



Contraloría General de Cuentas

GUATEMALA, C.A.

---

NORMAS INTERNACIONALES DE LAS  
ENTIDADES FISCALIZADORAS  
SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA  
-ISSAI.GT-

---

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2017

Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras  
Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-

# -ISSAI.GT- 1600

## Directriz de auditoría financiera

Consideraciones específicas  
Auditorías de estados  
financieros correspondientes  
a un grupo (incluido el  
trabajo de los auditores de  
los componentes)

### **Base de la adaptación**

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en los artículos 1, 2, 5 y 6 del Decreto número 31-2002 y sus reformas, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y los artículos 30 literal n), 43 y 53 del Acuerdo Gubernativo número 9-2017, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se emite la presente Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 1600 “Consideraciones específicas Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 1600 la cual corresponde al nivel 4 Directrices de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2010 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Contenido	
Fundamentos .....	1
Introducción a la NIA.....	1
Contenido de la Nota de Práctica .....	2
Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público .....	3
Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público .....	4
Consideraciones generales .....	4
Definiciones .....	5
Aceptación y continuidad .....	5
Comprensión del grupo, sus componentes y sus distintos entornos .....	6
Comprensión acerca de los auditores de los componentes .....	8
Materialidad .....	9
Respuesta ante los riesgos evaluados .....	10
Proceso de consolidación .....	10
Comunicación con los auditores de los componentes .....	11
Comunicación con la dirección y los encargados del entidad del grupo .....	11

## Fundamentos

Esta Nota de Práctica proporciona orientaciones adicionales sobre la Norma Internacional de Auditoría NIA 600, “Consideraciones específicas Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 600 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009. Esta Nota de Práctica será efectiva en la misma fecha que la NIA.

## Introducción a la NIA

Las NIA son aplicables a las auditorías de un grupo y la NIA 600 contiene consideraciones específicas para este tipo de auditorías, en particular cuando en ellas intervienen los auditores de los componentes.

Un auditor puede encontrar útil la NIA 600, con las necesarias adaptaciones según las circunstancias, cuando implique a otros auditores en la auditoría de estados financieros que no sean los estados financieros del grupo, por ejemplo, para observar el recuento del inventario o inspeccionar el inmovilizado situado en puntos alejados.

Los auditores de los componentes pueden estar obligados por disposición legal, reglamentaria u otro motivo a emitir una opinión de auditoría sobre los estados financieros de dichos componentes. El equipo auditor del grupo puede decidir utilizar la evidencia en la que se basa la opinión sobre los estados financieros de los componentes para constituir la evidencia del grupo, pero no por ello dejarán de aplicarse las exigencias de la NIA 600.

El responsable del equipo auditor del grupo se atenderá a las exigencias de la NIA 220<sup>1</sup> con independencia de que la información financiera de un componente sea controlada por el auditor de éste o bien por el equipo. La NIA 600 ayuda al responsable del equipo auditor del grupo a cumplir lo establecido en la NIA 220<sup>2</sup> cuando los auditores de los componentes controlen la información financiera correspondiente a estos.

El riesgo de auditoría está en función del riesgo de incorrecciones materiales de los estados financieros y del riesgo de que el auditor no llegue a detectarlas<sup>2</sup>. En la auditoría de un grupo, se añade el riesgo de que los auditores de los componentes no descubran una incorrección en la información financiera de dichos componentes provocando así una incorrección material en los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el equipo auditor del grupo tampoco la detecte. La NIA 600 explica las cuestiones analizadas por el equipo auditor del grupo para decidir la naturaleza, el momento y el alcance de su participación en los procedimientos de evaluación de riesgos y otros procedimientos de auditoría llevados a cabo por los auditores de los componentes sobre la información financiera de estos. El objetivo de esta participación es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

### **Contenido de la Nota de Práctica**

P1. La Nota de Práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores del sector público en relación con los aspectos siguientes:

---

1 NIA 220, Control de calidad en una auditoría de estados financieros. párrafos 14 y 15.

2 NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría, párrafo A32.



- a) Consideraciones generales.
- b) Definiciones.
- c) Aceptación y continuidad.
- d) Comprensión del grupo, sus componentes y sus distintos entornos.
- e) Conocimiento acerca de los auditores de los componentes.
- f) materialidad.
- g) respuesta ante los riesgos evaluados.
- h) Proceso de consolidación.
- i) Comunicación con los auditores de los componentes.
- j) Comunicación con la dirección y los encargados de la entidad del grupo.

