Planeación Específica
 - 6.10 – B Cumplimiento legal y reglamentario
 - 6.10 – C Comprensión y evaluación del control interno
-
-

**ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE
NICARAGUA (NAGUN)-ACTUALIZADAS**

- 6.10 - D Programas de Auditoría
- 6.20 Ejecución detallada del trabajo
 - 6.20 –A Evidencia suficiente, competente y pertinente
 - 6.20 – B Archivo de papeles de trabajo
- 6.30 Informe y comunicación de resultados
 - 6.30 - A Informe de auditoría especial
 - 6.30 - B Comunicación de resultados
 - 6.30 - C Distribución del informe

- 7. Normas de Auditoria Ambiental
 - 7.10 Planeación de la Auditoría
 - 7.10 – A Programas de Auditoria
 - 7.20 Ejecución detallada del trabajo
 - 7.30 Informes de Auditoria

- 8. Normas de Auditoria Forense
 - 8.10 Planeación
 - 810 - A Programas de Auditoria
 - 8.20 Evidencias de auditoria
 - 8.30 Informe de auditoría

- 9. Normas de Auditoria de Obras Públicas
 - 9.10 Planeación
 - 9.20 Ejecución de Auditoria
 - 9.30 Informes de Auditoria
- 10. Planeación
 - 10.10 – A Programas de Auditoria
- 10.2 Ejecución del Trabajo
- 10.3 Informe de Auditoria

III. Glosario de Términos

**ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE
NICARAGUA (NAGUN)-ACTUALIZADAS**

IV. Siglas Utilizadas

Bibliografía

APENDICE

1.NAGUN 2001 – Nota práctica para la Norma de Auditoría Gubernamental
“NAGUN 2.70 Debido proceso de Auditoría”

2.NAGUN 7001 – Nota práctica de orientaciones para la Auditoría de la
ejecución presupuestaria.



**POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE
DESCANSAN LAS NAGUN**

B.- POSTULADOS BÁSICOS

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

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

1. Control interno, responsabilidad de la administración

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

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

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

2. Obligatoriedad de rendir cuentas y acceso a la información

Las personas que administran o custodian recursos de las entidades públicas tienen la obligación ineludible de rendir cuentas en el tiempo y forma, de acuerdo

**POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE
DESCANSAN LAS NAGUN**

a lo establecido en las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables.

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

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

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

4. Presunción de probidad.

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

**POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE
DESCANSAN LAS NAGUN**

5. Orientación prospectiva y positiva de la auditoría gubernamental.

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

6. Importancia relativa

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

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

7. Criterios de medición

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

POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE DESCANSAN LAS NAGUN

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

8. Función de la auditoría gubernamental

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

9. Comunicación con el auditado

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

C.- AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

1. Definición

La auditoría gubernamental consiste en un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones u actividades o de ambas a la vez, practicado con

**POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE
DESCANSAN LAS NAGUN**

posterioridad a su ejecución, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

2. Objetivos

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

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

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

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

- a) Evaluar si las operaciones de las instituciones u organismos públicos han sido eficientes, eficaces y económicas (auditorías operacional e integral)

 - a) Opinar sobre si los estados financieros de las entidades públicas La auditoría de estados financieros tiene por objetivo determinar si los estados financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación
-
-

**POSTULADOS BÁSICOS (PRINCIPIOS FUNDAMENTALES) EN QUE
DESCANSAN LAS NAGUN**

financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad gubernamental, o en ausencia de éstos, con las Normas Internacionales de Información Financiera, o con una base general de contabilidad que no sean los PCGA, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

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

Tabla de Abreviaturas

Abreviatura	Significado
CGR	: Contraloría General de la República
LOCGR	: Ley Orgánica de la Contraloría General de la República
MAG	: Manual de Auditoría Gubernamental
NAGUN	: Normas de Auditoría Gubernamental
NTCI	: Normas Técnicas de Control Interno
COSO	: Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Tabla de Figuras

<u>Figura No.</u>	<u>Nombre de la Figura</u>
Figura No.1	Fases de la Auditoría Gubernamental
Figura No. 2	Proceso de Planeación de la Auditoría Gubernamental
Figura No.3	Estructura del Control Interno
Figura No.4	Relación entre COSO y COSO II (COSO ERM)

Tabla de Cuadros

<u>Tabla No.</u>	<u>Nombre de la Figura</u>
Tabla No.1	Cuestiones planteadas en la entrevista

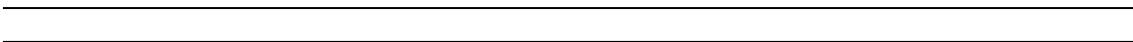
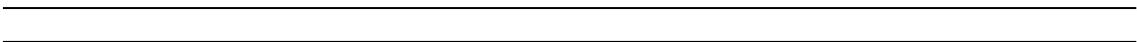


Tabla de Gráficos

<u>Gráfico No.</u>	<u>Nombre de la Figura</u>
Gráfico No.1	Resultados de la entrevista



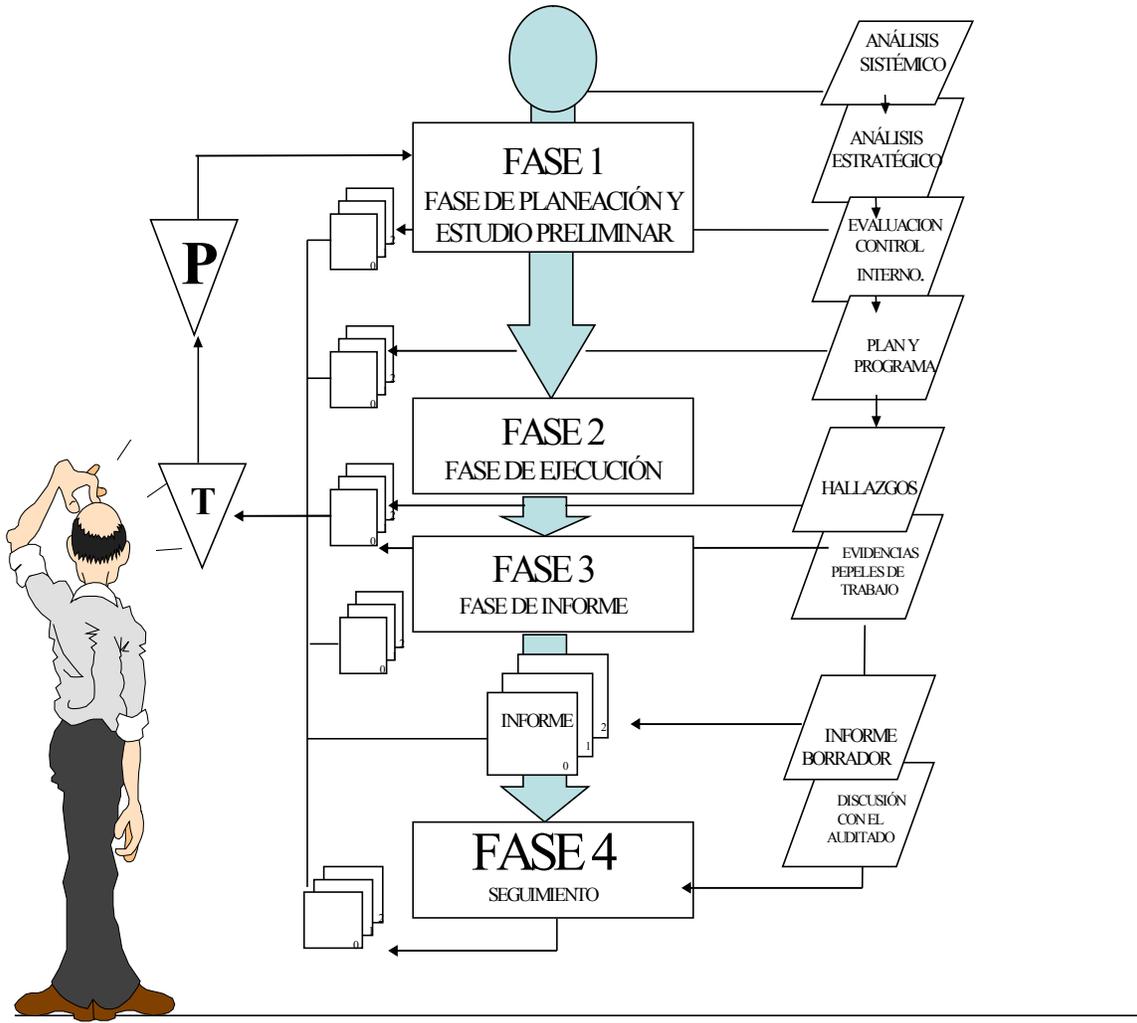


Fig. No. 1 Fases de la Auditoría

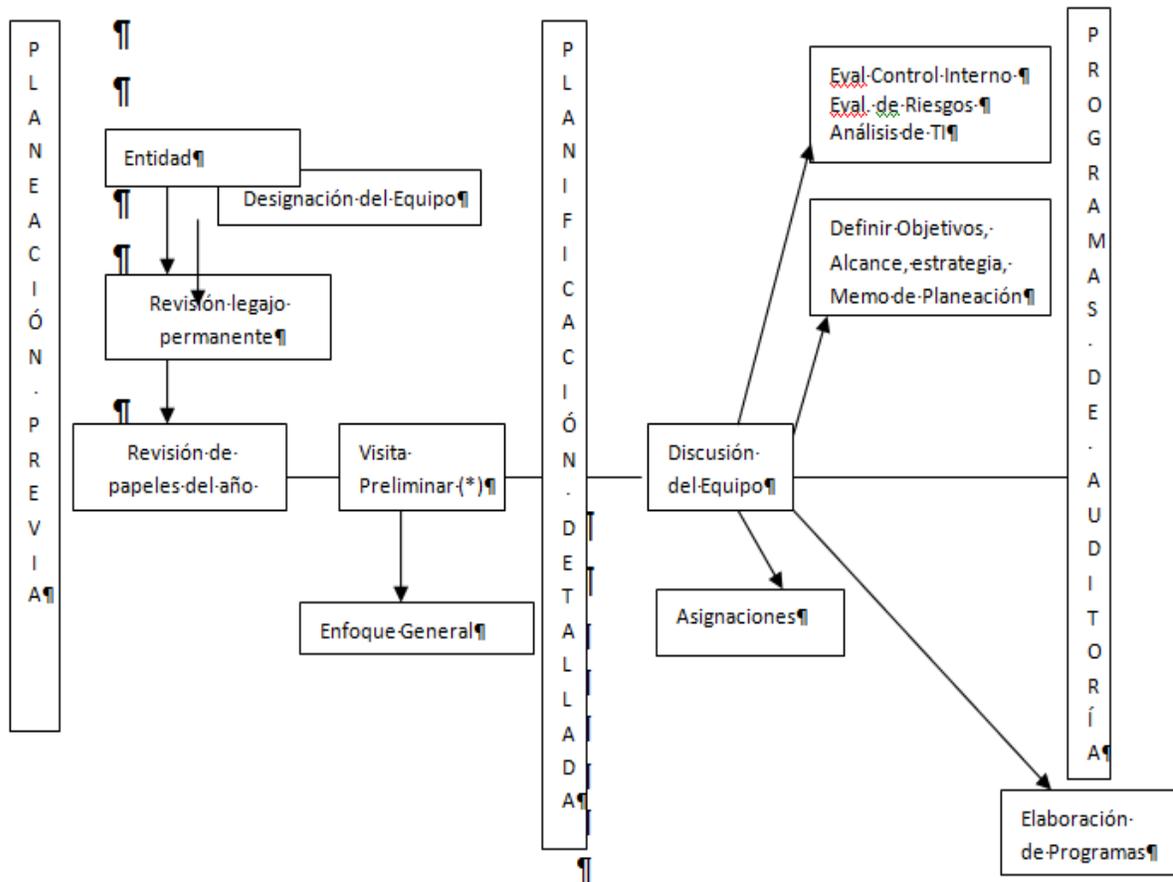


Fig. 2 Proceso de planeación de la Auditoría Gubernamental

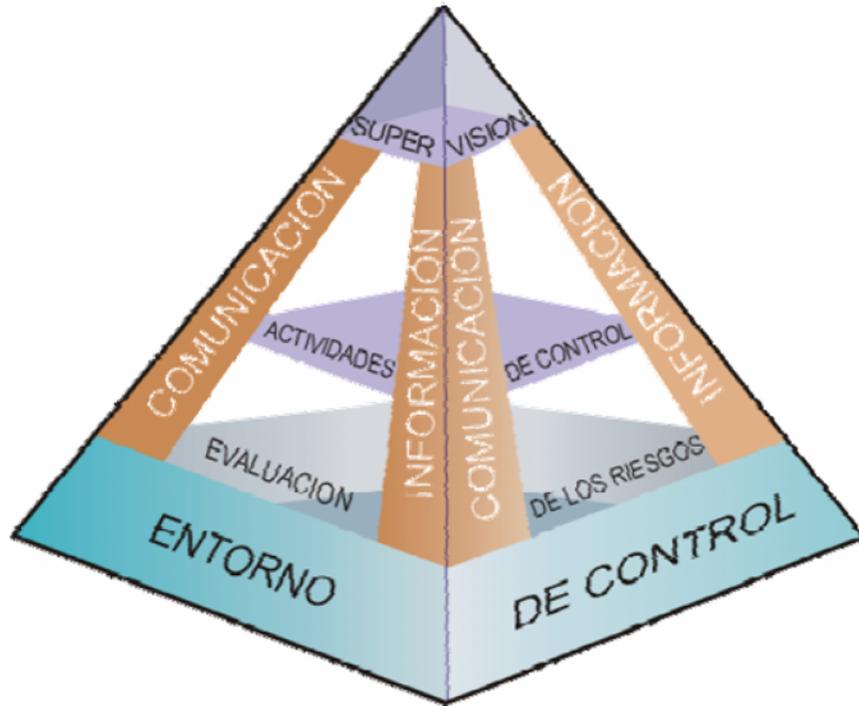


Fig. No.3 Componentes del COSO

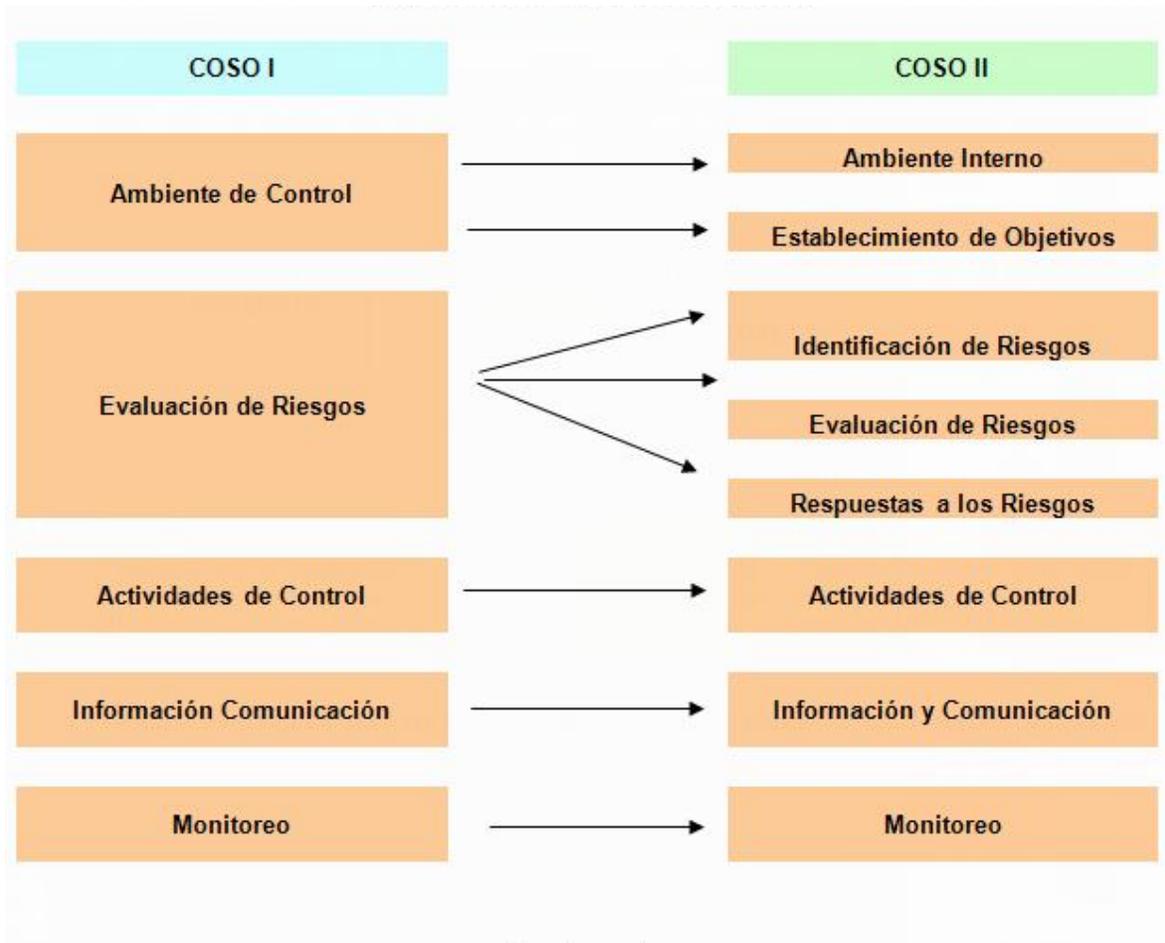
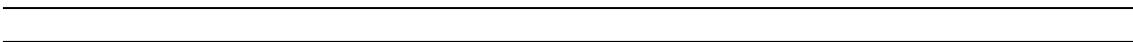


