



MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE CUMPLIMIENTO

GUATEMALA, NOVIEMBRE 2017

ÍNDICE

Introducción	i
Definición de auditoría de cumplimiento	1
Normas aplicables a la auditoría de cumplimiento	2
Actividades principales del equipo de auditoría.....	2
1 Aspectos previos al proceso de auditoría.....	5
1.1 Emisión de nombramiento.....	5
1.2 Emisión de declaración de independencia.....	5
1.3 Recepción de nombramiento y declaración de independencia.....	5
2 Etapa de familiarización	6
2.1 Conocer el entorno de la entidad	6
2.2 Revisión de informes de auditorías anteriores.....	7
2.3 Comunicación con el auditado.....	7
2.4 Documentación de auditoría.....	9
2.5 Archivo de papeles de trabajo.....	9
2.6 Flujograma de aspectos previos al proceso de auditoría y etapa de familiarización.....	10
3 Etapa de planificación	11
3.1 Comunicación escrita.....	12
3.2 Informe legal de la entidad.....	13
3.3 Identificación e información de la materia controlada	13
3.4 Identificación de criterios	15
3.5 Determinación del nivel de seguridad.....	16
3.6 Comprensión del control interno	18
3.7 Análisis de riesgos	18
3.8 Consideraciones relativas a la posible comisión de delitos en el análisis de riesgos	21
3.9 Determinación de la muestra.....	23
3.10 Determinación de la materialidad.....	24
3.11 Necesidad de incluir un experto.....	26

3.12	Memorando de planificación.....	27
3.13	Programa de auditoría	28
3.13.1	Pruebas de auditoría.....	29
3.13.2	Técnicas para la realización de las pruebas de auditoría	31
3.14	Diseño de papeles de trabajo.....	32
3.15	Comunicación con el auditado.....	32
3.16	Documentación de auditoría.....	32
3.17	Archivo de papeles de trabajo.....	33
3.18	Flujograma de la planificación.....	34
4	Etapa de ejecución.....	36
4.1	Ejecución de programas de auditoría y papeles de trabajo	36
4.2	Actualización de memorando de planificación y programas.....	37
4.3	Obtención de evidencia.....	38
4.4	Análisis resultado del experto.....	39
4.5	Valoración de evidencia.....	40
4.6	Elaboración de hallazgos	40
4.7	Notificación de hallazgos	41
4.8	Comunicación con los responsables.....	43
4.9	Análisis de comentarios y documentos de soporte.....	44
4.10	Comentarios de auditoría.....	44
4.11	Recomendaciones	45
4.12	Acciones legales.....	46
4.13	Carta de representación.....	49
4.14	Documentación de auditoría.....	51
4.15	Archivo de papeles de trabajo.....	56
4.16	Flujograma de la etapa de ejecución.....	57
5	Etapa de comunicación de resultados	60
5.1	Formación de conclusión.....	60
5.1.1	Circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría.....	63
5.1.2	Párrafo de énfasis y párrafo de otros asuntos.....	64
5.2	Elaboración de informe de auditoría.....	65

5.2.1	Estructura y contenido.....	65
5.3	Nota de prensa.....	67
5.4	Notificación de informe.....	68
5.5	Consolidación de archivo de papeles de trabajo.....	68
5.6	Flujograma de la etapa de comunicación de resultados	70
6	Etapa de seguimiento.....	71
7	Consideraciones especiales.....	71
7.1	Comisión de Control de Calidad.....	71
7.2	Rectificación de informe.....	72
7.3	Nota de auditoría.....	72
7.4	Carta a la gerencia	73
7.5	Auditorías combinadas.....	73
7.6	Exámenes especiales	73
	Bibliografía	74

Introducción

El Manual de Auditoría Gubernamental de Cumplimiento se presenta como guía a los procesos que debe observar el equipo de auditoría nombrado por la Contraloría General de Cuentas para realizar la actividad fiscalizadora, tiene su fundamento en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala; el cual consta de 6 etapas, siendo estas: Aspectos previos al proceso de auditoría, Familiarización, Planificación, Ejecución, Comunicación de resultados y Seguimiento.

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, su reglamento y las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- aprobadas mediante acuerdo A-075-2017, de fecha 08 de octubre de 2017, se ha elaborado el Manual de Auditoría Gubernamental de Cumplimiento por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, responsable de implementar en lo que aplique las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI- y actualizar de forma oportuna los lineamientos que apruebe la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-.

El sector público de Guatemala ha experimentado cambios trascendentales, principalmente en la forma en que son ejecutados los recursos, por lo que la Contraloría General de Cuentas está consciente de su responsabilidad constitucional y la necesidad de asegurar una sana administración financiera del Estado.

La aplicación de este manual permitirá ejercer un control de calidad de las auditorías, debido a que regula la ejecución de las diferentes etapas del proceso de auditoría de cumplimiento, que comprende Aspectos previos al proceso de auditoría, Familiarización, Planificación, Ejecución, Comunicación de resultados y Seguimiento en las cuales se describen las acciones que deben cumplir los auditores para realizar satisfactoriamente la auditoría.

Objetivos del manual

El Manual de Auditoría Gubernamental de Cumplimiento tiene los siguientes objetivos:

- Establecer criterios, metodología y procesos de auditoría de cumplimiento que le corresponde efectuar a la Contraloría General de Cuentas en el ejercicio de su función.
- Estandarizar el trabajo de los auditores gubernamentales para elevar el grado de eficiencia, efectividad y economía en el desarrollo de la auditoría de cumplimiento.
- Aplicar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-.

El manual constituye una guía cuyo objetivo es servir de apoyo al proceso de fiscalización de la Contraloría General de Cuentas para realizar las auditorías de cumplimiento de manera eficiente y eficaz.

Definición de auditoría de cumplimiento

Se enfoca en determinar si un asunto en particular de la entidad auditada cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Estas pueden incluir leyes, reglamentos, resoluciones presupuestarias, normas, políticas, códigos establecidos, contratos, actas y cualquier disposición que regule la administración financiera del sector público.

El objetivo principal de la auditoría de cumplimiento es proporcionar al usuario o los usuarios previstos información sobre si los entes públicos están siguiendo las leyes, políticas, códigos establecidos o disposiciones regulatorias. Todo ello constituye el conjunto de normas pertinentes que rigen la materia controlada o la entidad objeto de la auditoría.