### **Aplicabilidad de la NIA en la auditoría del sector público**

- P3. En algunos entornos de sector público es posible que las leyes y reglamentos, o bien la práctica habitual, obliguen a hacer referencia a los auditores de los componentes en el informe del auditor del grupo sobre los estados financieros del grupo. En ese caso, si el informe del auditor del grupo no indica claramente que esa referencia no disminuye la responsabilidad de éste en relación con la opinión de auditoría sobre el grupo, la auditoría no resulta conforme al párrafo 11 de la NIA.
- P4. El auditor de un grupo perteneciente al sector público que se refiera en su informe a los auditores de los componentes sin una indicación clara acerca de su propia responsabilidad, tal y como se describe en el párrafo 11 de la NIA, debe buscar orientación en otras fuentes, entre ellas las normas nacionales de auditoría y otras fuentes generalmente aceptadas, que pueden instruir al auditor de un grupo perteneciente al sector público a que indague acerca de la reputación profesional y la independencia de los

auditores de los componentes y a que adopte las medidas necesarias para garantizar la coordinación de sus actividades con las de dichos auditores a fin de examinar adecuadamente las cuestiones que afectan al proceso de consolidación de los estados financieros del grupo.

## **Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público**

### **Consideraciones generales**

P5. En una auditoría financiera en el sector público los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco financiero aplicable (es decir, el alcance de las NIA), y consistir también en objetivos adicionales de auditoría o de información, como por ejemplo la conformidad con las normas en lo relativo al presupuesto, la rendición de cuentas o la eficacia del control interno. El nombramiento de auditoría o las obligaciones derivadas de leyes, reglamentos, acuerdos ministeriales, exigencias de política pública o resoluciones del poder legislativo pueden conducir a obligaciones suplementarias de información. Sin embargo, aun no existiendo esas obligaciones suplementarias, puede haber expectativas de los ciudadanos en cuanto a la conformidad con las normas o la eficacia del control interno y a la atención que debe prestar el auditor a esas cuestiones. El auditor de un grupo perteneciente al sector público ha de tener presente dichas expectativas, mantenerse alerta durante toda la auditoría respecto de los ámbitos en que pueda darse una falta de conformidad con las normas y establecer una comunicación al respecto con los auditores de los componentes.



## Definiciones

P6. Al remitirse a las definiciones del párrafo 9 de la NIA, los auditores, además de tomar como base las orientaciones contenidas en los párrafos A2 a A4, tendrán en cuenta la posibilidad de que concurren las siguientes circunstancias en el sector público:

- a) Componentes: en la esfera gubernamental esta categoría puede también abarcar organismos, departamentos, oficinas especializadas, empresas, fondos, unidades administrativas, distritos, empresas conjuntas y organizaciones no gubernamentales.
- b) Componentes significativos: en el sector público esta categoría puede abarcar cuestiones sensibles para los ciudadanos como la seguridad nacional, la financiación de proyectos por donantes o la elaboración de informes sobre ingresos fiscales.

## Aceptación y continuidad

P7. Los párrafos 12 a 14 de la NIA establecen obligaciones para la aceptación y continuidad como auditor del grupo. La imposibilidad de participar en el trabajo de los auditores de los componentes que se aborda en el párrafo 2 de la NIA y la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada son menos probables en el sector público, porque las leyes y reglamentos pueden prohibir las restricciones de acceso a la información.

P8. Teniendo en cuenta las obligaciones del párrafo 13 de la NIA, el auditor de un grupo perteneciente al sector público, además de remitirse a las orientaciones contenidas en el párrafo A18, puede ponerse en contacto con

el poder legislativo u otros órganos reguladores competentes para la eliminación de las restricciones de acceso a la evidencia de auditoría impuestas por la dirección del grupo o por leyes y reglamentos. El apéndice 1 de esta Nota de Práctica facilita un ejemplo de una opinión modificada por la restricción de acceso a la evidencia de auditoría y un ejemplo de informe dirigido al poder legislativo.