Figura No. 4 Relación entre COSO I y COSO II

Cuestiones	Porcentajes
Control Interno	100.00%
La Evaluación del Control Interno es importante	100.00%
Cuestionarios	67.00%
Cuestionarios mas otro proceso	13.00%
Cuestionario en Base a COSO	0.00%
Afecta la Normativa de Ejecución de Plazos	100.00%

I

Tabla No. 1 Cuestiones planteadas en la entrevista



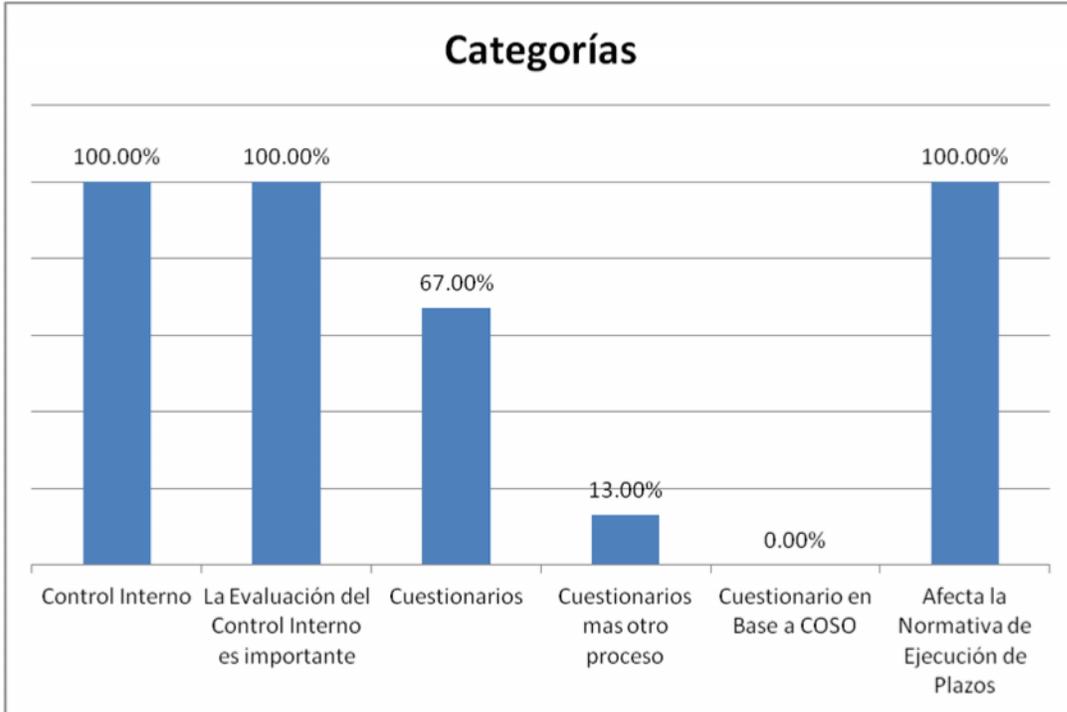


Gráfico No.1 Resultados de la entrevista

1.1 Introducción

La Administración Pública está sujeta al cumplimiento de las regulaciones aplicables, siendo la Contraloría General de la República la Entidad Superior de Control, siendo regulado sus deberes, funciones y atributos en el **Artículo No. 9 “Atribuciones y Funciones”** de la **Ley 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado”**, en la que se le mandata instituir el Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado, a fin de examinar, comprobar y evaluar la debida utilización de los fondos y bienes del Estado, de acuerdo con los objetivos institucionales de la administración pública.(Anexo I)

La Administración Pública es la que ejerce el Estado por medio de los órganos de la administración del Poder Ejecutivo, de acuerdo con sus propias normativas; la Administración de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica y de las municipalidades; también las de las instituciones gubernamentales autónomas o descentralizadas y desconcentradas; y de las instituciones de creación constitucional y, en general, todas aquéllas que de acuerdo con sus normas reguladoras realizaren actividades regidas por el ordenamiento jurídico administrativo y la doctrina jurídica y, en todo caso, cuando ejercieren potestades administrativas. También incluye la actividad de los poderes legislativo, judicial y electoral en cuanto realizaren funciones administrativas en materia de personal, contratación administrativa y gestión patrimonial, así como lo establecido por la **Ley No. 438, “Ley de Probidad de los Servidores Públicos”**. (**Arto. 3 “Administración Pública”, LOGR, página 1**) (Anexo I).

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.

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.

Los responsables de llevar a cabo Auditorías Gubernamentales se categorizan de la siguiente manera:

- a) Auditores Gubernamentales de la Contraloría General de la República, éstos auditores efectúan lo que se llaman Auditorías Externas, porque no es una estructura de la Entidad Estatal. (**Arto. 37 de la LOCGR, página 24**). (Anexo I)
- b) Auditores Gubernamentales de la Institución Gubernamental, ellos efectúan lo que se conoce como Auditorías Internas. (**Arto. 36 “Del Control Interno Posterior Ejercido por las Unidades de Auditoría Interna”, LOCGR, página 24**). (Anexo I)
- c) Auditores de las Firmas de Contadores Públicos Autorizados, únicamente por medio de la delegación expresa del Consejo Superior de la Contraloría General de la República de Oficio o a solicitud de las Entidades y organismos de la administración pública; sin embargo cuando en el curso de la auditoría gubernamental delegada a la firma de contadores públicos independientes, ésta encontrará situaciones que puedan generar responsabilidades, las notificará de forma inmediata y exclusiva a la Contraloría General de la República. Si de los hechos informados, la Contraloría General de la República aprueba la realización de una auditoría especial, la firma no será responsable de ésta, pero deberá colaborar en la realización de la misma. (**Arto. 40 “Del Control Externo de la CGR Delegado a Firmas de Contadores Públicos Independientes”, LOCGR, página 26**). (Anexo I)

Para regular el funcionamiento del sistema de control y fiscalización, de acuerdo a la **Ley 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado”** establece

que la Contraloría General de la República, expedirá el marco normativo general básico, sobre el cual descansará la estructura de control interno de la Institución, como son: (**Arto. 30 “Marco Normativo General” de la LOCGR página 21 y 22**). (Anexo I)

1. Normas Técnicas de Control Interno (**NTCI**).
2. Normas de Auditoría Gubernamental, local e internacional.
3. Normas de control y fiscalización sobre la administración Pública, adaptadas de normas internacionales y de las emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
4. Políticas y Manual de Auditoría Gubernamental, que sirvan de guía complementaria a las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua.
5. Políticas, normativas, procedimientos, reglamentos, regulaciones, manuales generales y especializados, guías metodológicas, instructivos y demás disposiciones necesarias.

La **Ley 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado”** en su **Arto. 31 “Objeto del Sistema de Control y Fiscalización”** (página 22), refiere que mediante el sistema de control y fiscalización, se definirán, establecerán y actualizarán los mecanismos de control, al igual que se examinarán, verificarán y evaluarán los ámbitos siguientes: administrativo, operativo, de gestión, legal, contable, presupuestario, financiero, patrimonial, tecnología de la información, comunicaciones y ambiental de la Administración Pública y la actuación de sus servidores. (Anexo I).

En el año 2009, la Contraloría General de la República actualizó el **Manual de Auditoría Gubernamental (MAG)** el cual consiste en 17 partes (Anexo II). En la Parte I **Criterios Básicos**, literal B, se establecen los postulados básicos que constituyen los principios fundamentales en que descansan las Normas de Auditoría Gubernamental (**NAGUN**); los postulados básicos de auditoría gubernamental de Nicaragua son los siguientes: (**MAG página 9-13**). (Anexo III)

1. Control interno, responsabilidad de la administración.

2. **Obligatoriedad de rendir cuentas y acceso a la información.**
3. **Obligatoriedad de rendir cuentas y acceso a la información.**
4. **Obligatoriedad de las normas de auditoría gubernamental de Nicaragua (NAGUN).**
5. **Presunción de probidad.**
6. **Orientación prospectiva y positiva de la auditoría gubernamental.**
7. **Importancia relativa.**
8. **Criterios de medición.**
9. **Función de la auditoría gubernamental.**
10. **Comunicación con el auditado.**

Los postulados 1 y 2 se encuentran relacionados al actuar del funcionario público en cuanto a su responsabilidad del establecimiento del control interno y la obligatoriedad de rendir cuentas; los postulados restantes orientan el ejercicio del auditor.

Las **Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN, Noviembre 2008)** son de aplicación obligatoria para los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, se caracterizan por ser flexibles, permitiendo su adaptabilidad y actualización, de ser necesario; así como servir de estándares para ponderar la eficiencia y efectividad de la auditoría. (**NAGUN 2da. Edición página 10**). Las **NAGUN** se estructuraron para los diferentes tipos de auditoría que realiza la Contraloría General de la República. (Anexo IV)

Las **NAGUN** establecen los criterios técnicos fundamentales para la ejecución de las auditorías en el Sector Público los cuales serán desarrollados de manera específica en el **Manual de Auditoría Gubernamental (MAG)**, así como en otras guías y documentos normativos especializados, aprobados por el Consejo Superior de la Contraloría General de la República. Las **NAGUN** están estructuradas y preparadas para la ejecución de auditorías específicas, por lo que los criterios referidos a la planeación estratégica, gerencia y otros aspectos administrativos de la auditoría serán materia de otros documentos. (**NAGUN 2da. Edición página 11**).

En ausencia de **NAGUN** para evaluar determinadas situaciones, debe recurrirse a las normas emitidas por organismos internacionales reconocidos en el desarrollo normativo, según el tipo de auditoría. (**NAGUN 2da. Edición página 11**).

La importancia que la organización en sus diferentes niveles le asigna a la Evaluación del Control Interno en una Auditoría Gubernamental se evidencia en los tiempos asignados a ésta actividad, así como se diseña, así como de la estrategia que se desarrolle para dicha actividad, son elementos que afectan positiva o negativamente en dicha evaluación.

El primero de diciembre de 2004, la Contraloría General de la República publicó en el Diario Oficial (**La Gaceta No. 234**), la actualización de las **Normas Técnicas de Control Interno (NTCI)** y su Apéndice I publicado en éste Diario en fecha dos de diciembre de 2004; éstas constituyen el marco de referencia mínimo obligatorio en materia de control interno, para que la Administración Pública efectúe los ajustes y diseños necesarios en sus Sistemas de Administración (**SA**) y en las Unidades de Auditoría Interna (**UAI**), a fin de que se articulen a la Ley 681 y a las **NTCI**. (**4.2 Responsabilidades del Sector Público, NTCI, Gaceta 234, página 5**)

Estas normas sirven de instrumento de evaluación tanto del diseño como del funcionamiento de los Sistemas de Administración y de las Unidades de Auditoría Interna, en función del control interno, y por consiguiente, suministra bases objetivas para definir el grado de responsabilidad de los Servidores Públicos en relación con la aplicación de las normas técnicas de control interno.

La importancia de investigar los componentes fundamentales de dirección para la evaluación del control interno, radica en que permite el progreso de la técnica aplicada por los auditores en dicha evaluación.

Esta investigación se propone revelar si la evaluación del control interno es efectuada por los auditores de acuerdo a las normativas establecidas y las problemáticas que se enfrentan en ésta etapa de la auditoría.

1.2 Antecedentes del problema de investigación

En las versiones anteriores a la Maestría de Auditoría Integral en Universidad Politécnica (UPOLI), no se han llevado a cabo investigaciones relacionados a la importancia de la Evaluación de Control Interno en la Auditoría Gubernamental; ya que no se han presentado recomendaciones ante la Contraloría General de la República sobre la aplicación de éste procedimiento, y que permita evaluar enfoques de investigaciones anteriores.

Para poder expresar una opinión sobre los controles internos, el auditor gubernamental debe efectuar un entendimiento de la Institución a auditar y realizar pruebas de control para verificar las respuestas obtenidas.

La Norma Internacional de Auditoría 240 “Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros”, establece que: el tamaño, la complejidad y las características de la propiedad de la entidad tienen una importante influencia en la consideración de los factores relevantes de riesgo (Párrafo 52).

La Norma Internacional de Auditoría 200 “Objetivos y Principios Generales que gobiernan una Auditoría de Estados Financieros”, establece que el auditor debe planear y desempeñar una auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, que sea consistente con el objetivo de una auditoría. El auditor reduce el riesgo de auditoría al diseñar y desempeñar procedimientos para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para extraer conclusiones razonables en las que se base una opinión. Se obtiene seguridad razonable cuando el auditor ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. (Párrafo 24)

Las Normas Internacionales de Auditoría no establecen plazo de tiempo que el auditor destinará la Evaluación del Control Interno; sin embargo, el Consejo Superior de la Contraloría General de la República aprobó en fecha 16 de Febrero de 2012, en Sesión Ordinaria No. 769 la **“Normativa de plazos para Ejecución del proceso de Auditoría Gubernamental”**, en la cual se definen dos Etapas denominadas: Técnico y Contencioso. Además se establece que independientemente del tipo de Auditoría a ejecutar cuyo periodo

corresponda a un año, se hará en un tiempo total de Noventa y ocho (**98**) a Ciento ocho (**108**) días, en dependencia de la complejidad. El tiempo de ejecución se desglosa de la siguiente manera: (Anexo V)

- a) Elaboración y Ejecución de la Planeación Preliminar y Credencial para aquellas auditorías a entidades pequeñas y no complejas es de diez (**10**) días, y quince (**15**) días para auditorías complejas.
- b) Ejecución de la Auditoría y Elaboración del Informe Preliminar en entidades pequeñas, será de cincuenta (**50**) días hábiles y de sesenta (**60**) días para auditorías complejas y voluminosas. Este tiempo incluye la revisión al Informe Preliminar por parte del Auditor Supervisor.
- c) Para la revisión, control de Calidad y Cierre de Puntos de los Informes Preliminares de Auditoría el Plazo será de cinco (**5**) días para el Responsable de Departamento y cinco (**5**) días para la Dirección Específica.
- d) Para la Etapa de lo Contencioso será de veintiocho (**28**) días.

Además se establece que estos plazos, serán para casos en cuales se audita un año y se podrá ampliar el plazo a un treinta por ciento (**30%**), debiendo justificarse en la fase de planeación. Para la supervisión no será más de dos (**2**) días hábiles por semana.

Por consiguiente los tiempos establecidos en la **Normativa de plazos para Ejecución del proceso de Auditoría Gubernamental**, agregan presión a la labor del Auditor Gubernamental, de manera que se puede afectar la calidad del trabajo.

El Auditor Gubernamental, dentro de la fase de planeación, evalúa el Control Interno, a través de cuestionarios enfocados a las actividades de control, como un procedimiento a cumplir, y en muchos casos no interviene el Auditor Asistente ya que se le orienta iniciar con la revisión de la documentación (pruebas de cumplimiento), a fin de iniciar la ejecución de la

Auditoría; no obteniéndose un entendimiento suficiente de la Institución, la evaluación del **COSO**, que le ayude a calificar el riesgo y el nivel de confianza, permitiéndole establecer las estrategias a implementar para la consecución del objetivo de la auditoría.

1.3 Formulación del problema de investigación

Esta investigación se propone responder la siguiente interrogante central:

- ¿Conocen los directivos de la Contraloría General de la República que la evaluación del control interno dentro de la fase de planeación requiere un mayor tiempo al establecido en la Normativa de Plazos?
- ¿Conocen los auditores gubernamentales la forma de evaluar el control interno?

1.3.1 Interrogantes relacionadas con el problema

1. ¿Qué es control interno?
2. ¿Cuál es la importancia del control interno?
3. ¿Cuáles son las técnicas utilizadas para evaluar el control interno?
4. ¿Cómo proceder para evaluar el control interno?