Para la realización de una auditoría de cumplimiento se debe cumplir con las siguientes etapas:



Normas aplicables a la auditoría de cumplimiento

Para efectuar las auditorías de cumplimiento, debe observarse las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- y sus correspondientes actualizaciones, siendo las siguientes:

ISSAI.GT	30	Código de ética
ISSAI.GT	40	Control de calidad para la EFS
ISSAI.GT	100	Principios fundamentales de auditoría del sector público
ISSAI.GT	400	Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento
ISSAI.GT	4000	Norma para las auditorías de cumplimiento

Actividades principales del equipo de auditoría

Las etapas de la auditoría tienen diferentes procesos, los cuales comprenden las actividades de elaboración, modificación, revisión y aprobación; siendo responsables:

EQUIPO DE AUDITORÍA	
CARGO	ACTIVIDADES PRINCIPALES
Supervisor	1. Participar y realizar cuando corresponda, en las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, de conformidad a lo establecido en este manual. 2. Presentar al equipo de auditoría o auditor gubernamental con las autoridades responsables de la entidad auditada. 3. Asesorar, asistir y guiar técnicamente a los demás integrantes del equipo, durante el proceso de la auditoría. 4. Validar el memorando de planificación de auditoría, cédulas de trabajo, programas de auditoría y toda evaluación realizada por el equipo de auditoría, los cuales deben estar debidamente firmados. 5. Trasladar el memorando de planificación de auditoría a la Dirección, para revisión y aprobación. 6. Participar en la realización de las pruebas físicas (debe seleccionar en cuales de las pruebas participará). 7. Estar presente en la suscripción del acta de apertura de la auditoría. 8. Estar presente en la comunicación de resultados. 9. Aprobar los papeles de trabajo. 10. Efectuar el control de calidad (segunda instancia), mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso. 11. Otras funciones que le asigne la Dirección de auditoría que corresponde.
Coordinador	1. Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, de conformidad a lo establecido en el presente manual. 2. Asignar actividades a los auditores gubernamentales. 3. Realizar correcciones sugeridas por el Supervisor. 4. Evaluar e informar oportunamente al Supervisor, las situaciones o solicitudes que se presenten en el transcurso de la auditoría, inclusive provenientes de otras direcciones, que por su trascendencia requieran

	la participación de instancias superiores. 5. Responsable del control de calidad en primera instancia. 6. Otras funciones que le asigne el Supervisor.
Auditor Gubernamental	1. Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, de conformidad a lo asignado por el Coordinador y a lo establecido en este manual. 2. Realizar mejoras sugeridas por el Coordinador y el Supervisor. 3. Actualizar programas durante el proceso de auditoría. 4. Evaluar e informar oportunamente al Coordinador, las situaciones o solicitudes que se presenten en el transcurso de la auditoría, que por su trascendencia requieran la participación de instancias superiores. 5. Efectuar las tareas asignadas con calidad. 6. Otras funciones que le asigne el Coordinador.
Asistente de auditoría	1. Actividades que le sean asignadas por el Coordinador. 2. Coadyuvar con el auditor gubernamental en la realización de los procedimientos de auditoría, involucrándose en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, determinación de resultados y elaboración de informe. 3. Apoyar en la elaboración de papeles de trabajo. 4. Otras actividades que le asigne el Coordinador.

1 Aspectos previos al proceso de auditoría

1.1 Emisión de nombramiento

El nombramiento es el documento emitido por la Dirección de Auditoría correspondiente, con el visto bueno de la autoridad superior, de conformidad con el plan anual de auditoría, con el objeto de realizar la función fiscalizadora de acuerdo al ámbito de competencia establecido en la legislación vigente. [Guía 1 “Nombramiento”](#).

1.2 Emisión de declaración de independencia¹

La declaración de independencia es una manifestación realizada por cada integrante del equipo de auditoría, debiendo adjuntarse por cada nombramiento, quienes procederán a firmar de no existir conflicto de intereses personales, comerciales, financieros, económicos o familiares comprobables con la entidad a auditar.

Los profesionales con funciones de auditor, que laboran para la Contraloría General de Cuentas, deben realizar una declaración anual a la Dirección de Auditoría en la que estén designados y una específica por cada nombramiento en el que forman parte de un equipo de auditoría. [Guía 2 “Declaración de independencia”](#).

1.3 Recepción de nombramiento y declaración de independencia

El equipo de auditoría recibe el nombramiento, firman de recibido el original y fotocopia la cual queda en resguardo de la Dirección de Auditoría para el control respectivo o para dejar constancia del proceso, puede utilizarse también el medio electrónico autorizado para el efecto.

¹ ISSAI.GT 40 Elemento 2: Requerimientos éticos relevantes.

En el caso que algún integrante del equipo de auditoría manifieste que tiene conflicto de intereses, el director de auditoría debe entrevistarle y requerirle documentación que valide la información plasmada en las declaraciones de independencia y decidirá la aceptación o rechazo de la misma.

2 Etapa de familiarización

2.1 Conocer el entorno de la entidad²

- ✓ De conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-, la comprensión de las operaciones de la entidad constituye un requisito fundamental para entender e identificar las actividades de la misma.
- ✓ Los auditores gubernamentales deben conocer la entidad auditada y las circunstancias que la rodean con el objeto de disponer de un marco de referencia para la aplicación de su juicio profesional a lo largo de todo el proceso de auditoría. La comprensión de las operaciones es fundamental, para conocer su entorno.
- ✓ Para conocer la entidad y su entorno es preciso obtener una comprensión sobre leyes, reglamentos, acuerdos ministeriales, convenios, manuales, circulares, naturaleza, estructura organizacional, visión, misión, objetivos, estrategias, operaciones, programas y proyectos de corto, mediano y largo plazo que le aplican.
- ✓ Analizar y verificar conjuntamente con el Supervisor la información proporcionada por la Dirección de Análisis de la Gestión Pública, Monitoreo y Alerta Temprana, con

² ISSAI.GT 4000 párrafos del 118 al 122

el objetivo de considerar los aspectos que deben ser incluidos en la planificación de auditoría.

Para efectuar la comprensión de la entidad y su entorno debe observarse como mínimo lo establecido en la [Guía 3 “Comprensión del entorno de la entidad”](#).