P9. Los cambios significativos citados en el párrafo A12 de la NIA, que inciden en la capacidad del equipo auditor del grupo para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, pueden verse afectados a su vez en el sector público por otros cambios como los siguientes:

- Modificaciones en leyes y reglamentos que influyan en el sistema de información de la gestión financiera.
- Variaciones en la naturaleza, las fuentes o los importes de la financiación, incluidas las referidas a la estructura de la deuda pública.

### **Comprensión del grupo, sus componentes y sus distintos entornos**

P10. Los párrafos 17 y 18 de la NIA establecen para el auditor de un grupo perteneciente al sector público la obligación de conocer el grupo y sus componentes, y los párrafos A23 a A26 ofrecen orientación al respecto. En ocasiones, el gobierno puede tener relación con entidades independientes a través de transferencias o de su función de instancia reguladora de algunos sectores, en cuyo caso, resulta difícil determinar a veces si la relación con una entidad justifica la inclusión de ésta en el grupo. Por ejemplo:

- La aplicación del marco de información financiera puede dar lugar a la exclusión en los estados financieros del grupo de un tipo específico de

organismo, departamento, oficinas especializada, empresa, fondo, unidad administrativa, distrito, empresa conjunta y organización no gubernamental. En esos casos, si el auditor de un grupo perteneciente al sector público considera que esta exclusión se traduce en una presentación equívoca de los estados financieros del grupo puede no sólo analizar su impacto en el informe de auditoría sino también examinar la necesidad de comunicar el asunto a otros órganos reguladores competentes.

- El marco de información financiera puede no ofrecer orientación concreta para incluir o excluir en los estados financieros del grupo un tipo específico de organismo, departamento, oficinas especializada, empresa, fondo, unidad administrativa, distrito, empresa conjunta y organización no gubernamental. En esos casos, el auditor de un grupo perteneciente al sector público tiene la posibilidad de participar en las conversaciones de la dirección del grupo con la dirección de los componentes para determinar si la consideración de los componentes en los estados financieros del grupo se traducirá en una presentación fidedigna de estos últimos.

Esta dificultad puede además repercutir en la utilización del trabajo de los auditores de los componentes. Es posible que la dirección del grupo no esté de acuerdo con la inclusión de los componentes en los estados financieros del grupo, lo que a su vez limitaría las posibilidades del auditor del grupo para comunicar con los auditores de los componentes y utilizar su trabajo.

## Comprensión acerca de los auditores de los componentes

P11. La orientación contenida en el párrafo A33 de la NIA es especialmente pertinente cuando el auditor de un grupo perteneciente al sector público solicite a los auditores de los componentes la ejecución de trabajos suplementarios de auditoría de la información financiera relativa a un componente o al grupo. En algunos entornos del sector público, la metodología del auditor del grupo puede diferir de la metodología o prácticas seguidas por los auditores de los componentes. Cuando se den esas circunstancias, el auditor del grupo puede prescribir procedimientos coherentes con la metodología que él utiliza.

P12. Teniendo en cuenta el párrafo A37 de la NIA, los auditores del sector público pueden constatar que los auditores de los componentes de dicho sector están sometidos también a las exigencias contempladas en el Código de Ética de INTOSAI<sup>3</sup> adoptado por la organización de entidades fiscalizadoras superiores.

P13. En el segundo apartado del párrafo A38 de la NIA se establece que el equipo auditor del grupo ha de adquirir una comprensión de la competencia profesional de los auditores de los componentes y sus aptitudes específicas (por ejemplo, el conocimiento del sector en concreto) para llevar a cabo el trabajo. En el contexto del sector público ello implicaría el conocimiento del entorno administrativo y de las leyes y reglamentos aplicables a la auditoría del grupo.

---

<sup>3</sup> NAG 30, "Código de Ética de la INTOSAI."

P14. El párrafo A41 de la NIA analiza los casos en que las leyes y reglamentos prohíben el acceso a las partes de la documentación de auditoría a cargo de los auditores de los componentes. En esos casos, los auditores del sector público examinarán la necesidad de comunicar el asunto al poder legislativo o a otros órganos reguladores competentes.