1.4 Importancia del problema - Justificación

¿Por qué se lleva a cabo ésta investigación? La investigación pretende arribar a una Metodología de Evaluación de Control Interno tomando en cuenta la Importancia que éste procedimiento tiene en la Auditoría Gubernamental.

Las Instituciones de la Administración Pública, tienen algunas debilidades administrativas y financieras, que inciden en la realización de la auditoría, como es la falta de adecuación a su Institución de las **Normas Técnicas de Control Interno publicadas en el año 2004**; por éste procedimiento, la Contraloría General de la República, les extendería certificación por dicha adecuación; siendo que todavía a la fecha existen instituciones que no tienen manuales y procedimientos de manera formal, por lo que esto incide en la evaluación del control interno por parte del auditor, en relación a las actividades de control.

La evaluación del control interno es importante debido a que permite determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría, basados en el nivel de confianza. Además el auditor diseñará los programas de auditoría en el grado de confianza que el auditor piensa darle al sistema de control interno y en su evaluación de las áreas críticas de auditoría y asuntos de contabilidad poco comunes.

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

Una de las nuevas filosofías en relación al personal, es que éstos no son trabajadores o empleados y por ende un gasto, sino que son un activo para la empresa por el conocimiento que tenga éste personal a través de la capacitación constante que le permita conocer nuevas estrategias, enfoques. El cumplimiento de las metas propuestas por la Institución depende en gran medida de los conocimientos y experiencia que tenga el auditor gubernamental, por tal motivo el éxito de la gestión institucional.

Además, recordaremos a los Auditores Gubernamentales que para la evaluación del control interno es un procedimiento complejo, en el cual se desarrollan diferentes actividades que le ayudarán al cumplimiento de los objetivos.

Este análisis se deriva de las debilidades presentadas en algunas auditorías gubernamentales, debido a una inadecuada evaluación del control interno de la institución, no permitiéndole optimizar los recursos porque se tiene como un procedimiento más a cumplir; no importando el momento de su aplicación; y su uso en la toma de decisiones tal es el alcance, evaluación de riesgo, aplicación de pruebas, que son fundamentales para la consecución de los objetivos de la auditoría.

La investigación pretende descubrir si los auditores gubernamentales están utilizando el modelo de evaluación de control interno, establecido en los manuales y normativas aplicables, en este sentido, se procura identificar si se efectúa una correcta aplicación de las normativas establecidas, examinar los factores motivacionales, para gestionar un cambio en el modelo utilizado.

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

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

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

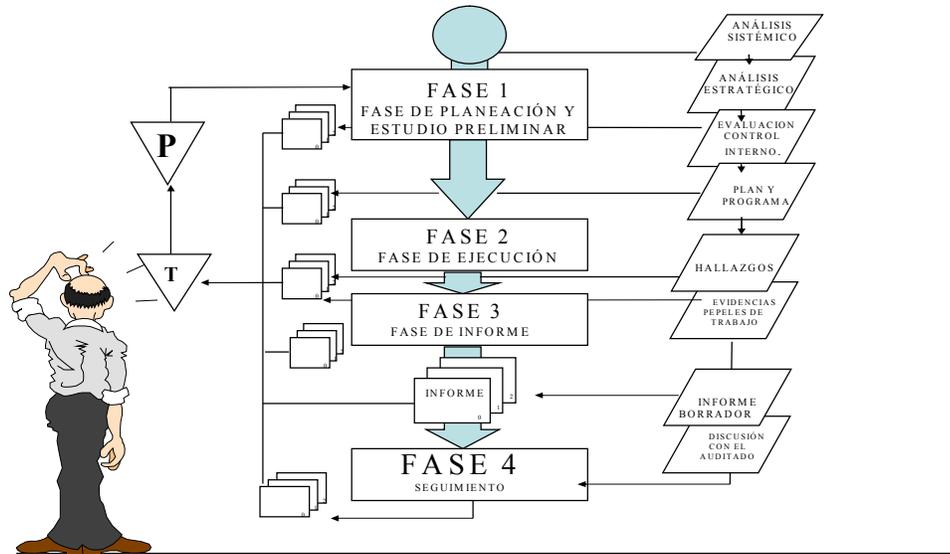


Fig. No.1 Fases de la Auditoría

Las auditorías se deben planear de tal manera que asegure el cumplimiento eficiente y eficaz del objetivo referido de la auditoría de que se trate y obtener suficiente entendimiento del sistema de control interno y la evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales aplicables. **(NAGUN 2.20 PLANEACION ESPECIFICA)**.

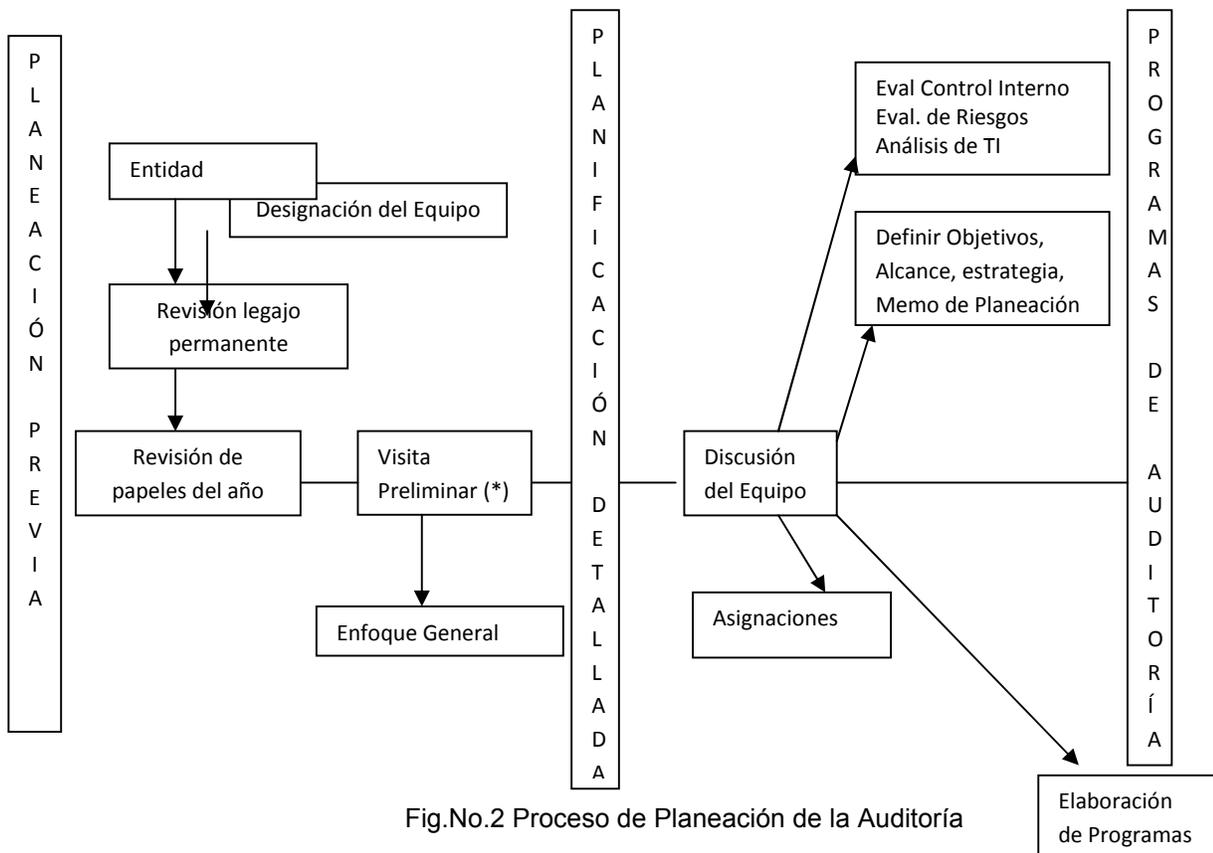


Fig.No.2 Proceso de Planeación de la Auditoría

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

- Planeación Previa
- Planificación detallada
- Preparación de programas de auditoría

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

La Norma Internacional de Auditoría 300 “Planeación de una Auditoría de Estados Financieros-Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Representaciones Erróneas de Importancia Relativa”, refiere que: Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva representaciones erróneas de importancia relativa. Implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. El auditor considera el diseño de un control para determinar si considera su implementación. (Párrafo 54)

De acuerdo a las **Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (NAGUN)**, establece los siguientes puntos a tomar en cuenta en la Planificación previa (**NAGUN 2.20–A**) (**página 19-20**).

1. Reunión previa de los miembros del equipo de auditoría, para considerar los asuntos importantes que deberán ser tomados en la auditoría.

2. Para trabajos continuos, el auditor actualizará y reevaluará la información reunida previamente, incluyendo información de los papeles de trabajo del año anterior. El auditor también desarrollará procedimientos diseñados para identificar cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.

3. Deberá obtenerse un suficiente entendimiento de la entidad a ser auditada, el que comprende el conocimiento de la naturaleza operativa, su organización, servicios que presta, las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables, considerando el efecto relevante que podría tener en la información financiera sujeta a examen. Todo este entendimiento debe obtenerse con el propósito de identificar eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, puedan tener un efecto importante sobre la auditoría o en el Informe del Auditor.

4. Obtener el conocimiento requerido de la Entidad, es un proceso continuo y acumulativo de recolección y evaluación de la información y de relacionar el conocimiento resultante con la evidencia de auditoría en todas las etapas de la auditoría. El auditor puede obtener un conocimiento de la entidad de un número de fuentes. Por ejemplo:
 - Experiencia previa con la entidad.
 - Entrevista con personas de la entidad (por ejemplo, directores, y personal operativo).
 - Entrevista con personal de auditoría interna y revisión de dictámenes de auditoría interna.
 - Entrevista con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la entidad.
 - Entrevista con personas enteradas fuera de la entidad (por ejemplo, economistas, clientes, abastecedores, competidores).
 - Publicaciones relacionadas con la entidad (por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, reportes preparados por bancos y corredores de valores, periódicos financieros).
 - Legislación y reglamentos que afecten en forma importante a la entidad.

- Visitas a los locales de la entidad y a instalaciones de oficinas, delegaciones, sucursales.
 - Documentos producidos por la entidad (por ejemplo: informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros provisionales, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad y control interno, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes operativos y planes estratégicos).
5. Se debe obtener una comprensión suficiente del control interno de la entidad como base para su evaluación y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser aplicados. La evaluación y calificación del riesgo de control es un requerimiento obligatorio.
 6. Entendimiento y comprensión del entorno de los sistemas de tecnología de a información, sistemas en línea y bases de datos; el efecto de los sistemas y los riesgos asociados por el tipo de transacciones financieras que procesan, la naturaleza de los archivos, bases de datos y programas utilizados.
 7. Los auditores gubernamentales y los servidores públicos que ejercen la labor de auditoría, al planear el trabajo deben evaluar el riesgo de errores o irregularidades de importancia relativa.
 8. Los auditores deben indagar con los funcionarios de la entidad auditada para identificar anteriores auditorías financieras, auditorías operacionales u otros estudios relacionados con los objetivos de la auditoría a realizar e identificar las acciones correctivas que se tomaron para atender los hallazgos significativos y las recomendaciones.
 9. Deberán evaluar el riesgo de auditoría, el que comprende el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, los que deben ser evaluados en forma separada. Con base a la evaluación de los riesgos y la definición de la importancia relativa se

identificará la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, se formularán los programas específicos y se considerarán los asuntos especiales requeridos en los informes.

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

- a) Descripción de las actividades de la entidad, resumidas en los papeles de trabajo, sustentadas con la documentación obtenida de la entidad, como flujogramas sobre los procedimientos de las áreas más significativas, etc.

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

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

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

1.5 Objetivo General de la Investigación

Analizar la importancia de la evaluación del Control Interno en la realización de la auditoría, como un elemento básico para efectuar una auditoría eficaz y eficiente.

1.6 Objetivos Específicos de la Investigación

- Determinar si los tiempos establecidos en la Normativa de plazos para Ejecución del proceso de Auditoría Gubernamental normativa de auditoría permiten que el auditor gubernamental efectúe la evaluación de control interno con calidad requerida.
- Analizar la concepción a nivel de cargos de: decisión y operativos, sobre la importancia que tiene la evaluación del control interno para el cumplimiento de la auditoría.
- Analizar si la evaluación de control interno se efectúa de acuerdo a la importancia que ésta tiene.

1.7 Posición del investigador dentro de la investigación

Mi punto de vista sobre el objeto del conocimiento, es que el auditor tiene todos los conocimientos requeridos para llevar a cabo los diferentes tipos de auditoría gubernamental. Mi posición es constructivista, me inclino por el estudio y comprensión de los factores externos e internos que rodean el ambiente del auditor gubernamental y la afectación que estos tienen en la evaluación del control interno que hace el auditor gubernamental.

El fenómeno de la importancia que tiene la evaluación del control interno en la auditoría gubernamental debe ser abordado desde diversas categorías sistémicas; me pregunto: ¿el proceso que sigue el auditor gubernamental para evaluar el control interno es el adecuado? ¿la evaluación del control interno ahorra tiempo en la ejecución del trabajo? ¿el tiempo normado permite efectuar la evaluación del control interno con calidad?. Mi respuesta es que la realidad es más compleja que involucra criterios y prioridades que conllevan una mala estrategia en la labor de auditoría.

Por tal motivo estaré abordando el proceso de acuerdo a lo establecido en las regulaciones comparándolo con el proceso que el auditor gubernamental efectúa en la labor de auditoría.

En consecuencia, los participantes que formarán parte de la investigación, proponen sus contribuciones desde sus puntos de vista, así como el aspecto normativo (Manuales y Normas), y desde sus respuestas a las interrogantes que les estaré proveyendo.

2.1 Aspectos Generales del Marco Teórico

Para los propósitos de la investigación, el siguiente marco teórico contempla una serie de enfoques conceptuales, que vienen a enriquecer el acervo cognitivo sobre el cual se estará deliberando. Contiene elementos sobre las categorías de análisis, que tanto el objetivo general y los objetivos específicos pretenden alcanzar, en consecuencia las siguientes interrogantes suministran un punto de partida: ¿Qué es control interno? ¿Cuál es su importancia en la labor de auditoría? ¿Cómo se evalúa? ¿Cuál es la participación del conocimiento del auditor en la evaluación del control interno?.

2.2 Teorías del Control Interno

Según la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (**INTOSAI**), el control interno puede ser definido como un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales: (**Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público página 6 INTOSAI**)

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones.
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas.

El control interno es un proceso integral dinámico que se adapta constantemente a los cambios que enfrenta la organización. La gerencia y el personal de todo nivel tienen que estar involucrados en este proceso para enfrentarse a los riesgos y para dar seguridad razonable del logro de la misión de la institución y de los objetivos generales.

El control interno debe ser diseñado desde adentro, no por encima de las actividades. Al diseñar el control interno desde adentro, éste se vuelve parte integrada de los procesos de planificación, ejecución y seguimiento de la gerencia.

Los controles fueron definidos hace algún tiempo durante la evolución del proceso para el manejo organizacional, como mecanismos o prácticas usados para prevenir o detectar actividades no autorizadas. El propósito de los controles fue después ampliado para incluir el concepto de que las cosas sean hechas. El uso actual del término se orienta hacia cualquier esfuerzo para mejorar la probabilidad de que se cumplan los objetivos.

El término control, es usado como un sustantivo, un verbo y un adjetivo. El término es usado para describir un dispositivo físico, un método de llevar a cabo una actividad, un paso de un proceso, un medio para un fin y un fin en sí mismo.

El control interno es un proceso diseñado y ejecutado por la administración y otro personal de una entidad para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de los siguientes objetivos: **(Ley No. 681 Ley de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado, Arto. 33 “Concepto de Control Interno” página 22 y 23).** (Anexo I)

1. Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado;
2. Confiabilidad de la rendición de cuentas; y
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

El control interno está presente en la mayor parte de la administración de una entidad. Comprende los planes métodos y procedimientos utilizados para cumplir la misión, alcanzar las metas y objetivos y respaldar la gerencia basada en el desempeño. El control interno también contribuye a la defensa y protección de los activos y a la prevención y descubrimiento de errores e irregularidades. El control interno es sinónimo de control gerencial y ayuda a la administración pública para lograr los resultados deseados mediante un efectivo manejo de sus recursos.