2.2 Revisión de informes de auditorías anteriores³

- ✓ El equipo de auditoría, como parte de la etapa inicial de la auditoría, debe revisar el (los) informe(s) de auditoría del año anterior (informes de auditoría interna cuando proceda y/o informes de auditoría emitidos por otras entidades), según nombramiento recibido, con la finalidad de conocer el alcance del equipo antecesor y los resultados obtenidos, derivado que son factores que pueden incidir en las áreas a evaluar.
- ✓ Esta actividad la realiza el Coordinador y auditores, sin embargo el Supervisor debe asesorar y supervisar durante el desarrollo de la misma. [Guía 4 “Revisión de informes de auditorías anteriores”](#).

2.3 Comunicación con el auditado⁴

- ✓ El proceso de comunicación entre el equipo de auditoría y la entidad auditada, comienza en la etapa de familiarización y continúa durante todo el proceso de la auditoría.
- ✓ El equipo de auditoría debe determinar desde el inicio las partes intervinientes⁵ en el proceso de la auditoría y las obligaciones de las mismas, debido a que esa información servirá para elaborar la planificación de la auditoría.

³ ISSAI.GT 4000 párrafo 58

⁴ ISSAI.GT 4000 párrafos del 86 al 88

- ✓ El equipo de auditoría por medio del Coordinador concertará cita con la máxima autoridad de la entidad y con los responsables de las áreas que se auditarán, con el objetivo de dar a conocer el proceso general de la auditoría, para solicitar la colaboración del personal a efecto que los requerimientos de información y documentación sean atendidos a la brevedad y el desarrollo de la auditoría no se vea afectado, determinando o identificando al funcionario o empleado responsable de dicha actividad.
- ✓ Cuando por circunstancias no previstas en la entidad no se encuentre la máxima autoridad, la presentación del equipo de auditoría se hará con el funcionario que se encuentre como encargado.

También se debe solicitar aclaraciones o ampliación de información que por diversos motivos el equipo de auditoría o auditor gubernamental no tuvo a la vista durante el conocimiento de la entidad y su entorno. [Guía 5 “Cuestionario de ampliación de información de visita preliminar”](#).

Cuando después de haber concertado cita para realizar la visita preliminar, las autoridades no brinden la oportunidad de concluir este procedimiento, el equipo de auditoría debe realizar el requerimiento de información solicitando con detalle todos los aspectos que considere útiles para satisfacer sus necesidades y sin retraso, continuar con el proceso de la auditoría.

⁵ ISSAI.GT 4000 párrafo 11

2.4 Documentación de auditoría⁶

El equipo de auditoría al efectuar el conocimiento del entorno de la entidad y la revisión de los informes de auditorías anteriores, debe elaborar las cédulas que soporten esas actividades, de forma manual o en el sistema de auditoría.

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de familiarización deben estar firmados por los integrantes que intervinieron en los procesos y aprobados por el Supervisor, los documentos deben evidenciar los siguientes procesos:

- Conocer el entorno de la entidad
- Revisión de informes de auditorías anteriores
- Comunicación con los auditados

2.5 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría debe actualizar el archivo permanente, con documentación como contratos, convenios, leyes, normas, manuales, reglamentos, resoluciones, acuerdos y cualquier disposición aplicable a la entidad, de conformidad a la guía 3.

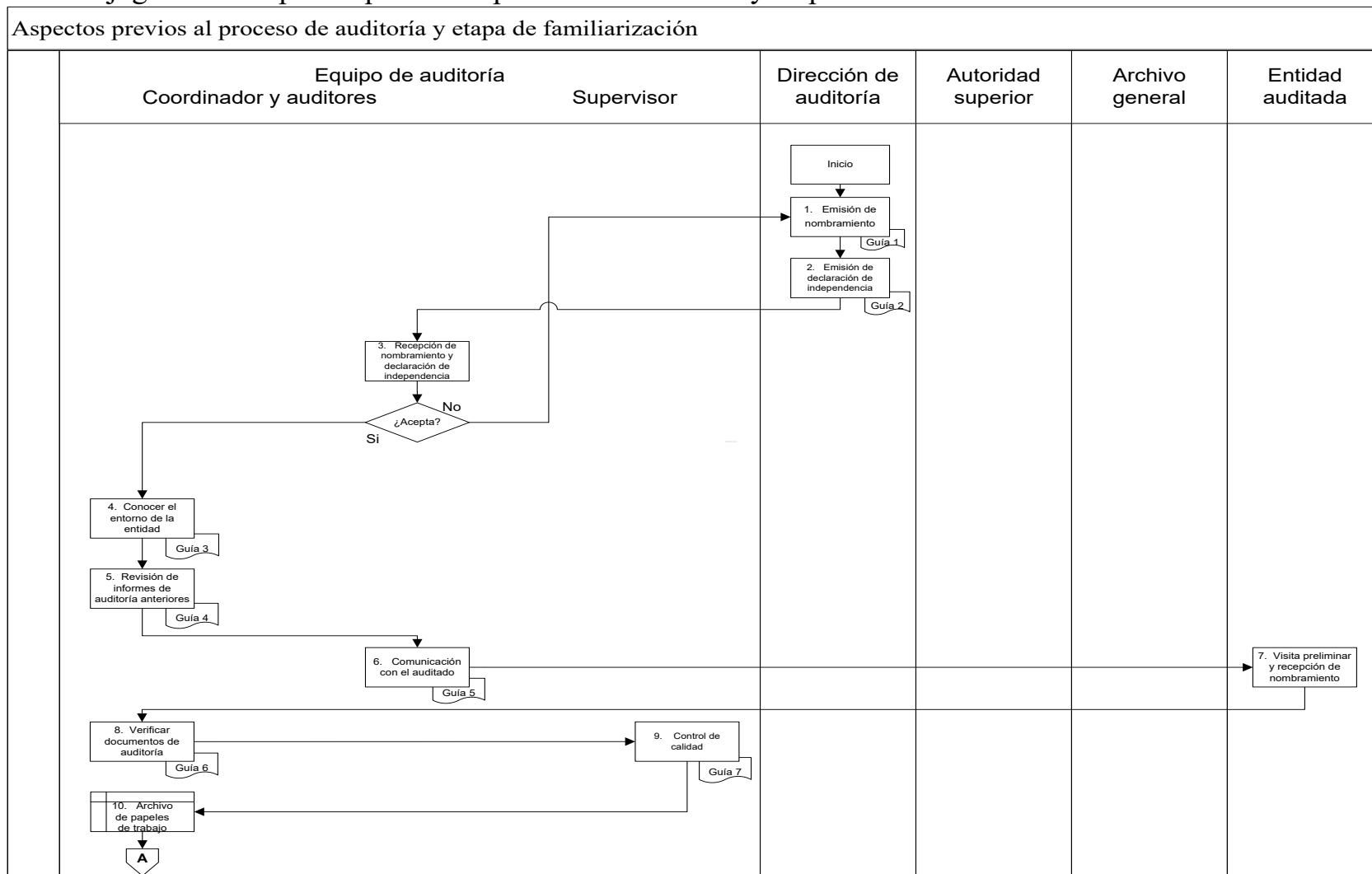
El control de calidad lo efectúa en primera instancia el Coordinador, para lo cual debe utilizar la [Guía 6 “Lista de verificación”](#).