### **Materialidad**

P15. Al determinar la materialidad de los estados financieros del grupo con arreglo a los párrafos 21 a 23 de la NIA, los auditores del sector público pueden remitirse a la orientación facilitada por la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI. GT- 1320<sup>4</sup>, párrafos P8 y P9, que tratan de la determinación de la materialidad en el sector público. En los estados financieros del grupo es posible que la materialidad de los tipos de operaciones y balances y notas contables y la materialidad de los componentes se sitúen en un umbral inferior al del sector privado debido a una serie de razones, como pueden ser el contexto concreto o la naturaleza y características de los sistemas y entidades afectados. A ello se añade la posibilidad de que se exijan opiniones separadas sobre los componentes, con lo cual el umbral de materialidad fijado para ellos sería inferior. Por último, puede ser necesario aplicar determinados procedimientos en virtud de la legislación o del nombramiento de auditoría, o los auditores del sector público pueden concebir procedimientos de auditoría para operaciones que sólo son significativas por su naturaleza.

---

<sup>4</sup> NAG 1320, "La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría."

P16. Según se establece en el subpárrafo 21 d) de la NIA la determinación de un umbral por encima del cual no pueden considerarse las incorrecciones como triviales para los estados financieros del grupo puede verse influida por la materia controlada y la sensibilidad pública. El auditor de un grupo perteneciente al sector público tendrá también presente la perspectiva más amplia de dicho sector en virtud de la cual puede verse obligado a comunicar todas las incorrecciones, incluso las que hayan sido corregidas por la entidad, y la totalidad de las deficiencias de control y de los casos de falta de conformidad con las normas. Cuando se den esas circunstancias, no se fijará un umbral.

### **Respuesta ante los riesgos evaluados**

P17. Al aplicar las exigencias del párrafo 24 de la NIA al nivel del grupo, el auditor de éste puede considerar que en el sector público la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por los diferentes componentes constituye un factor decisivo de riesgo de incorrecciones materiales. Por ejemplo, el riesgo de que se produzcan dichas incorrecciones en una operación de ayuda en caso de catástrofe será más elevado que en una operación más estable como el pago de retribuciones al personal docente. Para evaluar el riesgo de incorrecciones materiales en operaciones al nivel del grupo, el auditor de éste puede clasificar los componentes según la naturaleza de las operaciones correspondientes, y evaluar separadamente el riesgo para cada categoría, lo que le permitirá decidir la naturaleza, el calendario y el alcance de los trabajos que debe llevar a cabo.

### **Proceso de consolidación**

P18. Teniendo en cuenta la orientación facilitada por el párrafo A56 de la NIA, cabe señalar que en el sector público puede haber operaciones registradas



sólo al nivel del grupo, especialmente en los estados financieros consolidados del Gobierno. Estas operaciones pueden abarcar recursos naturales o elementos del patrimonio histórico. Cuando se den esas circunstancias, los auditores de un grupo perteneciente al sector público tienen la obligación de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con dicho tipo de operaciones.

### **Comunicación con los auditores de los componentes**

P19. En sus comunicaciones con los auditores de los componentes con arreglo al párrafo 40 de la NIA, el auditor de un grupo perteneciente al sector público puede considerar pertinente facilitarles información sobre riesgos de incumplimiento de leyes y reglamentos que podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros del grupo o afectar a la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría y las obligaciones de información.

### **Comunicación con la dirección y los encargados del entidad del grupo**

P20. El auditor de un grupo perteneciente al sector público puede tener obligaciones de notificación de los fraudes detectados en los componentes, además de las contenidas en el párrafo 47 de la NIA. Estas obligaciones pueden incluir la notificación a terceros ajenos a la entidad, como los órganos reguladores, judiciales o policiales.

En la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI. GT- 1240<sup>6</sup> se ofrecen más orientaciones sobre las obligaciones de notificación de fraudes que recaen en los auditores del sector público.

Licenciado Carlos Enrique Mencos Morales  
**Contralor General de Cuentas**

Licenciado Felipe Fernando Fernández Chavarría  
**Subcontralor de Probidad**

Licenciado César Armando Elías Ajcá  
**Subcontralor de Calidad de Gasto Público**

Licenciada Sandra Patricia Esteban Cambrán  
**Subcontralora Administrativa a.i.**