Un sistema de control interno efectivo, sin importar cuan bien concebido y administrado pueda ser, puede dar sólo una seguridad razonable –no así absoluta– a la gerencia sobre el logro de los objetivos de la entidad o sobre su supervivencia. Puede dar información gerencial sobre los progresos de la entidad, o la ausencia de los mismos, hacia el logro de

los objetivos. Pero el control interno no puede cambiar una gerencia inherentemente mala por una buena. Es más, los cambios en las políticas o programas gubernamentales, las condiciones demográficas o económicas están típicamente fuera del control de la gerencia. **(Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público página 13 INTOSAI)**

Un efectivo sistema de control interno reduce la probabilidad de no alcanzar los objetivos. De cualquier manera, siempre habrá riesgo de que el control interno sea diseñado de manera deficiente o falle en operar como se espera.

Dado que el control interno depende del factor humano, es sujeto a las debilidades en el diseño, errores de juicio o interpretación, mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos.

El Manual de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (**MAG**) retoma la **Norma de Auditoría Gubernamental de Nicaragua, 2.20-B Comprensión y Evaluación del Control Interno**, estableciendo la definición de Control Interno como:

1. El control interno tiene el propósito de proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los objetivos siguientes: **(NAGUN 2da Edición página 27)**.
 - a) Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado.
 - b) Confiabilidad de la rendición de cuentas; y
 - c) Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

De acuerdo con lo dispuesto en las **Normas Técnicas de Control Interno**, publicadas en el año 2004 en las Gacetas Nos. 234 y 235. **(1.Definición y Objetivos del Control Interno, página 6)**, establece que:

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

1. Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado.
2. Confiabilidad de la rendición de cuentas.
3. Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Cada Entidad fija su misión, estableciendo los objetivos que espera alcanzar y las estrategias para conseguirlos. Los objetivos pueden ser para la Entidad, como un todo, o específicos para las actividades dentro de la Entidad. Aunque muchos objetivos pueden ser específicos para una Entidad particular, algunos son ampliamente participativos. Por ejemplo, los objetivos comunes a casi todas las Entidades son la consecución y el mantenimiento de una reputación positiva dentro de la comunidad, proporcionando estados financieros confiables y operando en cumplimiento de las leyes y regulaciones.

Los objetivos se ubican dentro de tres categorías:

- a) Operaciones, relacionadas con el uso eficaz, eficiente y transparente de los recursos de la Entidad.
- b) Rendición de Cuentas, relacionada con la preparación de estados financieros, ejecución presupuestal y otra información financiera, operativa, etc., confiable y oportuna.
- c) Cumplimiento, relacionado con el acatamiento de las leyes y regulaciones aplicables por parte de la Entidad.

Esta categorización sitúa el énfasis en aspectos separados del Control Interno. Tales categorías distintas pero interrelacionadas (un objetivo particular se puede ubicar en más de una categoría) orientan diversidad de necesidades y pueden ser responsabilidades directas de ejecutivos diferentes. Esta categorización también permite distinguir lo que se puede esperar de cada categoría de Control Interno.

2.3. Componentes del Control Interno

A fines del año 1992, en los Estados Unidos, The Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (**COSO**) después de tres años de investigaciones, discusiones y

esfuerzos concertados, publicó un informe preparado por la firma COOPERS & LYBRAND que define el Control Interno y los criterios para determinar la efectividad de un Sistema de Control Interno.

Dicho informe refleja los puntos de vista de muchos participantes, incluyendo miembros de 5 organizaciones patrocinadoras: El Instituto Americano de Contadores Públicos (**AICPA**), el Instituto de Auditores Internos (**IIA**), el Instituto Ejecutivo de Finanzas, la Asociación Americana de Contadores y el Instituto de Contabilidad Gerencial, además de presidentes, miembros de juntas Directivas, Directores de Auditoría Interna y otros miembros de la comunidad de negocios.

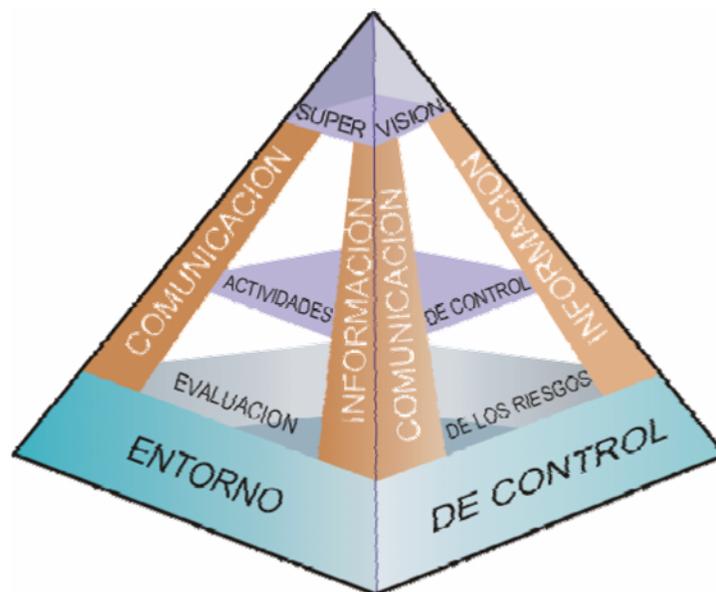


Fig. 3 Componentes del COSO

Actualmente se tiene establecido el COSO II (COSO ERM). Hacemos una comparación de ambos:

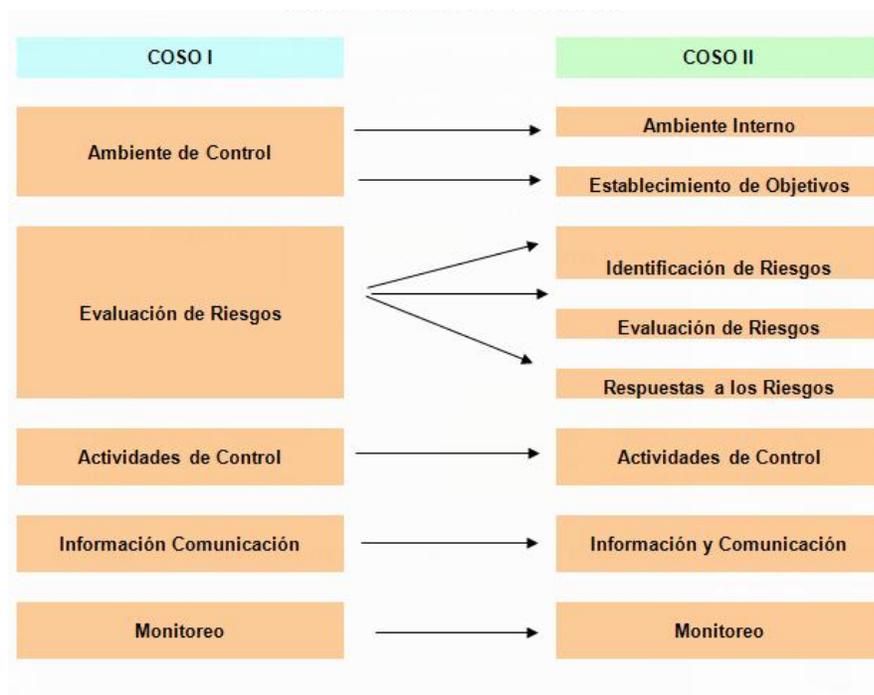


Fig. 4 Relación entre COSO (COSO I) Y COSO II (COSO ERM)

La **Ley 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado”**, establece en su **Arto. 34 Estructura del Control Interno (página 23)**, que el cumplimiento de los objetivos del control interno descansa en la estructura del sistema, la cual se integra de los componentes siguientes:

1. **Ambiente de control.**
2. **Evaluación de riesgos.**
3. **Actividades de control.**
4. **Información y comunicación.**
5. **Monitoreo.**

Estos componentes establecidos en la **Ley Orgánica de la Contraloría General de la República**, están en correspondencia con el COSO; de acuerdo al **MAG (Noviembre 2008)**, se definen cada uno de éstos componentes, siendo:

2.3.1 Ambiente de Control

Es en esencia el principal elemento sobre el que se sustenta o actúan los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control.

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia, y por carácter reflejo, los demás agentes con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto y constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del ambiente de control son:

- a) La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.
- b) La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- c) La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- d) Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.

- e) El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.
- f) Comités de auditorías con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, a la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente al tono de la organización.

De acuerdo a las Normas Específicas de Ambiente de Control (**NTCI, 2004, 5.1 Normas Específicas de Ambiente de Control, página 16**) el ambiente de control es: La esencia de cualquier Entidad son las personas, sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos, su competencia y el ambiente en que operan.

El ambiente de control es fundamental para las demás Normas, provee estructura y disciplina, así como un clima apropiado que influye en la calidad del control interno. Los siguientes factores contribuyen a la creación de un ambiente de control positivo:

1. Integridad y valores éticos
2. Competencia del personal
3. Filosofía y estilo de operación de la Administración
4. Máxima Autoridad y Comité de Auditoría
5. Auditoría Interna

2.3.2 Evaluación de riesgos

Es la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Así mismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto los que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la misma.

En toda entidad, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto globales de la organización como de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación de los riesgos debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de los objetivos. Esta actividad de autoevaluación debe ser revisada por los auditores para asegurar que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo.

A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto a nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Las **Normas Técnicas de Control Interno** relacionadas a su numeral **5.2 Normas Específicas de Evaluación de Riesgos**, (NTCI, 2004, página 21) indican que: Cada Entidad enfrenta una variedad de riesgos derivados de fuentes externas e internas, los cuales deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de riesgos es el establecimiento de objetivos, enlazados en niveles diferentes y consistentes internamente. Por ejemplo, los objetivos formulados en la Planeación Estratégica y los Planes de Acción. Dado que las condiciones económicas, industriales, reguladoras y de operación continuarán cambiando, se

necesitan mecanismos para identificar y tratar los riesgos especiales asociados con el cambio.

2.3.3 Actividades de control

Son aquellas que realizan la gerencia y demás personas de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos. Las actividades de control tienen distintas características: pueden ser manuales o computarizadas, administrativas u operacionales, generales o específicas, preventivas o detectivas.

Son Actividades de control las siguientes:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad, y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, análisis de consistencia, prenumeraciones.

- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- Segregación de funciones.
- Aplicación de indicadores de rendimiento.

Las **Normas Técnicas de Control Interno** en relación a las **Normas Específicas de Actividades de Control** (página 24), establecen que: Las actividades de control son políticas y procedimientos, ejecutados por las personas para implementar las directivas de la Administración. Estas se presentan a todo lo largo y ancho de la Organización, en todos los niveles y en todas las funciones e incluyen un rango tan diverso como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, seguridad de activos y segregación de responsabilidades, entre otros.

Las actividades de control también se pueden clasificar teniendo en cuenta la naturaleza de los objetivos con las cuales se relacionan: operaciones, información financiera o cumplimiento.

Si bien algunos controles se relacionan únicamente con un área, con frecuencia se superponen. Por ejemplo, los controles de operación pueden ayudar a obtener información financiera confiable y los controles de información financiera pueden contribuir al cumplimiento legal, etc.

Las siguientes categorías de actividades de control deberán desarrollarse en las Entidades:

1. Revisiones de alto nivel sobre el desempeño
2. Evaluación de las funciones y actividades administrativas
3. Administración del recurso humano
4. Sistema de información
5. Control físico sobre activos vulnerables
6. Indicadores de desempeño
7. Segregación de funciones incompatibles

8. Ejecución apropiada de las transacciones
9. Seguridad y oportunidad en el registro de las transacciones y eventos
10. Restricciones de acceso a los recursos y registros
11. Documentación apropiada de las transacciones y del control interno en forma de flujogramas o equivalentes.

2.3.4 Información y comunicación

Para poder controlar una entidad y tomar decisiones correctas respecto a la obtención, uso y aplicación de los recursos, es necesario disponer de información adecuada y oportuna. Los estados financieros constituyen una parte importante de esa información y su contribución es incuestionable.

La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada al personal en la forma y dentro del tiempo indicado, que le permita cumplir con sus responsabilidades. Los sistemas producen reportes que contienen información operacional financiera y de cumplimiento, que hace posible conducir y controlar la organización. Todo el personal debe recibir un claro mensaje de la alta gerencia de sus responsabilidades sobre el control. También debe atender su propia participación en el sistema de control, así como la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de otros. Así mismo, debe contarse con los medios para comunicar información relevante hacia mandos superiores, así como entidades externas.

Los componentes que integran este componente, son entre otros:

La información. La información generada internamente, así como aquella que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es parte esencial de la toma de decisiones, así como el seguimiento de las operaciones. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles.

- **Los sistemas integrados a la estructura.** Los sistemas están integrados o entrelazados con las operaciones, Sin embargo, se observa una tendencia a que estos se deben apoyar de manera contundente en la implantación de estrategias. Los sistemas de información como elemento de control, estrechamente ligados a los procesos de planeación estratégica son un factor clave de éxito en muchas organizaciones.
- **Los sistemas integrados a las operaciones.** Son medios efectivos para la realización de las actividades de la entidad. Desde luego, el grado de complejidad varía según el caso, y se observa que cada día están más integrados con las estructuras o sistemas de organización.
- **La calidad de la información.** Constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las entidades.

La comunicación. A todos los niveles de la organización deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno, la información indispensable para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas.

Los canales de comunicación con el exterior, son el medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores y contratistas, entre otros. Así mismo, son necesarios para proporcionar información a las entidades de vigilancia y control sobre las operaciones de la entidad e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control.

Las **Normas Técnicas de Control Interno** en su número **5.4 Normas Específicas de Información y Comunicación**, (NTCI, 2004, Página 29), establecen que:

El sistema de información produce documentos que contienen información operacional, financiera y relacionada con el cumplimiento, la cual hace posible operar y controlar la

Entidad. Dicha información se relaciona no solamente con los datos generados internamente, sino también sobre sucesos, actividades y condiciones externas necesarios para la toma de decisiones. También debe darse una comunicación efectiva en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones de la Organización. Todo el personal debe recibir un mensaje claro por parte de la Máxima Autoridad y sus Ejecutivos respecto a que las actividades de control deben asumirse seriamente. El personal debe entender su propio papel en el **CI**, así como la relación de sus actividades individuales con las de los demás.

Para cumplir con esta Norma la Máxima Autoridad debe asegurarse que se disponga de un sistema de información integrado para el desarrollo correcto y oportuno de las operaciones y la rendición de cuenta mediante informes apropiados que permitan revelar la situación financiera, el desempeño, el cumplimiento de las Normas y otros asuntos al interior de la Entidad y cuando aplique para terceros interesados.

2.3.5 Monitoreo

En general, los sistemas de control están diseñados para operar en determinadas circunstancias. Claro está que para ello se tomaron en consideración los objetivos, riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan tanto para factores externos como internos, provocando con ello que los controles pierdan su eficacia.

La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles insuficientes o innecesarios, para promover con el apoyo decidido de la gerencia, su robustecimiento e implantación. Esta evaluación puede llevarse a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la organización; de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control) y mediante la combinación de las dos formas anteriores.

Supervisión y evaluación sistemática de los componentes. La realización de las actividades diarias permite observar si efectivamente los objetivos de control se están cumpliendo y si los riesgos se están considerando adecuadamente. Los niveles de

supervisión y gerencia juegan un papel importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el sistema de control es efectivo o ha dejado de serlo, tomando las acciones de corrección o mejoramiento que el caso exige.

Evaluaciones independientes. Proporcionan información valiosa sobre la efectividad de los sistemas de control. Desde luego, la ventaja de este enfoque es que tales evaluaciones tienen carácter independiente, que se traduce en objetividad y que están dirigidas respectivamente a la efectividad de los controles y por adición a la evaluación de la efectividad de los procedimientos de supervisión y seguimiento del sistema de control.

La supervisión y seguimiento de los sistemas de control mediante las evaluaciones correspondientes, pueden ser ejecutadas por el personal encargado de sus propios controles (autoevaluación), por los auditores internos (durante la realización de sus actividades regulares), por revisores fiscales, auditores independientes y finalmente por especialistas de otros campos (construcción, ingeniería de procesos, telecomunicaciones, exploración) etc.

Las **Normas Técnicas de Control Interno** en su numeral **5.5 Normas Específicas de Monitoreo**, (Página 31) establecen que los Sistemas de Control Interno (**SCI**) cambian con el tiempo. La manera como se aplican los controles tiene que evolucionar. Los controles pueden perder efectividad por la llegada de personal nuevo, disminución o variación del entrenamiento, capacitación, supervisión, presiones por metas, modificaciones en los recursos, la tecnología y otras variables. Además, las circunstancias para las cuales se diseñó el **SCI** pueden ir modificándose, a tal punto que el mismo deje de ser suficiente para anticiparse a los riesgos originados por nuevas condiciones. Debido a lo anterior, la Administración necesita determinar sobre una base de tiempo, si el **SCI** continúa vigente.