La segunda instancia del control de calidad en la etapa de familiarización, la efectúa el Supervisor, por lo que debe elaborar la [Guía 7 “Control de calidad de la etapa de familiarización”](#).

El equipo de auditoría también debe elaborar el archivo corriente, el que debe estar integrado por lo indicado en las guías 1, 2 y de la 4 a la 7.

⁶ ISSAI.GT 4000 párrafos 80 al 85

2.6 Flujograma de aspectos previos al proceso de auditoría y etapa de familiarización



3 Etapa de planificación

El memorando de planificación contiene el desarrollo de una estrategia para la ejecución del trabajo de la auditoría de cumplimiento, con el fin de asegurar que el equipo de auditoría o auditor gubernamental con un adecuado y oportuno conocimiento y comprensión de la entidad a auditar en lo referente a sus objetivos, organización, actividades, sistemas de control e información y factores económicos, sociales y legales que afectan a la entidad, le permita determinar y programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Si existieran programas o subprogramas financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo -BID- en una entidad auditada, el equipo de auditoría debe considerar el Manual para Auditar Operaciones de Proyectos Financiados por el BID dentro de una Auditoría Gubernamental para evaluar la muestra seleccionada.

La etapa de planificación implica la realización de las siguientes actividades:

- Comunicación escrita
- Informe legal de la entidad
- Identificación e información de la materia controlada
- Identificación de Criterios
- Determinación del nivel de seguridad
- Comprensión del control interno
- Análisis de riesgos
- Consideraciones relativas a la posible comisión de delitos en el análisis de riesgos
- Determinación de la muestra
- Determinación de la materialidad
- Necesidad de incluir un experto

- Memorando de planificación
- Programa de auditoría
- Diseño de papeles de trabajo
- Comunicación con el auditado
- Documentación de auditoría
- Archivo de papeles de trabajo

Cada una de las actividades referidas en la lista precedente, se describen a continuación:

3.1 Comunicación escrita⁷

Es realizada por el equipo de auditoría para dejar evidencia de los requerimientos de información o documentación y si los mismos fueron atendidos por la entidad auditada, ésta puede ser información presupuestaria, manuales y otra información necesaria, así como información solicitada a otras entidades (confirmaciones). [Guía 8 “Requerimiento de información”](#).

Después de realizar lo descrito en la etapa de familiarización, el equipo de auditoría o auditor gubernamental, efectuará por medio escrito la solicitud de información, documentación y otros elementos necesarios, a los que no pueda tener acceso mediante los sistemas de información que provee la administración pública y los que considere necesarios obtener de la entidad, por estar incompletos en los referidos sistemas. Por lo tanto, el auditor debe agotar todos los procedimientos y sistemas a su alcance, para que la información que solicite a la entidad sea únicamente para completar y/o confirmar datos a los que no tuvo acceso y que le permitan obtener evidencia de calidad en el proceso de auditoría.

⁷ ISSAI.GT 4000 párrafos del 86 al 88

El equipo de auditoría debe mantener comunicación con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría.

La comunicación es necesaria entre los integrantes del equipo de auditoría, así también cuando sea necesario con las autoridades y otras direcciones de fiscalización y de apoyo de la Contraloría General de Cuentas, sobre cualquier constatación u observación que tenga un efecto material en el trabajo de auditoría de otros sectores.

3.2 Informe legal de la entidad

Debido a la complejidad y a la estructura de las entidades, el equipo de auditoría debe solicitar al órgano jurídico asesor de la entidad, un informe legal de la entidad (carta de abogado) dirigido al Coordinador y al Supervisor del equipo de auditoría, indicando si tiene reclamos, demandas, litigios y sentencias, que pudieran generar contingencias que afecten la materia controlada (área a evaluar). El equipo de auditoría, debe corroborar dicha información y dejar evidencia del proceso. [Guía 9 “Informe legal de la entidad”](#).

3.3 Identificación e información de la materia controlada⁸

La materia controlada está definida por el alcance de lo que se va a auditar y depende de las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el nivel de seguridad elegido, el riesgo que se haya determinado, la competencia y los recursos de la Contraloría General de Cuentas.

La materia controlada o materia en cuestión depende del mandato de la Contraloría General de Cuentas, criterios relevantes y el alcance de la auditoría. Por lo tanto, el contenido y alcance de la materia controlada o en cuestión de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente. La materia en cuestión de una auditoría puede ser general o específica. Algunos tipos de materia son cuantitativos y, con frecuencia pueden medirse fácilmente

⁸ ISSAI.GT 4000 párrafos 34,35, 97 a 97

(por ejemplo, los pagos que no cumplen ciertas condiciones), mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva (por ejemplo, el comportamiento u observancia de los requerimientos procesales).

Identificar la materia controlada y obtener información de la misma, es de los primeros pasos en la planificación, la materia controlada (objeto de auditoría) dependerá del alcance que se detalle en el nombramiento de auditoría respectivo.

El tamaño y la complejidad de la entidad a fiscalizar, las circunstancias con las que se encuentre el auditor gubernamental o equipo de auditoría y la experiencia previa, serán factores que también determinarán el alcance de la auditoría.

La información de la materia controlada puede ser reportes, libros auxiliares, informes, operaciones financieras o presupuestarias, estados financieros, especificaciones técnicas etc.

Un equipo de auditores nombrados para efectuar auditoría de cumplimiento a la ejecución presupuestaria de una entidad pública, debe identificar la materia controlada:

- La materia controlada es la ejecución presupuestaria correspondiente al período del XX al XX.
- La información de la materia controlada es: el estado de liquidación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado correspondiente al período XX, reportes de los sistemas y documentos de registros contables y presupuestarios, etc.

La identificación y obtención de la información de la materia controlada, debe ser efectuada por el equipo de auditoría (Auditores, Coordinador y Supervisor).

3.4 Identificación de criterios⁹

Los criterios son leyes, normas, reglamentos, acuerdos, convenios, contratos, así como directrices administrativas y otros aspectos que son aplicables a la entidad y que serán objeto de análisis para verificar que se efectúan los procedimientos, registros y actuaciones de acuerdo a esos aspectos legales y/o disposiciones regulatorias.

Se debe evaluar el cumplimiento de los criterios que tienen relación directa y concreta con la materia controlada.

Para la identificación de la materia controlada, información de la misma y criterios, elaborar la [Guía 10 “Identificación de la materia controlada, información acerca de la misma y criterios”](#).

Cuando la materia controlada se describa de forma general en el nombramiento, como la ejecución presupuestaria, el equipo de auditoría debe delimitar el área a evaluar, en programas, subprogramas, proyectos, actividades, obras, grupos de gasto o de acuerdo a las necesidades que se le presenten. Observar lo descrito en la [Guía 11 “Delimitación de área”](#).

- Conflicto de criterios¹⁰

Es la contradicción entre distintas fuentes normativas que no han sido resueltas por las autoridades administrativas o judiciales competentes con relación a leyes, reglamentos o normas aplicables.

Cuando el auditor tenga duda sobre alguna contradicción entre leyes puede analizar los motivos de las leyes, siempre observando la supremacía constitucional y la jerarquía de las

⁹ ISSAI.GT 4000 párrafos del 100 al 108

¹⁰ ISSAI.GT 4000 párrafo 105

normas, y trasladar a la Dirección que corresponda, para la respectiva opinión jurídica. Este procedimiento se realiza durante las etapas de planificación y ejecución. [Guía 12 “Conflicto entre criterios”](#).

Si la opinión jurídica confirma el conflicto de criterios, este debe describirse en el párrafo de otros asuntos en el informe de auditoría, con el objeto de que la autoridad superior solicite a donde corresponda, para que se tomen las acciones pertinentes.

Un conflicto entre criterios debidamente comprobado, no es sujeto de elaboración de hallazgo.

3.5 Determinación del nivel de seguridad¹¹

La seguridad es la confianza sobre la cantidad y tipo de procedimientos efectuados para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías.

Toda auditoría de cumplimiento requiere la determinación de un nivel de seguridad. El nivel de seguridad en algunas ocasiones se determina en función de las necesidades del usuario o los usuarios previstos.

El nivel de seguridad se describe en el nombramiento de auditoría, el cual depende de la naturaleza de la materia controlada a evaluar, oportunidad de los resultados y del usuario del informe.

¹¹ ISSAI.GT 4000 párrafos del 21 al 27 y del 109 al 111

- Seguridad razonable

La seguridad razonable presupone un nivel de seguridad elevado, pero no completo, debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, que están concebidas para emitir una conclusión expresada de forma positiva como: “en nuestra opinión, la materia controlada resulta / no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios declarados...”.

Las auditorías de seguridad razonable comprenden el análisis de riesgos efectuado al control interno, la aplicación de procedimientos para hacer frente a éstos y una valoración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida.

- Seguridad limitada

Requiere efectuar procedimientos limitados que no comprenden análisis de riesgos ni la comprensión del sistema de control interno de la entidad, por lo que únicamente aplica para investigaciones (requerimientos del Ministerio Público, u otras entidades, revisiones concurrentes, denuncias ciudadanas, etc.), evaluación del cumplimiento de una ley, programa, área o procedimiento específico, para lo cual los auditores del sector público emplearán el juicio profesional para establecer la naturaleza y alcance de éstos.

Tanto las auditorías de seguridad razonable como las de seguridad limitada obligan a entender la materia controlada y a obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión o dictamen del auditor del sector público.

Una auditoría de seguridad limitada puede realizarla la Contraloría General de Cuentas como respuesta inmediata a la atención a denuncias ciudadanas o requerimientos de otras entidades, así también las auditorías concurrentes, que requieren de una pronta respuesta.

3.6 Comprensión del control interno¹²

El equipo de auditoría o auditor gubernamental debe conocer el control interno con base a la comprensión del entorno de la entidad y de la identificación de la materia controlada.

Los controles a evaluar dependerán de la materia controlada, área delimitada, naturaleza y alcance de la auditoría de cumplimiento de que se trate.

Se debe examinar y valorar el control interno, debido a que los controles sirven de apoyo a la entidad en el cumplimiento de las disposiciones regulatorias (leyes, reglamentos, manuales, contratos, etc.)

El auditor puede utilizar cuestionarios, efectuar entrevistas, entre otros instrumentos, para comprender el control interno. [Guía 13 “Cuestionario comprensión del control interno”](#).

Con la comprensión del entorno de la entidad, control interno y revisión de informes anteriores, el Coordinador y Supervisor del equipo de auditoría deben delimitar el área a la que se efectuará el análisis de riesgos.

La comprensión de control interno la realiza el equipo de auditoría o auditor gubernamental, sin embargo el Supervisor verificará la calidad del trabajo efectuado.

3.7 Análisis de riesgos¹³

Es la evaluación de las amenazas a que está expuesto el control interno de una entidad.

¹² ISSAI.GT 4000 párrafos del 118 al 122

¹³ ISSAI.GT 4000 párrafos del 43 al 48

Cuando la auditoría se basa en una seguridad razonable, el auditor gubernamental o equipo de auditoría, debe efectuar análisis de riesgos sobre la materia controlada a examinar y áreas delimitadas y el control interno, para obtener una confianza aceptable de los procedimientos que se aplicarán.

Cuando se planifica la auditoría de cumplimiento, no es posible obtener una seguridad absoluta del cien por ciento (100%), por lo que es posible que existan incumplimientos, que no se pueden detectar. Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos, variarán según la materia controlada y las circunstancias de la auditoría de que se trate.