El monitoreo permite llegar a conclusiones sobre la vigencia del **SCI**. Este proceso implica la valoración por parte del personal apropiado, del diseño y la operación de los controles en una adecuada base de tiempo.

El monitoreo puede hacerse de dos maneras: mediante acciones durante el curso de las operaciones o mediante evaluaciones separadas. Los **SCI** usualmente se estructurarán para hacerse monitoreo a sí mismos durante su ejecución. A mayor grado de efectividad de este tipo de monitoreo se necesitan menos evaluaciones separadas. La frecuencia de las evaluaciones separadas, necesarias para que la Administración tenga una seguridad razonable es asunto del juicio de la Administración y no debe perjudicar las decisiones independientes por evaluar el sistema de los Auditores Internos y por supuesto de la **CGR**.

2.4 Teorías sobre la Evaluación del Control Interno

De acuerdo con el **Manual de Auditoría Gubernamental Parte X Guía de Evaluación de Control Interno**, refiere que la revisión del control interno por parte del auditor le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría para formular su opinión sobre la razonabilidad de los saldos finales de un estado financiero, sobre la efectividad de los controles, procedimientos de un área. Los objetivos que persigue son:

- Eficacia y Eficiencia Operacional.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las Normas Legales.

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

Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la conducción. Está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las categorías señaladas las que, al mismo tiempo, suelen tener puntos en común.

Al hablarse del control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integrados a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas (no añadidas) a la infraestructura de la entidad, para influir en el cumplimiento de sus objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

El control interno contempla una seguridad razonable, pero no absoluta de que los objetivos del sistema se cumplirán. La implantación de un sistema adecuado de control interno es responsabilidad de la administración del ente y el diseño del mismo ha de realizarse teniendo en cuenta los juicios de la administración. Un planteamiento de la evaluación que hace el auditor gubernamental al evaluar el control interno, se enfoca directamente a prevenir o detectar errores o irregularidades importantes en los saldos de las operaciones, actividades, cuentas, y consiste en aplicar a cada tipo importante de transacciones y a las respectivas áreas, procedimientos o activos involucrados en la auditoría los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que pueden ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que pueden prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar su efecto sobre: la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar y las sugerencias a la entidad. La revisión que haga el auditor del sistema de control interno contable y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con los objetivos de la evaluación del sistema.

Las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua (**NAGUN 2da. Edición Noviembre 2008 página 22**), establecen en su numeral **2. Normas Generales Relacionadas con el Trabajo de Auditoría**, que corresponden a las normas de aplicación a todos los tipos de auditorías y establecen los criterios técnicos generales que permitan una apropiada planificación, ejecución y comunicación de los resultados de la auditoría practicada en entidades sujetas al control y fiscalización por parte de la Contraloría General de la República. Estas Normas se encuentran directamente relacionadas con la: Planeación general, planificación específica, documentación, debido proceso, e informe.

En ésta **Norma de Auditoría Gubernamental de Nicaragua 2.20–B Comprensión y Evaluación del Control Interno**, establece que:

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

En la sección 2 de las Normas de Auditoría Gubernamental relacionada a las Normas Generales, se incluye la **NAGÚN 2.20-B Comprensión y Evaluación del Control Interno**; así como la **NAGUN 2.20-D Evaluación y Calificación del Riesgo de Auditoría**, en la cual refiere que para cada auditoría se evaluará y calificará el riesgo de auditoría, mediante una calificación: Alto, Medio y Bajo (no indicando la herramienta). El riesgo de la auditoría consiste en que el auditor llegue a una conclusión equivocada acerca de los aspectos sujetos de auditoría, es decir, que no exprese reservas sobre la información, que de hecho contenga errores o irregularidades importantes. Estableciendo que al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa del área o aspectos sujetos a revisión.

Las Normas de Auditoría Financiera y de Cumplimiento no toman dentro de la planeación (**NAGUN 3.10 – A Planeación Específica página 44 y 45**), una parte específica para la Evaluación del Control Interno, refiriendo que la comprensión es del sistema de contabilidad.

Las Normas de Auditoría Operacional o de Gestión (**NAGUN 4.10 – B, página 5 y 58**), refiere que se deberá obtener una comprensión de los controles internos administrativos importantes sobre los objetivos específicos de la auditoría operacional y revisar su funcionamiento, con el objeto de medir el grado de eficiencia de los sistemas de control para determinar el nivel de confianza de tales sistemas y, consecuentemente, identificar

eventuales deficiencias de relevancia que requieran un mayor alcance de las pruebas a efectuar.

Las Normas de Auditoría Integral (**NAGUN 5.10 Planeación página 66 y 67**), orienta evaluar la gestión en todas las áreas de responsabilidad o en algunas de ellas, y la comprensión del Control interno, con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo y determinar la suficiencia y confiabilidad del mismo.

Las Normas de Auditoría Especial (**NAGUN 6.10 – C Comprensión y Evaluación del Control Interno página 73 y 74**), orienta a que debe obtenerse un entendimiento suficiente del sistema de control interno del objeto de la auditoría especial, que sirva de base para su evaluación y también para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser aplicados en la auditoría especial. Se tomará en cuenta en lo aplicable, las normas aplicables a todos los tipos de auditoría y las particularidades del examen.

Las Normas de Auditoría Ambiental (**NAGUN 7.10 Planeación página 77 y 78**), indica que debe obtenerse una comprensión clara de los controles ambientales y los de la gestión ambiental. Para las Normas de Auditoría Forense (**NAGUN página 84**), únicamente se orienta que se deberán aplicar las Normas Generales relacionadas con el trabajo de auditoría, enunciadas en las NAGUN 2.10 a la 2.90. Las Normas de Auditoría de Obras Públicas (**NAGUN 9.10 Planeación, página 89**), orienta evaluar el Sistema de Control Interno de acuerdo a las necesidades del proyecto que permita el flujo oportuno y eficiente de información técnica, legal y financiera suficiente y confiable para la adopción de decisiones conducentes al logro de las metas y objetivos propuesto. Las Normas de Auditoría Informática (**NAGUN 10.10 Planeación página 94**), indica que se deberá obtener información general sobre la organización y sobre la función de informática a evaluar, además deberá obtener una comprensión suficiente del ambiente total que revisará; deberá comprender y evaluar el control interno para identificar las áreas críticas que requieren un examen profundo y determinar su grado de confiabilidad.

2.5 Modalidades del Control

De acuerdo al **Manual de Auditoría Gubernamental**, (pág.14-17) establece las siguientes modalidades del control son:

2.5.1 Control político:

Se refiere al control ejercido por el Poder Legislativo; concejos municipales o regionales.

En primer lugar existe un control que podríamos denominar “a priori” que se concreta fundamentalmente en el ejercicio de la potestad legislativa en materia financiera; que en definitiva implica la aprobación de las normas que disciplinan la actuación de las Entidades, como es la aprobación misma de los presupuestos, regulaciones, organización y funcionamiento y procedimientos administrativos financieros, etc.

2.5.2 Control financiero

Se ha definido como “el control que tiene por finalidad verificar en qué medida una determinada gestión, después de haber sido realizada, se acomodó a la regularidad y a los principios de buena gestión financiera, con objeto de que el responsable de dicha actividad pueda, si es preciso, mejorarla.”

Por tanto, el control financiero, como competencia propia de los órganos de control interno, se va a caracterizar, frente a la función interventora por las siguientes notas:

- a) Se trata de una actividad de verificación, realizada con posterioridad al proceso de gestión. Inicialmente el control financiero era aquél que tenía como objeto comprobar la regularidad en la confección y rendición anual de cuentas por los órganos controlados. Pero posteriormente el control financiero se ha extendido a otros aspectos relacionados con la actividad del ente sujeto a control, por lo que se puede concluir que actualmente control financiero es sinónimo de control posterior.

- b) Se comprueba que la actividad se ha desarrollado en el marco de la legalidad vigente, que se ha llevado la contabilidad y presentado las cuentas con sujeción a las normas y principios contables que sean de aplicación, y que se respetan los principios de una buena gestión financiera (que son los de economía, eficacia y eficiencia). Realizándose, por tanto, un análisis integral de la actividad desarrollada en un periodo de tiempo determinado por el ente controlado.
- c) Se realiza con la finalidad de conocer cómo se ejecutan dichas actividades y para ayudar, en su caso, a mejorarlas.

Mediante el control financiero se va a comprobar la regularidad en la gestión desarrollada, que implica no sólo la comprobación de si dicha actividad se ha ajustado a la legalidad vigente, sino que también se incluye en el control ejercido sobre la correcta llevanza y presentación de las cuentas de la entidad, con sujeción a las normas y principios contables que le sean de aplicación.

En segundo lugar, se incluyen también en el control financiero la verificación de los principios de buena gestión financiera o el control de economicidad, que tiene como objetivo verificar el grado en que la gestión desarrollada puede calificarse como económica, eficaz y eficiente.

El control interno financiero comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a la custodia de los recursos, así como a la verificación de la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros.

Este control debe estar proyectado a dar una seguridad razonable de que:

1. Las operaciones y transacciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
2. Dichas transacciones se registran adecuadamente para permitir la preparación de estos estados financieros de conformidad con **Normas Internacionales de**

Información Financiera (NIIF) y otros criterios aplicables a estos estados (ejemplo: ciertos dispositivos legales).

3. El acceso a los bienes y/o el movimiento de los mismos, solo es permitido previa autorización de la administración.
4. Los asientos contables se elaboran para controlar la obligación de responder por los recursos y que además el resultado de su registro se compara periódicamente con los recursos físicos. Por ejemplo: las tarjetas de control de inventario perpetuo de suministros con los recuentos físicos tomados por la entidad.

Los controles internos financieros generalmente incluyen controles sobre los sistemas de autorización y aprobación, segregación de deberes entre las funciones de registro e información contable de las que involucran directamente las operaciones o la custodia de recursos, así como los controles físicos sobre dichos recursos.

El control interno es responsabilidad principal del titular o máxima autoridad de la entidad y en lo relativo al control interno financiero la responsabilidad recae sobre el funcionario encargado de la dirección financiera, ante la máxima autoridad, quien debe asegurar que este sea adecuado aún dentro de las áreas fuera de su competencia directa (ejemplo: control sobre el acceso a una bodega que no es parte de la unidad financiera).

2.5.3 Control Interno Administrativo:

El control interno administrativo comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a los procesos de decisión que llevan a la autorización de las transacciones y actividades por parte de la gerencia.

De manera que fomenta la eficiencia de las operaciones, la observancia de la política prescrita y el logro de las metas y objetivos programados. El control interno administrativo sienta las bases que permiten el examen y la evaluación de los procesos de decisión en cuanto al grado de efectividad, eficiencia y economía. Es por ello que tiene relación con el

plan de organización, los procedimientos y registros concernientes a los procesos gerenciales, las políticas dictadas al respecto y las metas y objetivos generales.

La protección de los recursos y revelación de errores o desviaciones de los mismos es responsabilidad primordial de los miembros de la alta gerencia. El mantener un adecuado control interno administrativo es indispensable para cumplir con esta responsabilidad. La ausencia o ineficacia del control interno administrativo es signo de una administración débil e inadecuada. Un control interno adecuado existe cuando la administración puede confiar en una autoevaluación de las operaciones y actividades sin tener que efectuar inspecciones o controles externos a las operaciones normales.

Los controles internos administrativos pueden abarcar análisis estadísticos, estudios de tiempo y movimientos, informes de rendimiento, programas de capacitación de empleados y controles de calidad.

Para que una entidad pueda funcionar adecuadamente, debe poseer una organización administrativa compatible con su finalidad o razón de ser. Debe cumplir con el proceso administrativo completo de: planeamiento, organización, dirección y control.

2.5.4 Control de gestión:

El Sistema de Control de Gestión tiene como objetivo facilitar a los administradores de las Oficinas o Unidades, así como a aquellos funcionarios con responsabilidades de planeación y de control, información permanente sobre aquellos desempeños particularmente buenos o deficientes, tanto en la prestación de servicios, como en la ejecución de los programas y proyectos que se hayan propuesto en cumplimiento del Plan Estratégico y el Programa Anual de Operaciones (**PAO**).

Es por ello que cada administrador es quien tiene mayor capacidad para definir cuáles son las variables críticas que debe monitorear para garantizar el éxito de su gestión ("factores críticos de éxito" o FCE); para él mismo, si está comprometido con el éxito de esta, es de

vital importancia estar atento al comportamiento de los indicadores que miden sus factores críticos de éxito.

2.6 Metodología para la Evaluación del Control Interno

De acuerdo al Manual de Auditoría Gubernamental existen tres métodos de evaluación del sistema de Control Interno: **Cuestionario, Narrativo o Descriptivo, Método Gráfico.**

En las **Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua 2.20–B Comprensión y Evaluación del Control Interno**, establece que: (página 27)

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

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

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

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

En la **Norma de Auditoría Gubernamental de Nicaragua “2.20–D Evaluación y Calificación del Riesgo de Auditoría”**, refiere que:

Para cada auditoría se evaluará y calificará el riesgo de auditoría. El riesgo de la auditoría consiste en que el auditor llegue a una conclusión equivocada acerca de los aspectos sujetos de auditoría, es decir, que no exprese reservas sobre la información, que de hecho contenga errores o irregularidades importantes.

Los componentes del riesgo de auditoría son:

- Riesgo inherente
- Riesgo de control
- Riesgo de detección

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

- Riesgo bajo (B)
- Riesgo medio (M)
- Riesgo alto (A)

Al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa del área o aspectos sujetos a revisión. Los riesgos de auditoría estarán influenciados por:

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

d) Que la muestra de auditoría no haya sido seleccionada adecuadamente.

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

2.6.1 Método de cuestionario.

Este método consiste en diseñar cuestionarios con base a preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios y personal responsable de las distintas áreas de la empresa bajo examen. Las preguntas son formuladas de tal forma que la respuesta afirmativa indique una debilidad o un aspecto no muy confiable. Normalmente, el Auditor obtiene las respuestas de los funcionarios mediante una entrevista tratando de obtener la mayor evidencia. El auditor debe obtener evidencia y otras pruebas por medio de procedimientos alternativos que le permitan determinar si realmente se llevan a la práctica los procedimientos que la empresa tiene previstos. La aplicación de cuestionario permite servir de guía para el relevamiento y la determinación de las áreas críticas de una manera uniforme, facilitando la preparación de las cartas de Control Interno.

Este documento está constituido por varias listas de preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios o empleados de la entidad bajo revisión o que el auditor mismo contesta durante el curso de la auditoría basado en sus observaciones.

Las preguntas del cuestionario sobre control interno deben ser formuladas de manera que la respuesta sea “sí” o “no”. Sin embargo, algunas preguntas, por su naturaleza requieren observaciones con más detalles. El formato del cuestionario se presenta en forma de columna con espacios para respuestas “sí”, “no” o “n.a.” (no aplicable) y para observaciones. Las preguntas siguen un orden lógico y definido.

Los auditores deben seleccionar los distintos cuestionarios previamente impresos, aplicables a la entidad (sobre los tipos de activos, pasivos y operaciones de la entidad) agregando cualquier otra pregunta considerada pertinente.

Cuando el auditor aplica el cuestionario por medio de una entrevista con uno o más funcionarios de la entidad, debe tomar en cuenta la necesidad de confirmar la veracidad de las respuestas dadas.

Los funcionarios responden de la manera más favorable a la entidad a las preguntas sobre el control interno, aunque podrían no responder con franqueza. Por lo tanto, es necesario determinar si las respuestas favorables se aplican en la práctica, sin confiar completamente en las respuestas. La correcta aplicación de los cuestionarios de control interno, consiste en una combinación de entrevistas y observaciones; por lo tanto, es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

Ciertas autoridades objetan el empleo de cuestionarios estandarizados sobre control interno, especialmente en la auditoría operacional. Manifiestan que tienden a limitar el ingenio del auditor y se circunscribe a un examen rutinario sin aplicar la imaginación. Sin embargo, la utilización de dichos cuestionarios ha sido ampliamente aceptada, especialmente en la auditoría financiera.

Al utilizar el método de cuestionario se debe considerar:

- Elaborar previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de las normas, procesos, procedimientos u operaciones a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a las preguntas.
- Formular preguntas de tal forma que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno.
- Las preguntas son las herramientas principales de una entrevista.
- Las preguntas se inician por lo genérico, hasta llegar a lo específico y deben ser secuenciales y lógicas.

- Usar palabras tipo pregunta: Cómo, dónde, qué, quien, cuándo.
- Las preguntas deben ser cortas, con un lenguaje fácil de entender.
- Evitar preguntas negativas, hipotéticas, ambiguas.

2.6.2 Método narrativo o descriptivo.

Es la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de Control Interno para las distintas áreas clasificadas por actividades, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema. Puede ser aplicado en auditorías de pequeñas empresas, requiere que el auditor que realiza el relevamiento tenga la suficiente experiencia para obtener la información que le es necesaria y determinar el alcance del examen.

2.6.3 Método gráfico.

Consiste en describir objetivamente la estructura orgánica de las áreas con la auditoría, así como los procedimientos a través de sus distintos departamentos y actividades; sus principales ventajas son: identificar la existencia o ausencia de controles financieros y operativos. Permitir al auditor apreciar en forma panorámica los distintos procedimientos que se combinan e identificar las desviaciones de procedimientos.

Se trata de la representación gráfica del flujo de documentos, de las operaciones que se realicen con ellos y de las personas que intervienen por medio de un diagrama de flujo.

Este sistema resulta muy útil en operaciones repetitivas, como suele ser el sistema de ventas en una empresa comercial.

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

- Los procedimientos para iniciar la acción, como la autorización del suministro, imputación a centros de coste, etc.;

- La naturaleza de las verificaciones rutinarias, como las secuencias numéricas, los precios en las solicitudes de compra, etc.;
- La división de funciones entre los departamentos;
- La secuencia de las operaciones;
- El destino de cada uno de los documentos (y sus copias);
- La identificación de las funciones de custodia; etc.

La técnica de flujogramación también conocida como diagramación, cursogramación, curso diagramación, es una herramienta valiosa para el entendimiento e identificación de áreas débiles (deficiencias) y fuertes (controles claves) en la estructura de un sistema de controles. El propósito de un flujograma es ilustrar en forma gráfica la forma como se tramita un conjunto de operaciones y procedimientos dados, en un sistema.

Para efectos de las aplicaciones en Auditoría Gubernamental, y especialmente por los requerimientos de la Evaluación y/o Auditoría Especial de Control Interno, se recomienda preparar flujogramas de tipo columnario, combinando símbolos y descripciones; Los gráficos de este tipo proporcionan información abundante sobre el funcionamiento y permiten un análisis sistemático más fundamentado. Básicamente para prepararlos se deberá tener en cuenta:

- Usar lápiz de grafito negro y papel cuadriculado
- Explicar en primer término las convenciones y simbología que se utilizarán, esto facilitará un rápido entendimiento de los gráficos a cualquier lector.
- Comprender bien el sistema antes de iniciar el flujograma, planeando mentalmente la diagramación. Los flujogramas deben reflejar paso a paso el flujo de los documentos y el orden en que se procesan las diversas operaciones.
- Evitar al máximo el cruzamiento de líneas. Cuando esto no sea posible se debe utilizar siempre el símbolo de cruzamiento.
- Tener en cuenta que al utilizar más de una hoja de papel para elaborar el flujograma, se estará perdiendo parte importante de la visión global del sistema que

el flujograma ofrece, pero también se debe considerar que al recargarse de información en una sola hoja se perderá claridad y facilidad para la comprensión.

- Cuando el sistema es muy extenso, se aconseja preparar dos flujogramas: uno condensado o resumido que ilustre en una sola hoja como ocurre el proceso de manera general reflejando solamente las operaciones mayores que se realizan a nivel de áreas o de departamentos, y el segundo que ilustre de manera detallada los pasos que se ejecutan.
- Considerando que la segregación de funciones es uno de los aspectos fundamentales en el análisis del diseño de los sistemas, resulta ilustrativo indicar el nombre del cargo del responsable que ejecuta las operaciones importantes.
- Dentro de la hoja del flujograma, normalmente en la parte inferior, se deberá dejar espacio para evidenciar las iniciales de quienes intervinieron en su elaboración y revisión y la fecha en que se efectuaron tales labores, previendo espacio adicional para las mismas evidencias de actualización en auditorías subsiguientes.

Cabe destacar que de la claridad e integridad del flujograma depende buena parte la facilidad para calificar la eficacia en el diseño. Por ello se debe asegurar de disponer de todos los datos sobre el funcionamiento de un sistema antes de proceder a realizar el diagrama.

En una auditoría inicial, si la Entidad no los tiene, el presupuesto de horas se aumenta, puesto que la preparación de flujogramas conlleva una cantidad importante de tiempo, especialmente en el enfoque de Auditoría Gubernamental, el cual no se limita a los sectores de administración relacionados con la información financiera, sino que se analizan todos los sistemas, inclusive dejando suficiente evidencia para que pueda efectuarse la auditoría operacional. En los años subsiguientes el trabajo será más eficiente, puesto que excepto que haya ocurrido una modificación integral en los sistemas de administración, solamente se harán cambios sencillos en los flujogramas, convalidándolos mediante las “Pruebas de Recorrido”.

A continuación se incluyen ejemplos de la simbología utilizada normalmente para elaborar flujogramas y un aparte tomado de un flujograma de un sistema, utilizando el tipo columnario con descripción breve del procedimiento.

2.6.4 Método “por objetivos y ciclos de transacciones”

El análisis por ciclos le permitirá al auditor formarse un criterio integral sobre la existencia de controles claves y de riesgo de control, facilitándole su percepción sobre la eficacia de cada subsistema y su relación con los demás. De esta manera todos los análisis que se hagan utilizando el concepto de ciclos, como por ejemplo la flujogramación y contestación de cuestionarios para cada ciclo, pruebas de recorrido, etc., serán un respaldo para que el auditor pueda contestar los cuestionarios establecidos para evaluar en particular el diseño de cada subsistema de administración.

Los ciclos de transacciones básicos son los de ingresos; pagos o desembolsos; recaudaciones, servicios, inventarios; tesorería; nómina y beneficios al personal, y proyectos de inversión. Por lo anterior, al hablar de relevamiento o levantamiento de información, debe entenderse la recolección de datos e ilustración de la forma de organización y operación que se han dispuesto en una Entidad u Organismo para el desarrollo de tales ciclos, sin por esto restringir que a criterio del auditor puedan documentarse otros ciclos existentes, los cuales pueden ser significativos para la auditoría.

2.6.5 Pruebas de cumplimiento

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

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

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

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

2.6.6 Prueba de recorrido

Consiste en tomar una pequeña muestra de transacciones u operaciones que recientemente se hayan procesado en un sistema, efectuando su comprobación mediante el recorrido a través de las diferentes dependencias, archivos, registros (bases de datos) y personas que intervinieron en el proceso, para confirmar que el sistema documentado está vigente y operando.

La ejecución de pruebas de recorrido en una auditoría y/o evaluación de Control Interno aporta los siguientes beneficios:

- a) Proporciona un nivel aumentado de comprensión acerca del flujo de las transacciones, la forma como está conformado el sistema de control interno, el método de procesamiento de datos utilizado y los controles que se encuentran vigentes.
- b) Suministra una imagen mental clara de la forma en que encajan los diversos procedimientos en la práctica.
- c) Permiten una comparación con los procedimientos que están documentados en la Entidad u Organismo o en papeles de trabajo.
- d) Ayudan a dar un mejor cumplimiento a la NAGUN sobre evaluación del control interno, como resultado de la generación de recomendaciones que permitan su fortalecimiento y mejora, con base en una verdadera comprensión de los sistemas.
- e) Evitan malentendidos entre los miembros del equipo de auditoría gubernamental y entre ellos y los funcionarios de la Entidad auditada.

Para efectuar la “Prueba de Recorrido” se deberá:

- a) Revisar los flujogramas, las narrativas u otra documentación del sistema antes de llevar a cabo la prueba. Esto ayudará a comprender mejor el sistema y provee de antecedentes para hacer preguntas dirigidas.

- b) Definir claramente que todos los conceptos identificables en un ciclo dado, tengan un tratamiento homogéneo o en caso contrario, se hayan documentado los diferentes tratamientos. Por ejemplo: En el ciclo de ingresos a nivel SIGFA Central existen ingresos tributarios, ingresos no tributarios, ingresos por donaciones, ingresos por venta de bienes del Estado, etc. Para ello el auditor siempre debe asegurarse de haber preguntado por todos los conceptos típicos que se procesan dentro del ciclo y la forma en que se ejecutan, además de los conceptos no usuales, tales como la venta de bienes que normalmente no están disponibles para la venta (activos fijos).

- c) Seleccionar un número no mayor a cinco (5) transacciones recientemente procesadas o tramitadas a la fecha del examen. Si se hiciese una selección mayor, la prueba perdería su propósito de verificación del diseño del sistema. En caso de que el proceso para iniciar y concluir una transacción se dilate demasiado en el tiempo, haciendo impráctico su recorrido total, se pueda segmentar el proceso en subprocesos y seleccionar para cada uno de ellos las cinco (5) transacciones aludidas anteriormente.

- d) Verificar el trámite de las transacciones, partiendo del inicio de la operación y siguiendo las instrucciones documentadas, verificar que se cumplieron todos los trámites que estaban previstos.

- e) Tratándose de la auditoría de un período determinado, el auditor deberá asegurarse que durante ese período no se produjeron variaciones substanciales en el diseño del sistema, o en su defecto tendrá que documentarlas para considerarlas al momento de formular y diseñar la estrategia de comprobación del funcionamiento.

- f) La prueba deberá hacerse en forma inquisitiva. Es necesario hacer preguntas pertinentes a los funcionarios que intervienen en la ejecución de las operaciones, especialmente acerca de los procedimientos que siguen en los casos excepcionales en las rutinas normales, indagando la frecuencia con que ocurren y la razón para que suceda de esa forma.

Los responsables de hacer la prueba de recorrido en ciclos u operaciones sencillas son los Asistentes de Auditoría experimentados con la debida supervisión, mientras que en ciclos u operaciones complejas son los Encargados y en casos extremadamente complejos o críticos los Supervisores de Auditoría.

Para documentar esta prueba se deberá preparar un memorando que contenga: localidades, dependencias, departamentos o secciones visitadas; funcionarios entrevistados y cargo; conceptos de transacciones seleccionados; operaciones o transacciones verificadas; controles claves comprobados; descripción del recorrido (donde empezó y donde culminó) y conclusión sobre el resultado.

3.1 Introducción al Marco Metodológico

El siguiente marco metodológico contiene la explicación de la forma mediante la cual se diseñó la investigación, punto de vista desde el cual se observó el fenómeno objeto de estudio, la forma de validar los datos y de suministrarle confiabilidad, las características proporcionadas a la indagación, los participantes y la manera de abordar sus criterios y manifestaciones.

De igual manera se explica cómo se accedió al campo, la descripción del escenario, la selección de los entrevistados, la descripción de fuentes alternativas de información, la exposición de las categorías de análisis y el detalle de la estrategia seguida para el análisis e interpretación de los datos.

3.2 Tipo de investigación

La investigación es una actividad humana orientada a la obtención de nuevos conocimientos y, por esa vía, ocasionalmente dar solución a problemas o interrogantes de carácter científico. (**Wikipedia, 3 de noviembre de 2012, 9:08p.m**).

La investigación científica es el nombre general que recibe, el largo y complejo proceso en el cual, los avances científicos son el resultado de la aplicación del método científico para resolver problemas o tratar de explicar determinadas observaciones. Existe también la investigación tecnológica, que emplea el conocimiento científico para el desarrollo de “tecnologías blandas o duras”, así como la investigación cultural, cuyo objeto de estudio es la cultura. Y por cierto existe también la investigación técnico-policia y la investigación detectivesca y policia.

La presente investigación se desarrolla bajo el enfoque cualitativo debido a que nuestra investigación es en base a la recolección de datos cualitativos y no cuantitativos.

La investigación cualitativa o metodología cualitativa es un método de investigación usado principalmente en las ciencias sociales que se basa en cortes metodológicos basados en principios teóricos tales como la fenomenología, hermenéutica, la interacción social empleando métodos de recolección de datos que son no cuantitativos, con el propósito de explorar las relaciones sociales y describir la realidad tal como la experimentan los correspondientes investigadores. (www.wikipedia.org.es).

La investigación cualitativa requiere un profundo entendimiento del comportamiento humano y las razones que lo gobiernan, busca explicar las razones de los diferentes aspectos de tal comportamiento. En otras palabras, investiga el por qué y el cómo se tomó una decisión. La investigación cualitativa se basa en la toma de muestras pequeñas, esto es la observación de grupos de población reducidos, como salas de clase, etc. (www.wikipedia.org.es).

La metodología de investigación cualitativa se enfoca en el estudio en profundidad para conocer a detalle el problema, en comparación de la cuantitativa que se basa en la exploración por medio del experimento.

El marco teórico se desarrolla conforme se avanza en la investigación; se construye el marco teorizante mediante el análisis de los contenidos. Estos contenidos se obtendrán mediante el estudio de manuales, normativas nacionales e internacionales, así como entrevistas, que conforme se avanza en la indagación se van presentando, con la respectiva interpretación por parte del investigador.

Se aplicarán las técnicas cualitativas de análisis de contenido para investigación teórica, con el objeto de descubrir el significado de las percepciones de los participantes, sobre la importancia que tiene la evaluación del control interno en la auditoría gubernamental, que permita al final, revelar una teoría, fundamentar una metodología.

El estudio será altamente inductivo; es decir, utilizará la metodología de la inducción, parte de proposiciones específicas para llegar a desenlaces de carácter general. En el texto se utilizará la técnica de incrustar citas, expresiones y fraseologías de los participantes.

Los participantes son auditores gubernamentales con muchos años de experiencia de laborar en el Órgano Superior de Control y autores teóricos de los Manuales y Normativas.

3.2.1 Sobre la Validez

La validación de la propuesta, surgida de la metodología de construcción cualitativa, se fundamentará en la rigurosidad en el uso de la lógica, para la obtención de aciertos conclusivos, buscando la compatibilidad de manera razonable con la evidencia empírica o realidad de contrastación.

Como elementos adicionales de validación de una investigación teórica, se agrega la capacidad predictiva: Una buena teoría debe ofrecer la capacidad de hacer predicciones sobre lo que sucederá o no sucederá; si se dan ciertas condiciones especificadas en ella; la precisión conceptual y lingüística.

Para tal cometido se hará uso de la triangulación de fuentes de información, es decir, utilizar variedad de fuentes de datos, y triangulación teórica, lo que significa utilizar diversos puntos de vista, para la recolección de información, aplicándose cuestionarios por el tiempo de esta investigación.

Posterior a la elaboración del cuestionario, éste fue revisado por especialistas conocedores en la materia, además se aplicó un cuestionario como prueba, a fin de validar que las preguntas eran claras y precisas.

El cuestionario es un documento formado por un conjunto de preguntas que deben estar redactadas de forma coherente, y organizadas, secuenciadas y estructuradas de acuerdo con una determinada planificación, con el fin de que sus respuestas nos puedan ofrecer toda la información que se precisa.

Estas preguntas pueden ser abiertas o cerradas; en esta investigación utilizamos preguntas abiertas que permiten al entrevistado extenderse en sus respuestas. Con estas preguntas

puede obtenerse una mayor riqueza de detalle en las contestaciones, pero tienen el inconveniente de ser difíciles de tabular las respuestas. (www.wikipedia.org.es)

3.3 Acceso al Campo

Para acceder a la información se siguió el siguiente plan:

Primero: A través del curso de Tesis I del Programa de Maestría en Auditoría Integral, el investigador obtuvo modelos de las entrevistas aplicables, por lo que se procedió a diseñar los cuestionarios a aplicarse.

Segundo: Se procedió a seleccionar a los entrevistados, previa comunicación con los auditores.

Tercero: El acceso al campo fue limitado, en vista a que los Auditores Gubernamentales de la Contraloría General de la República no se encuentran de forma permanente en las oficinas centrales.

Cuarto: Se procedió a reunir literatura que regula el Marco Normativo del actuar del Auditor Gubernamental, para el abordaje del Marco teórico y para el estudio correspondiente. Luego se procedió a una discriminación de la literatura, con base en sus contenidos, calidad de redacción y calidad de los autores, en dependencia a la relación con el marco normativo que regula el qué hacer de la auditoría gubernamental.

En consecuencia, el primer abordaje será el correspondiente a los profesionales entrevistados y en un segundo momento será el correspondiente a los documentos que contienen las teorías y puntos de vista del tema objeto de investigación, mediante la técnica de análisis de contenido de las obras de los diversos autores y de acuerdo con las categorías de análisis.

3.4 Descripción del Escenario

Las entrevistas se efectuaron en un entorno agradable, teniendo lugar en las Oficinas Centrales de la Contraloría General de la República, sin embargo los entrevistados no tenían gran disponibilidad de tiempo, debido a las actividades que éstos tenían que cumplir en sus diferentes asignaciones de auditoría; siendo precisos en sus respuestas.