Los auditores gubernamentales considerarán el riesgo inherente, de control y de detección, por lo que tendrán presente la probabilidad de que los hechos puedan ocurrir así como sus efectos.

Los riesgos de auditoría se describen a continuación:

- **Riesgo inherente**

Riesgo inherente (RI): este se refiere a la actividad y naturaleza de la entidad y su entorno, con independencia de los controles establecidos y que no puede ser eliminado. Entre los factores a considerar están la cantidad de transacciones y la normativa aplicable.

- **Riesgo de control**

Riesgo de control (RC): se relaciona a la falta de detección de incorrecciones significativas que pudieran tener los sistemas contables y de control interno. Por tanto, si el control interno de una entidad no funciona correctamente, es probable encontrar situaciones de incumplimiento.

En la auditoría de cumplimiento, la comprensión del control interno se dirigirá a identificar los puntos fuertes y débiles del sistema de control implantado para el cumplimiento de las disposiciones legales.

Por lo tanto la comprensión del control interno constituye una herramienta para la selección de las pruebas que se realizarán, por lo que serán evaluados únicamente los controles relevantes relacionados a la materia controlada y áreas delimitadas a examinar.

Para efectuar el análisis de riesgos el equipo de auditoría debe utilizar la [Guía 14 “Análisis de riesgos”](#).

- Riesgo de detección

Riesgo de detección (RD): Es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor conduzcan a una conclusión o un dictamen incorrecto.

El riesgo de auditoría (RA, generalmente se utiliza el 5%) resume la relación que existe entre el riesgo inherente (RI), el riesgo de control (RC) y el riesgo de detección (RD). De estos tres tipos de riesgo, el equipo de auditoría sólo puede tener injerencia en el riesgo de detección, porque el riesgo inherente y el riesgo de control son propios de la entidad.

El auditor podrá definir, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad, la naturaleza y el alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia necesarios para verificar el cumplimiento de los criterios. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido a fin de reducir el riesgo de detección.

El auditor debe evaluar los riesgos, para lo cual debe considerar la aplicación de procedimientos durante la auditoría cuantas veces sea necesario.

3.8 Consideraciones relativas a la posible comisión de delitos en el análisis de riesgos¹⁴

El auditor debe analizar el riesgo de la posible comisión de delitos a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

En el contexto de una auditoría de cumplimiento, la detección de posibles delitos no es el primordial objetivo, sin embargo, el equipo de auditoría o auditor gubernamental deben permanecer alertas por si al llevar a cabo su trabajo, encuentran señales de la posible comisión de un delito; por lo que dentro del proceso de auditoría deben incluir factores para evaluar este riesgo y así identificar los posibles casos, para obtener evidencia suficiente y apropiada en relación a los riesgos identificados. [Guía 15 “Cuestionario de la posible comisión de delitos”](#).

La responsabilidad por la prevención y detección de posible comisión de delitos recae principalmente en la administración de la entidad auditada mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención de la posible comisión de delitos, normalmente no está diseñada para detectarlos.¹⁵

Como ejemplo de ámbitos y situaciones que pueden generar la posible comisión de delitos en el sector público cabe citar los siguientes:

¹⁴ ISSAI.GT 4000 párrafos del 49 al 53

¹⁵ ISSAI.GT 4000 párrafo 54

- Concesiones y beneficios a terceros.
- Adjudicación de contratos, en este caso debe considerarse que al determinar la muestra de los pagos que corresponden al período objeto de auditoría, debe analizarse la materialidad del contrato que da origen al pago que se genera y verificar el cumplimiento de todos los criterios involucrados en la negociación.
- Atribuciones de los funcionarios y empleados públicos.
- Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado.
- Privatización de entidades gubernamentales.
- Relaciones entre entidades públicas.

Se deben observar las relaciones entre distintas entidades públicas al analizar el riesgo de la auditoría, particularmente el de la posible comisión de delitos o de control. Esos riesgos pueden referirse, a una entidad que influye en otra para que actúe de forma indebida, éstos se dan a nivel directivo para obtener beneficios inapropiados que pueden ser o no, de naturaleza económica. El resultado de estas actuaciones puede ser un incumplimiento de las normas, toma o no de decisiones, asesorías y en algunos casos, un acto ilícito.

Derivado de ello, es primordial que las Direcciones de auditoría establecidas, deben estar alerta a situaciones que puedan ser indicativos de irregularidades entre diversas entidades, por lo que el equipo de auditoría debe comunicar, previo análisis del Coordinador y revisión del Supervisor, a las direcciones o autoridades que corresponda, para que incluyan dentro de su alcance la revisión de estos actos u omisiones.

Como consecuencia de lo indicado en el párrafo precedente, puede ser necesario realizar modificaciones al alcance de la materia controlada, sin embargo de no ser posible por no disponer de todos los elementos de juicio pertinentes que le permitan al equipo de auditoría realizar las pruebas para obtener seguridad razonable sobre el cumplimiento de los criterios aplicables, podrá emitir una conclusión de seguridad limitada.

Además, puede que en el sector público haya exigencias específicas para las actividades y operaciones comunes a diversas entidades públicas, y también que haya obligaciones específicas de elaboración de los informes sobre dichas actividades u operaciones que incidan en los procedimientos de auditoría planeados, o en la conclusión o el informe del auditor.

Deben aplicarse procedimientos para evaluar estos riesgos, por lo que deben incluirse en el programa de auditoría y en las cédulas respectivas.

El análisis de riesgos lo realizarán el Coordinador y auditores gubernamentales, el Supervisor debe guiar y verificar la calidad de la actividad.

3.9 Determinación de la muestra¹⁶

La aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de un universo relevante para la auditoría, con el objeto de elegir los que serán evaluados con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual pueda alcanzar conclusiones sobre toda la población.

Para ello el auditor o equipo de auditoría, para determinar la muestra debe observar análisis de riesgos, aplicar su juicio profesional, en función de la comprensión del control interno relacionado a las áreas delimitadas. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

- Método Estadístico

En este método los elementos tienen la misma oportunidad de ser seleccionados, aplicando una fórmula para establecer el tamaño de la muestra y para la selección de elementos se

¹⁶ ISSAI.GT 4000 párrafos 158 al 164

utiliza una hoja electrónica (Microsoft Excel), para elegir de forma aleatoria. [Guía 16 “Determinación de la muestra”](#).

- Método no estadístico

Este método se caracteriza por carecer de aleatoriedad en la selección de los elementos que integrarán la muestra, de tal manera que es incierta la probabilidad de que un elemento sea o no seleccionado para ser evaluado.

3.10 Determinación de la materialidad¹⁷

La materialidad es la importancia de un elemento con relación a los demás, de conformidad a factores cuantitativos o cualitativos.

La importancia relativa cuantitativa se referirá a aspectos numéricos o cuantificables y la importancia relativa cualitativa puede ser como las características inherentes de un elemento o grupo de elementos que pueden hacer que un asunto adquiera importancia por su propia naturaleza.

En una auditoría de cumplimiento, la materialidad se utilizará para los procesos siguientes:

- Planificación.
- Valoración de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados.
- Determinación de los procedimientos de auditoría.
- Presentación de los resultados del trabajo de auditoría.

¹⁷ ISSAI.GT 4000 párrafos del 112 al 117

La determinación de la materialidad cualitativa puede verse influenciada, entre otros, por los factores siguientes:

- Significancia económica.
- Circunstancias bajo las cuales se desarrollaron los hechos.
- Naturaleza y gravedad del incumplimiento.
- Causas del incumplimiento.
- Posibles efectos y consecuencias del incumplimiento.
- Interés público significativo y repercusiones a la ciudadanía.
- Necesidades y expectativas de los destinatarios del informe.
- Naturaleza de las autoridades competentes.
- Mayor ejecución presupuestaria.
- Programa, subprograma, actividad u obra que tiene incidencia en la población.
- Funciones de la entidad que han sido cuestionadas por la población por su poca eficacia.
- Otros criterios que a juicio profesional puedan determinarse.
- Lo determinado en la etapa de familiarización

La determinación de la materialidad la debe realizar el Coordinador y auditores gubernamentales para cada área asignada, el Supervisor debe guiar y verificar la calidad de la actividad.

Después de calcular el tamaño de la muestra de conformidad a la guía 16, cuando no se seleccione de forma aleatoria los elementos, éstos pueden ser escogidos por su materialidad. [Guía 17 “Determinación de la materialidad”](#).

Cuando la muestra se seleccione aleatoriamente, debe considerarse la información de la guía 4 Revisión de informes anteriores, debido a que existen elementos que se incluirán por lo que debe efectuarse la guía 17.

3.11 Necesidad de incluir un experto¹⁸

Cuando por la naturaleza de la materia evaluada y de la comprensión de la entidad y su entorno, se establezcan áreas en las que los conocimientos del equipo de auditoría no son suficientes para emitir una conclusión, se debe utilizar los resultados del trabajo de expertos que estén relacionados con los objetivos de la auditoría, tanto en la etapa de planificación como en la de ejecución.

El oficio de solicitud del experto, debe detallar de manera clara lo que el equipo de auditoría necesita que se evalúe y ser firmado por los integrantes (auditores, Coordinador y Supervisor) para trasladarlo a la Dirección. [Guía 18 “Oficio solicitud de experto”](#).

La Dirección de Auditoría debe resolver sobre el requerimiento del experto y trasladar respuesta al equipo de auditoría.

De nombrarse experto, el Coordinador del equipo de auditoría debe comunicar por escrito a la entidad auditada, la identidad del mismo, así como los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por el profesional, solicitando acceso a la información, registros y documentación necesaria en el marco de la extensión del trabajo.

De no ser necesaria la participación del experto, se debe documentar en el memorando de planificación de auditoría, de igual manera la decisión de su involucramiento.

¹⁸ ISSAI.GT 4000 párrafo 79

3.12 Memorando de planificación¹⁹

El resultado de las actividades descritas en la etapa de familiarización y planificación, servirán al equipo de auditoría o auditor gubernamental para elaborar el memorando de planificación.

El memorando de planificación se realiza conforme se desarrollan las actividades desde la etapa de familiarización y se concluye con el o los programas de auditoría. [Guía 19 “Memorando de planificación”](#).

Al formular el memorando de planificación de auditoría, el equipo de auditores debe tomar en consideración los siguientes aspectos:

- Los objetivos, el alcance y el objeto del control, criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento; teniendo en cuenta el mandato de la Contraloría General de Cuentas (nombramiento de auditoría).
- La comunicación de obligaciones y objetivos, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y modalidad en que debe hacerse.
- Factores importantes que puedan influir en la conducción de la auditoría.
- La materialidad y el análisis de riesgos de la auditoría.
- La experiencia acumulada de auditorías conexas o anteriores.
- La composición del equipo de auditoría y la asignación de tareas dentro del mismo, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos.
- El cronograma de auditoría.

¹⁹ ISSAI.GT 4000 párrafos del 123 al 129

3.13 Programa de auditoría

El equipo de auditoría debe aplicar diversas técnicas, que a su juicio profesional, le permitan obtener las evidencias suficientes y competentes de aquellos aspectos que deben ser analizados exhaustivamente o complementados, lo que requiere de una discusión entre los miembros del equipo, con el propósito de diseñar una respuesta eficaz ante los riesgos establecidos. [Guía 20 “Programa de auditoría”](#).

El programa y el memorando de planificación deben documentarse por escrito y ser actualizados cuando sea necesario durante todo el proceso de la auditoría.

Los procedimientos descritos en el programa de auditoría, deben estar enfocados a determinar si la materia controlada cumple o no con las disposiciones legales, los cuales tienen relación directa con los riesgos detectados. En el programa de auditoría deben describirse las técnicas para la obtención de evidencia.²⁰

En una revisión de fiabilidad limitada, los procedimientos determinados a juicio del equipo de auditoría son los que se incluirán en el programa de auditoría.

El equipo de auditoría, firmará, sellará y trasladará el memorando de planificación y programas de auditoría al Supervisor para su revisión, modificación y, si corresponde, validación de dichos documentos.

Con el memorando de planificación de auditoría validado por el Supervisor, el equipo de auditoría lo trasladará por medio de oficio a la Dirección que emitió el nombramiento, para que ésta revise, modifique y si corresponde apruebe dichos documentos.²¹

²⁰ ISSAI.GT 4000 párrafo 135

²¹ Reglamento de la Ley Orgánica de la CGC

3.13.1 Pruebas de auditoría

Son las pruebas que se diseñan en una auditoría para la obtención de evidencia.

a) Pruebas de controles

Se utilizan para obtener evidencia sobre el diseño, implementación y efectividad de los controles de cumplimiento establecidos para la prevención, detección y corrección de irregularidades, considerando los criterios establecidos para la evaluación de la materia controlada.