Luego, la parte de investigación relacionada a los manuales y normativas se estudió, como elementos significativos para el análisis de contenido, esta parte de investigación tipo escritorio se llevó a cabo en el domicilio del investigador.

El escenario en consecuencia está sujeto a la presión diaria del trabajo como auditor, por las ocupaciones del trabajo de los participantes y del investigador.

En términos de los entrevistados, sus categorías van desde personas que tienen un gran tiempo de ser auditores encargados. Entre sus profesiones se hallan la administración de empresas y contabilidad pública.

En materia de alcance y desde el punto de vista proyectivo, la información que genere será útil, en la medida que sus conclusiones y recomendaciones generen interés a otros investigadores para examinar nuevos roles, nuevas formas de abordar la importancia de la evaluación del control interno en la auditoría gubernamental.

3.5 Criterios para escoger a los participantes

Los participantes han sido escogidos de acuerdo con los aportes suministrados y aceptados por los auditores gubernamentales.

Entre los participantes se podrán encontrar personas con conocimientos en el tema objeto de estudio, seleccionados por la importancia que éstos tienen en el proceso –del control de calidad y de la ejecución de la auditoría. El listado de los funcionarios entrevistados es el siguiente:

Lic. Vilma Zenayda Andrade Ríos	:	Directora de Auditorías Programadas (a.i) y Responsable de Departamento de Auditorías Sector Social
Lic. Marbelí del Socorro Vallejos Ruíz	:	Auditor Encargado Sector Social
Lic. Archivaldo Howard Bilbano	:	Auditor Encargado, Sector Social

Otra categoría de vital importancia, es el marco regulatorio de fundamental importancia en la labor de auditoría. A continuación las obras por estudiar y que regulan el actuar del Auditor Gubernamental de Nicaragua:

IFAC	:	Normas Internacionales de Auditoría
Contraloría General de la República de Nicaragua	:	Manual de Auditoría Gubernamental de Nicaragua.
Contraloría General de la República de Nicaragua	:	Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua
Contraloría General de la República de Nicaragua	:	Normas Técnicas de Control Interno

3.6 Otras fuentes de Investigación Utilizada

Las fuentes de información son hechos y documentos a los cuales recurre el investigador y que le permiten obtener información. Las fuentes primarias son aquellas de carácter oral y escrito, recopiladas directamente por el investigador.

Las fuentes secundarias a los cuales podrá recurrir en este estudio, son las páginas web que fueron consultadas en internet, tal como wikipedia, intosai.org.

3.7 Definición conceptual de las categorías de Análisis

Para nuestro análisis sobre la importancia de la Evaluación del Control Interno en la Auditoría Gubernamental hemos definido, a fin de determinar si existe alguna variación esencial en la conceptualización de la importancia del control interno.

3.8 Instrumentos utilizados en la estrategia no estructurada

Para esta investigación se utilizó la aplicación de cuestionarios por considerarse como la herramienta apropiada para obtener información sobre la opinión de un sector de la población (expertos) sobre importancia de la evaluación del control interno, y así obtener información relevante y ofrecer una muestra de lo que piensan representantes de distintos tramos de control de calidad, así como de la parte operativa, sobre el control interno.

3.9 Estrategia para el análisis de contenido

Para llevar a cabo el análisis del contenido se recurrirá al uso de tablas para la esquematización de la información, en esta técnica se anotan a las condiciones expresadas por el autor del contenido objeto de análisis.

3.10 Criterios relevantes en el proceso de construcción del modelo

El esquema que se construya, se fundamentará en una mejor comprensión del proceso que se debe seguir para que la evaluación de control interno tenga la importancia que realmente debe tener dentro de la etapa de planeación de la auditoría gubernamental; el análisis determinará las discrepancias que pueda existir entre el proceso llevado a cabo por el auditor gubernamental vs el proceso normado, generando así la posibilidad de explicar dichas diferencias.

4.1 Consideraciones Generales

El siguiente capítulo contiene el análisis e interpretación de los datos. Al utilizarse la técnica de análisis de contenido, tanto de las obras (manuales y normativas) examinadas como de las entrevistas efectuadas, se procederá a elaborar tablas que contengan la codificación de las categorías de estudio y lo expresado por cada uno de los sujetos que aportaron información. Seguidamente se llevará a cabo la detección de tendencias, de contrastes y patrones comunes, que permitirá asegurar la validez fundamentada en donde, quien indaga, posee la convicción que no son enfoques caprichosos. De continuo se procede a la comprensión e interpretación, para lograr obtener significado de los datos, de acuerdo con lo que se esté observando en el estudio. La interpretación se llevará a cabo por cada categoría que se esté estudiando.

4.2 Triangulación de Datos

En la investigación cualitativa se utilizan diversos métodos y fuentes de recolección de datos, sobre un mismo objeto de conocimiento; a esto se denomina con el nombre de triangulación. Su propósito radica en obtener de diversas fuentes de análisis de una misma realidad.

4.3 Análisis de los Datos: Codificación en Categorías

Para efectos de una lectura más fluida, se presentan las conjeturas de trabajo respectivas a cada categoría de estudio, por Manual y normativa estudiada, los contenidos literales de cada categoría por obra estudiada.

Podemos concluir en relación a las respuestas expresadas por todos los entrevistados que:

- a) Coinciden en el concepto de control interno, que su establecimiento es responsabilidad de la administración de la Institución Pública.
- b) La Evaluación del Control Interno es importante para la determinación de las estrategias de auditoría.

- c) La Evaluación del Control Interno se efectúa generalmente aplicando cuestionarios.
- d) Los Cuestionarios de la Evaluación del Control Interno no tienen una ponderación y son elaborados principalmente para el componente del COSO “Actividades de Control”.
- e) La Normativa de Plazos para la Ejecución de la Auditoría afecta el proceso de la auditoría.

A continuación, detallamos los resultados obtenidos:

Cuestiones	Porcentajes
Control Interno	100.00%
La Evaluación del Control Interno es importante	100.00%
Cuestionarios	67.00%
Cuestionarios mas otro proceso	13.00%
Cuestionario en Base a COSO	0.00%
Afecta la Normativa de Ejecución de Plazos	100.00%

Cuadro No. 1 Cuestiones planteadas en la entrevista

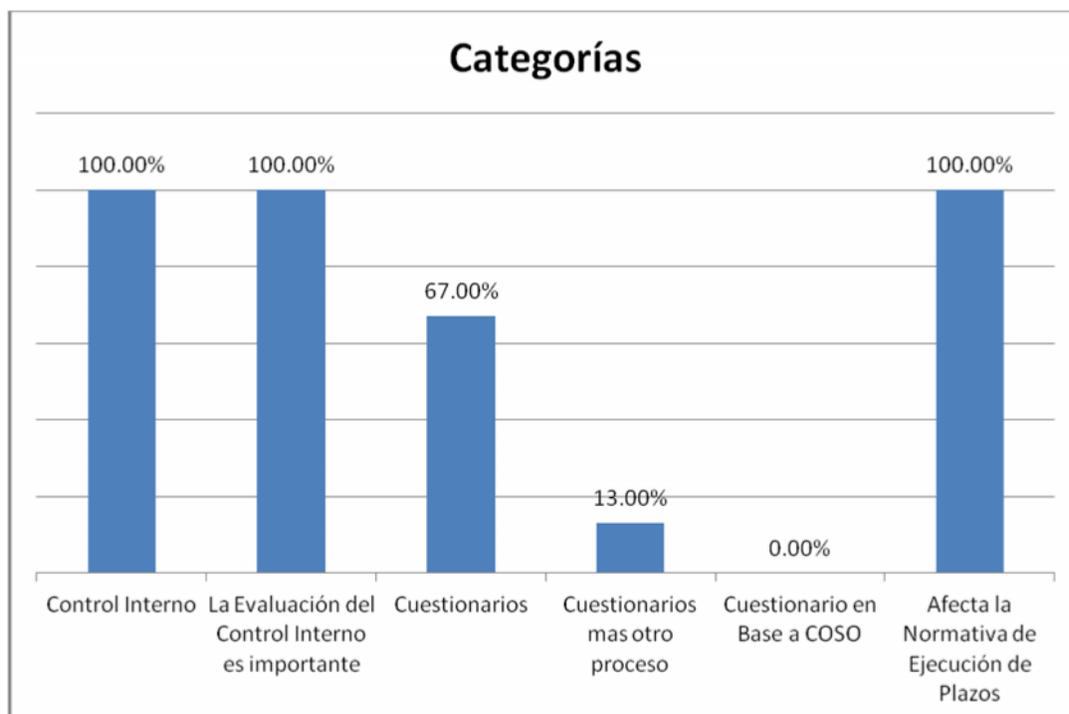


Gráfico No.1 Resultados de la entrevista

4.3.1 Sobre el Control Interno

El **Manual de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General de la República (MAG, 2009, Página 48)**.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de control interno:

- El control interno de una Entidad u Organismo es un proceso diseñado por la Administración y otro personal de una Entidad para proporcionar seguridad razonable con miras al cumplimiento de los objetivos en las categorías de Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado, Confiabilidad de la rendición de cuentas y Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
- El Control Interno se define entonces como un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad,

diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos. La seguridad a la que aspira solo es la razonable, en tanto siempre existirá el limitante del costo en que se incurre por el control, que debe estar en concordancia con el beneficio que aporta; y, además, siempre se corre el riesgo de que las personas se coludan para cometer fraudes.

4.3.2 Sobre la Evaluación del Control Interno.

El Manual de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General de la República (MAG, 2009, Página 47)

Conjeturas de trabajo sobre la Evaluación del Control Interno:

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

La Norma de Auditoría Gubernamental de Nicaragua de la Contraloría General de la República (2008, página 26)

Conjeturas de trabajo sobre la Evaluación del Control Interno:

La Norma de Auditoría Gubernamental NAGUN 2.20–B Comprensión y Evaluación del Control Interno, establece lo siguiente: “Se debe obtener una comprensión suficiente del control interno de la entidad como base para su evaluación y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser aplicados. La evaluación y calificación del riesgo de control es un requerimiento obligatorio.”

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

- ✓ Administración eficaz, eficiente y transparente de los recursos del Estado

- ✓ Confiabilidad de la rendición de cuentas
- ✓ Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases: **(MAG, CGR, Año 2009)**

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

El Manual de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General de la República (MAG, página 51; Parte X Guía de Evaluación del Control Interno 2009, página 18-21)

Conjeturas de trabajo sobre los Métodos de la Evaluación del Control Interno en la Auditoría.

Para obtener el entendimiento sobre los sistemas de control interno se pueden aplicar los métodos y técnicas indicadas en este Manual de Auditoría, parte X Guía de Evaluación de Control Interno.

Estos métodos son los siguientes: Narrativo, Cuestionarios y Flujogramas. La definición de cualquiera de ellos dependerá del nivel de experiencia del Personal y de las circunstancias particulares de cada área o aspecto auditado.

Cuestionario sobre control interno

Un cuestionario, utilizando preguntas cerradas, permitirá formarse una idea orientativa del trabajo de auditoría.

Debe realizarse por áreas, que incluyan los componentes básicos del Control interno como son: Ambiente de Control, valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión; además comprenderá los sistemas y operaciones de las entidades; en diferentes capítulos del trabajo por áreas. **(MAG, CGR, Año 2009)**

Diagrama de Flujo o Flujograma:

Es la representación gráfica del sistema; que permite realizar un adecuado análisis de los puntos de control que tiene el sistema en sí, así como de los puntos débiles del mismo que nos indican posibles mejoras en el sistema.

Se trata de la representación gráfica del flujo de documentos, de las operaciones que se realicen con ellos y de las personas que intervienen. Este sistema resulta muy útil en operaciones repetitivas, como suele ser el sistema contable, presupuesto y operaciones de cada entidad **(MAG, CGR, Año 2009)**.

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

Los procedimientos para iniciar la acción, como la autorización de la misma, su registro, etc.

- La naturaleza de las verificaciones rutinarias, como las secuencias numéricas, los precios en las solicitudes de compra, etc.
- La división de funciones entre los departamentos.
- La secuencia de las operaciones.
- El destino de cada uno de los documentos (y sus copias).
- La identificación de las funciones de custodia. **(MAG, CGR, Año 2009)**.

Los flujogramas deberán ser preparados para ayudar al auditor a comprender los sistemas de contabilidad y de información administrativa o financiera, así como para destacar las fortalezas y debilidades significativas del control interno. Los papeles de trabajo “puente” son preparados con el propósito de relacionar las fortalezas y debilidades identificadas en el sistema de ente u organismo con los objetivos y procedimientos específicos de auditoría. **(MAG, CGR, Año 2009)**

Después que el sistema ha sido aprobado, el auditor documenta sus conclusiones en cuanto al grado de confianza que puede dársele al sistema y a la base lógica usada al determinar el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría, sustantivos.

Es en dependencia del tipo de auditoría, se evaluarán los controles aplicables; de ser una auditoría financiera debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones

que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de las normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación. **(MAG, CGR, Año 2009)**

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

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

Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección. **(MAG, CGR, Año 2009)**

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

En esa labor de identificación, influye primordialmente la habilidad para entender el sistema y comprender los puntos fuertes y débiles de su control interno. **(MAG, CGR, Año 2009)**

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

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

4.3.3 Sobre la Importancia de la Evaluación del Control Interno.

El Manual de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General de la República (MAG, 2009, página 48-49)

Conjeturas de trabajo sobre la Importancia de la Evaluación del Control Interno en la Auditoría.

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

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

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

Existen muchas situaciones en las que el auditor decidirá poner poca confianza en el sistema, tales como: (**MAG, CGR, Año 2009** página 53)

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

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

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

Es en dependencia del tipo de auditoría, se evaluarán los controles aplicables; de ser una auditoría financiera debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de las normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación. (**MAG, CGR, Año 2009**, página 50).

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

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

4.3.4 Análisis de la entrevista a la Lic. Andrade Ríos, Directora Interina de Auditorías Programadas y Responsable de Departamento de Auditorías Sector Social.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de control interno:

- El entrevistado parece indicar que el Control Interno es un proceso llevado a cabo por la administración y otro personal, con el propósito de obtener una seguridad razonable sobre logro principalmente de tres objetivos: eficiencia y eficacia de las operaciones, información financiera oportuna y cumplimiento de leyes y regulaciones.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de lo que es evaluar el control interno:

- El entrevistado parece apuntar que evaluar el Control Interno manifestó que consiste en emitir un diagnóstico o calificación del grado de seguridad que nos brinda el control interno en cuanto a su implementación por parte de la administración y su aplicación por parte del personal.

Conjeturas de trabajo sobre la metodología que ha utilizado para evaluar el control interno:

- El entrevistado parece insinuar que en cuanto a las técnicas aplicadas para la evaluación del control interno son los cuestionarios y entrevistas, sin indicar los casos en las aplica. El entrevistado parece indicar que para obtener una excelente evaluación de control interno procedería de la siguiente manera: Primeramente, debemos obtener un conocimiento de la entidad o empresa, identificar las áreas claves y realizar entrevistas al personal, las entrevistas nos dan un conocimiento

sobre lo que se hace y como se hace; en esta parte tenemos un grado de conocimiento de que tan efectivo es el control interno y podemos elaborar una matriz para calificar el control interno y medir el riesgo de control; con base en esta calificación definimos la estrategia de la auditoría. Una vez identificado el riesgo de control, evaluamos el control interno mediante pruebas de recorrido y pruebas de cumplimiento; los resultados nos pueden inducir a modificar la estrategia de la auditoría.

Conjeturas de trabajo sobre la importancia de evaluar el control interno en una auditoría gubernamental:

- El entrevistado parece sugerir que la Evaluación del Control Interno es muy importante, porque si elaboramos una buena estrategia de auditoría, nuestro riesgo de auditoría se minimiza y podemos lograr nuestros objetivos en el menor tiempo posible. Y que esta depende del objetivo que persigamos. El entrevistado es de la opinión de que en la evaluación del control interno el hecho de que la Institución no tenga procedimientos, manuales, normativas de su operatividad, indicó que si, porque eso significa que el control interno no está documentado y por tanto, existen mayores riesgos en la ejecución de las operaciones, al no encontrarse definidos los procedimientos.

- El entrevistado es de la opinión en cuanto a la no aplicación de evaluación del control interno por parte de los auditores, en caso de que se encuentren hallazgos de responsabilidad, que en el caso de la auditoría gubernamental, considera que sí ya que las Normas de Auditoría Gubernamental de Nicaragua nos mandan a evaluar el control interno y si no lo hacemos, significa que nuestra auditoría no cumple con lo establecido en las **NAGUN**. El entrevistado es de la opinión en cuanto a que pueda existir hallazgos de responsabilidad y que no existan hallazgos de control interno o que éste se encuentre como una limitación en el alcance de la auditoría, manifestó “que desde el momento que se determina un hallazgo de responsabilidad es porque el control interno se ha incumplido, recordemos que el control interno lo que hace es brindarnos una seguridad razonable; esto significa que no hay una seguridad absoluta. En este sentido, si hay un

incumplimiento de ley, un perjuicio económico o una presunción de responsabilidad penal, eso igual significa que el control interno es vulnerable y permitió la comisión de las faltas, debido a falta de implementación, aplicación o supervisión de controles.

El entrevistado da a entender que se ha orientado de manera verbal que la Evaluación del Control Interno se realice en base a lo establecido en el Manual de Auditoría Gubernamental, sin embargo no se ha obtenido respuesta por parte de los Auditores; en relación a la Normativa de Plazos para la Ejecución de la Auditoría y su afectación en la evaluación de control interno, ésta deberá hacerse independientemente, según lo establecido.

4.3.5 Análisis de la entrevista a la Lic. Marbelí del Socorro Vallejos Ruiz, Auditor Encargado.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de control interno:

El entrevistado parece insinuar que el control interno son procedimientos desarrollados por la entidad a fin de lograr seguridad razonable del cumplimiento de los objetivos, que permita obtener efectividad de las operaciones, confiabilidad de la información y cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de lo que es evaluar el control interno:

El entrevistado parece indicar que en relación a lo que es evaluar el control interno es la forma utilizada o diseñada para verificar que las Normas y Procedimientos establecidos por la institución se están aplicando correctamente o si existen inconsistencias entre lo normado y lo realmente realizado.

Conjeturas de trabajo sobre la metodología que ha utilizado para evaluar el control interno:

En cuanto a las técnicas que aplica indicó que generalmente es el Cuestionario y los aplico en todas las auditorías que realizo, únicamente que las preguntas se enfocan en dependencia del tipo de auditoría que se vaya a ejecutar.

En relación a cómo proceder para una excelente evaluación del control interno señaló que se debe de realizar un buen entendimiento de la entidad (actividad, normas y procedimientos, leyes y regulaciones aplicables, etc), en base a esto se deben de elaborar las preguntas enfocadas al área que se revisará, éstas no deben de ser cerradas, para dar la oportunidad al encuestado de expresar el procedimiento completo y el evaluador debe de profundizar en caso de que el procedimiento que se está detallando no esté claro, de tal manera que se pueda obtener una información clara y completa de cómo se está realizando x o y procedimiento.

Conjeturas de trabajo sobre la importancia de evaluar el control interno en una auditoría gubernamental:

En relación a la importancia de la evaluación del control interno señaló que al realizar la evaluación el auditor puede formarse un juicio de cómo se están aplicando los controles y la confiabilidad del mismo, y por ende ayuda a determinar el alcance y tipo de pruebas que deben realizarse al momento de ejecutar la auditoría.

Conjeturas de trabajo sobre la metodología que ha utilizado para evaluar el control interno:

En cuanto la forma de evaluar el control interno en dependencia de la auditoría refirió que siempre se puede utilizar el cuestionario, lo único que las preguntas deben de enfocarse de acuerdo al tipo de auditoría y al área que se revisará.

En cuanto si existe alguna afectación en la evaluación del control interno el hecho de que la institución no tenga procedimientos, manuales, normativas de su operatividad, indicó que en

el caso de las instituciones gubernamentales no afecta mucho, ya que existen leyes, normativas y regulaciones que rigen todo el sector público y en caso de que no tenga elaboradas normativas internas, la evaluación del control se realiza en base a las normativas establecidas para el sector público, mismas que son un marco de referencia para que cada institución prepare sus procedimientos y reglamentos específicos.”

En cuanto a la no aplicación de evaluación del control interno por parte del auditor, en caso de que se encuentren hallazgos de responsabilidad, refirió que cuando se determina un hallazgo de responsabilidad la implicancia legal que podría generar es que no se cumpla con el debido proceso, y el auditado alegue indefensión por negársele el derecho a la defensa al no realizar todas o alguna de las diligencias establecidas en la **Ley Orgánica de la CGR**.

En cuanto a que si pueda existir hallazgos de responsabilidad y que no existan hallazgos de control interno o que éste se encuentre como una limitación en el alcance de la auditoría, señaló que por lo general siempre que se determina una responsabilidad, existen debilidades de control; ya que un incumplimiento a las Normas y procedimientos de Control Interno puede generar un hallazgo de responsabilidad.”

El entrevistado parece sugerir, que si bien es cierto la Evaluación del Control Interno debe hacerse en base a COSO I, según el Manual de Auditoría Gubernamental, éste no establece la metodología a seguirse, no siendo una guía orientativa del trabajo de los auditores, ya que después de hacerse la evaluación del control debe calificarse el riesgo, y no hay la conexión que oriente al auditor éste proceso, únicamente se establece de manera informativa. Otra situación, es que al final la calificación del riesgo no tiene mucha injerencia al momento de revisar las cuentas contables, ya que exigen materialidad.

4.3.6 Análisis de la entrevista al Licenciado Archivaldo Howard Bilbano, Auditor Encargado.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de control interno:

El entrevistado parece insinuar que el control interno es un proceso en la cual están involucrados tanto la alta dirección como el resto del personal, su objetivo es generar confiabilidad en la información financiera, eficacia y eficiencia en las operaciones financieras y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad.

Conjeturas de trabajo sobre el concepto de lo que es evaluar el control interno:

El entrevistado parece señalar que en relación a lo que es evaluar el control interno es medir la efectividad del control interno a través de pruebas y procedimientos, tales como cuestionarios, prueba de recorrido, entrevistas etc.

Conjeturas de trabajo sobre la metodología que ha utilizado para evaluar el control interno:

En cuanto a las técnicas que ha aplicado señaló que son: La entrevista y el cuestionario en todos los casos, no especificando el uso. Señaló que para obtener una excelente evaluación de control interno. La entrevista es una excelente técnica ya que a través de ella se va obteniendo de forma directa información sobre las debilidades de control interno en las diferentes áreas de la entidad; la técnicas antes mencionada combinada con la prueba de recorrido consolida la efectividad de la evaluación.

Conjeturas de trabajo sobre la importancia de evaluar el control interno en una auditoría gubernamental:

Con respecto a la importancia de la evaluación del control interno indicó que: La evaluación de control interno, permite al auditor gubernamental comprobar que los controles establecidos se estén llevando a cabo con eficiencia y eficacia, que las leyes y regulaciones aplicables a la entidad se estén cumpliendo. Por otro lado, la evaluación de control interno nos proporciona un indicador sobre los riesgos que existen y de esa manera establecer nuestra estrategia de auditoría, a través de la implementación de pruebas de control o sustantivo.

En cuanto a que si existe afectación en la evaluación del control interno el tipo de auditoría a ejecutarse; señaló que: Las técnicas y procedimientos no varían lo que varía son los enfoques y objetivos de la auditoría. En cuanto a la existencia de la afectación del hecho que la Institución no tenga procedimientos, manuales, normativas de su operatividad; señaló que: la falta de manuales, procedimientos y normativas indica que existe una debilidad de control interno, pero esto no indica ausencia de control interno ya que este se realiza aún sin existir documentos que lo describan.

Con referencia a la no aplicación de la evaluación de control interno en caso de que se encuentren hallazgos de responsabilidad la existencia de hallazgos de responsabilidad y la no existencia de hallazgos de control interno o que este se encuentre como una limitación en el alcance de la auditoría, señaló que: Los hallazgos de responsabilidad surgen porque el control fue vulnerado por lo tanto esto es un indicador que existe hallazgo de control interno, la limitación en el alcance también obedece a debilidad de control interno.

El entrevistado sugiere, que si bien es cierto, el **Manual de Auditoría Gubernamental** indica que la Evaluación del Control Interno debe hacerse en base a COSO I, éste orienta el trabajo de los auditores, así mismo no se recibe ésta orientación por parte de la supervisión, teniendo además la presión de la Normativa de Plazos para la ejecución de la auditoría.

4.4 Comprensión e interpretación por categorías de estudio

A continuación se procede a la interpretación y al suministro de significado a los hallazgos, de acuerdo a la posición epistemológica, con la cual, el investigador observa el objeto de estudio. La interpretación se va haciendo de acuerdo con cada categoría de análisis.

4.4.1 Sobre el Control Interno

Entiendo por control interno como los procesos y procedimientos que implementa una Institución para asegurar sus recursos y activos, a fin de que la información que se genera sea confiable para la toma de decisiones.

4.4.2 *Sobre lo que es evaluar el control interno*

Conozco que evaluar el control interno es el procedimiento mediante el cual el Auditor Gubernamental cumple con los siguientes objetivos:

- a) Obtener comprensión de cada uno de los cinco componentes de control interno e identificar los factores de riesgo de fraude.
- b) Evaluar la efectividad (inefectividad) del control interno de la Entidad
- c) Comunicación de resultados de la evaluación de control interno

Con ésta evaluación, el auditor debe entender el diseño de los controles importantes, y determinar que ellos han sido implantados y están en operación. El examen y la evaluación del control interno deben realizarse según el tipo de fiscalización, para determinar la extensión y el alcance debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno.

4.4.3. *Sobre los métodos y técnicas para evaluar el control interno*

Entiendo que existen diferentes métodos y técnicas para evaluar el Control Interno, y que se aplica de acuerdo al enfoque de la auditoría.

El Auditor Gubernamental debe medir el nivel de confianza que se tiene en el control interno de la Entidad; por tanto lo ideal para será el uso de técnicas combinadas que le permitan obtener un entendimiento de: los componentes de control de la Institución, sus procesos; controles claves (diseño e implementación).

Para ello, el Auditor Gubernamental puede utilizar diferentes métodos como son: Descriptivo, Cuestionarios y Gráficos (flujogramas) o bien combinados.

4.4.4 *Sobre el uso de la evaluación del control interno*

Conozco que la estrategia de auditoría se determina de la evaluación que el Auditor Gubernamental efectúa del control interno y por ello el alcance y la oportunidad de las pruebas a aplicarse.

4.4.5 *Sobre la importancia de la evaluación del control interno*

Conozco que la Evaluación del control interno tiene una importancia fundamental en la etapa de la planeación de la auditoría y es la base fundamental que soporta el informe

de control interno. Entiendo que en cuanto a la no aplicación de evaluación del control interno, se contrapone a lo establecido en el Manual de Auditoría Gubernamental y las Normas de Auditoría Nacionales e Internacionales.

5.1 Patrones Comunes, Contrastes y Tendencias

A continuación se presentan los patrones comunes, los contrastes y las tendencias predominantes encontradas en las respuestas de los entrevistados y de los hallazgos en las obras estudiadas.

5.1.1 Patrones comunes en la categoría sobre el control interno

- a) Es la base para la formulación de la estrategia de auditoría y la definición específica de los procedimientos de auditoría.

5.1.2 Patrones comunes en la categoría sobre la Evaluación del Control Interno

- a) Al realizar la evaluación el auditor puede formarse un juicio de cómo se están aplicando los controles y la confiabilidad del mismo.

5.1.3 Patrones comunes en la categoría sobre los métodos de Evaluación del Control Interno.

- a) Aplicar cuestionarios como única forma de evaluar el control interno, independientemente del tipo de auditoría.

5.1.4 Patrones comunes en la categoría de lo que es la Importancia de la Evaluación del control interno

- b) La evaluación de control interno, permite al auditor gubernamental comprobar que los controles establecidos se estén llevando a cabo con eficiencia y eficacia, que las leyes y regulaciones aplicables a la entidad se estén cumpliendo. Por otro lado, la evaluación de control interno nos proporciona un indicador sobre los riesgos que existen y de esa manera establecer nuestra estrategia de auditoría, a través de la implementación de pruebas de control o sustantivo.”

5.1.5 Tendencias Dominantes

A continuación se describen las tendencias dominantes encontradas en el estudio de las obras abordadas y en las respuestas de los profesionales consultados.

5.1.5.1 El cuestionario como técnica principal para evaluar el control interno

La tendencia que se observa es la aplicación de cuestionarios, aunque muchos auditores no indicaron el uso de los mismos, quedando en un procedimiento de auditoría como requisito de ejecución sin ningún producto, aunque pocos auditores señalaron la elaboración de una matriz de riesgo, matriz de confianza, matriz de enfoque estratégico.

5.2 Conclusiones

La Evaluación del Control Interno es de gran importancia, ya que nos permite establecer el nivel de confianza que podemos depositar en el sistema de control de dicha Institución; y por lo tanto identificar de una manera más oportuna los riesgos y el alcance de las pruebas a aplicar, de manera que la auditoría sea más eficiente y eficaz.

Por otra parte, los auditores gubernamentales conocen y dominan el concepto de control interno y los métodos para su evaluación; sin embargo, aplican únicamente cuestionarios dirigidos a evaluar principalmente las “Actividades de Control” (procedimientos de control interno), esto sin evaluar los otros componentes del COSO establecidas en la Ley 681 “Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control de la Administración Pública y Fiscalización de los Bienes y Recursos del Estado, así como las Normas Técnicas de Control Interno.

Los auditores gubernamentales están consciente de la Evaluación del Control Interno es de suma importancia en la auditoría ya que ésta evaluación sirve de base para la selección de la estrategia de auditoría, así como la identificación de áreas críticas y aplicación de pruebas de auditoría; siendo su producto final que es el Informe de Control Interno.

Los Auditores Gubernamentales no encuentran en la Guía para la Evaluación del Control Interno (Parte X) una metodología que les ayude en dicha evaluación, ya que en éste documento presenta como ejemplos cuestionarios con respuestas: “sí”, “no”, “n/a”, delimitando el valor a la herramienta. De manera similar en la Parte I (Criterios Básicos) del MAG no establece la relación entre la Evaluación del Control Interno con la Matriz de Riesgo (Matriz de Enfoque Estratégico), no guía al Auditor Gubernamental en el cumplimiento de las diferentes actividades que debe cumplirse paso a paso para dicha evaluación, únicamente se establecen conceptos y definiciones, por lo que dichos documentos tienen como única finalidad una referencia conceptual. Además, el MAG y las NAGUN, no establecen las bases para el cálculo del riesgo de la auditoría, únicamente se indica como calificación del mismo: Alto, Medio y Bajo.

5.3. Recomendaciones

Producto de ésta investigación recomendamos tanto a la Entidad Fiscalizadora Superior de Control y al auditor gubernamental, lo siguiente:

Los Auditores Gubernamentales deberán efectuar la evaluación del control interno en base al COSO, dando cumplimiento a lo establecido en el Manual de Auditoría Gubernamental, Normas de Auditoría Gubernamental y Normas Técnicas de Control Interno. Además, la herramienta que utilice el Auditor, para la evaluación de Control Interno, le permita valorar el nivel de confianza que depositará en el control interno de la Institución.

Se debe motivar a los auditores gubernamentales a través de capacitaciones a estandarizar los procedimientos a seguir para una correcta evaluación de control interno como es: el entendimiento de la Entidad; levantamiento de procesos; identificación de controles claves; verificación del diseño y funcionamiento del control interno de la Entidad; evaluación del COSO; evaluación del riesgo de la auditoría y la estrategia a seguir; con la ayuda de las diferentes técnicas de auditoría y metodologías de evaluación de control interno (flujogramación, narrativo, observación, cuestionarios, entre otras), todo con el fin de obtener una evaluación cualitativa y cuantitativa de control interno que permitan determinar los

riesgos de auditoría sobre una base más objetiva y cumplir con los plazos establecidos en la normativa vigente.

Se debe revisar el Manual de Auditoría Gubernamental y su Parte X Guía de Evaluación Control Interno, enfocándose realmente como una guía para el trabajo del auditor gubernamental, ya que carece de orientaciones en cómo utilizar la evaluación del control interno a través de los diferentes métodos (entrevista, flujograma, narrativo, entre otros) para el cálculo del riesgo. Además éste Guía no indica el cálculo del riesgo, retoma todas las NAGUN, para cada auditoría. De manera similar deberá efectuarse una revisión de la Normativa de Plazos para la Ejecución de las Auditorías, debido a que se presentan algunas inconsistencias como son los plazos máximos, entre otras debilidades que no objeto de éste estudio.

Al actualizar un Manual o una Normativa, que se relacionan, no se debe dejar de revisar la otra normativa, sino que se valoran la adecuación en su conjunto.