El auditor debe considerar para las pruebas de control, lo siguiente:

- Identificar los procedimientos de control importantes relacionados con la materia controlada o área delimitada.
- Efectuar pruebas con el objeto de asegurar el funcionamiento de los controles establecidos.
- Documentar las pruebas efectuadas a los controles.
- Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles.

b) Pruebas sustantivas

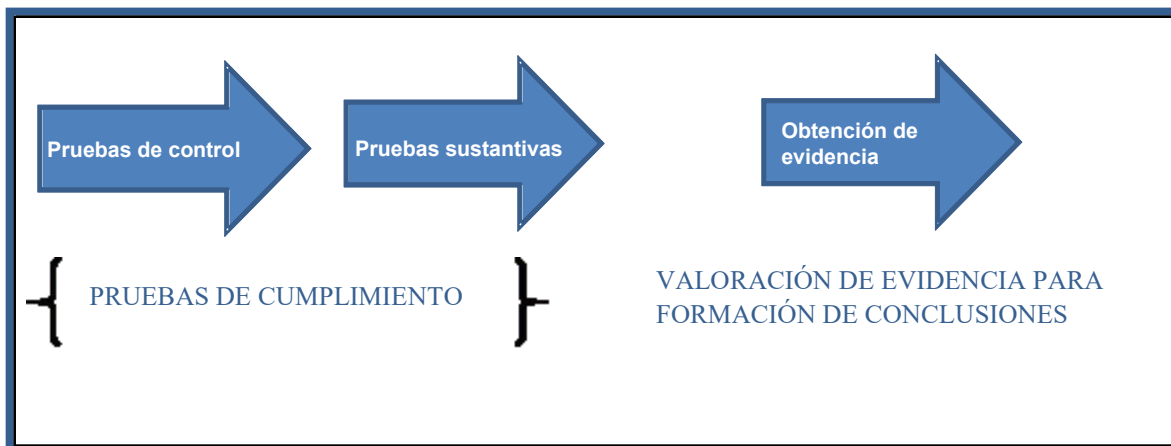
Están diseñadas para establecer las desviaciones de cumplimiento relacionadas a la materia a examinar. El auditor debe determinar un nivel de confianza, con el objeto de que la prueba sustantiva pueda detectar cualquier error importante.

Las pruebas a efectuar y la confianza aplicada en cada procedimiento, dependen del juicio profesional del auditor. Las pruebas sustantivas deben estar diseñadas para cada caso específico y riesgos establecidos.

En el supuesto de que en el desarrollo de la auditoría se considere que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada, por ejemplo, por existir discrepancias entre los resultados obtenidos de las distintas fuentes empleadas para su obtención, es necesario programar pruebas alternativas o adicionales en concordancia con los objetivos, hasta alcanzar la evidencia necesaria sobre la entidad, actividad o programa auditado. Estas actualizaciones deben quedar reflejadas en el memorando de planificación y programas de auditoría. Si efectuadas todas las comprobaciones programadas, así como todas las pruebas alternativas o procedimientos adicionales, no se obtiene el grado de evidencia requerido, esta situación se considerará como una limitación al alcance, como se expone en la etapa de comunicación de resultados.

Las pruebas de auditoría están relacionadas a los riesgos detectados, las cuales deben describirse en el programa de auditoría, así también las técnicas a emplear.

Cuando se diseñen los papeles de trabajo (cédulas) deben estar directamente relacionadas a lo descrito en el párrafo anterior.



3.13.2 Técnicas para la realización de las pruebas de auditoría²²

La realización de las pruebas de auditoría, requiere la utilización de técnicas, con el objeto de obtener evidencia suficiente y competente.

Para la obtención de evidencia se puede utilizar las siguientes técnicas:

- a) Observación
- b) Inspección
- c) Indagación
- d) Confirmación externa
- e) Repetición
- f) Recalculo
- g) Prueba de confirmación
- h) Prueba de controles clave
- i) Procedimientos analíticos

Si el auditor gubernamental no puede obtener evidencia suficiente y apropiada para formar conclusiones, debido a una dificultad o cualquier caso fortuito, debe modificar los procedimientos y técnicas establecidos en el memorando de planificación y programa de auditoría, para una mejor recopilación de evidencia. Las modificaciones deben ser aprobadas por la Dirección, dejando evidencia documental de esos cambios en los comentarios de las cédulas de auditoría que fueron diseñadas para cumplir con los procedimientos previamente establecidos.

²² ISSAI.GT 4000 párrafos 144 al 155

3.14 Diseño de papeles de trabajo²³

Cuando el equipo de auditoría elabore los programas, debe diseñar también los papeles de trabajo (cédulas de auditoría que contienen los procedimientos aprobados según programas) en el sistema de auditoría. [Guía 21 “Diseño de papeles de trabajo”](#).

Cada uno de los procedimientos descritos en las cédulas de auditoría, deben corresponder a los establecidos en el respectivo programa y documentarlos, cuidando que los mismos respondan a los riesgos establecidos.

3.15 Comunicación con el auditado²⁴

El equipo de auditoría por medio del Coordinador concertará cita con la máxima autoridad de la entidad y con los responsables de las áreas que se auditarán, según memorando de planificación, para suscribir el acta de apertura de la etapa de ejecución, con el objeto de dar a conocer las áreas que serán evaluadas, el tiempo establecido del proceso de ejecución, obligaciones del equipo auditor y entidad, procedimiento para la presentación de resultados e informe, entre otros; y para la suscripción del acta, debe participar el Supervisor del equipo. [Guía 22 “Acta de apertura”](#).

3.16 Documentación de auditoría

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de planificación de la auditoría deben estar firmados por los integrantes del equipo que intervinieron en los procesos y aprobados por el Supervisor del equipo.

²³ ISSAI.GT 4000 párrafos del 80 al 85

²⁴ ISSAI.GT 4000 párrafos del 86 al 88

El equipo de auditoría, trasladará los programas y papeles de trabajo al Supervisor, para su revisión, modificación y aprobación.

3.17 Archivo de papeles de trabajo

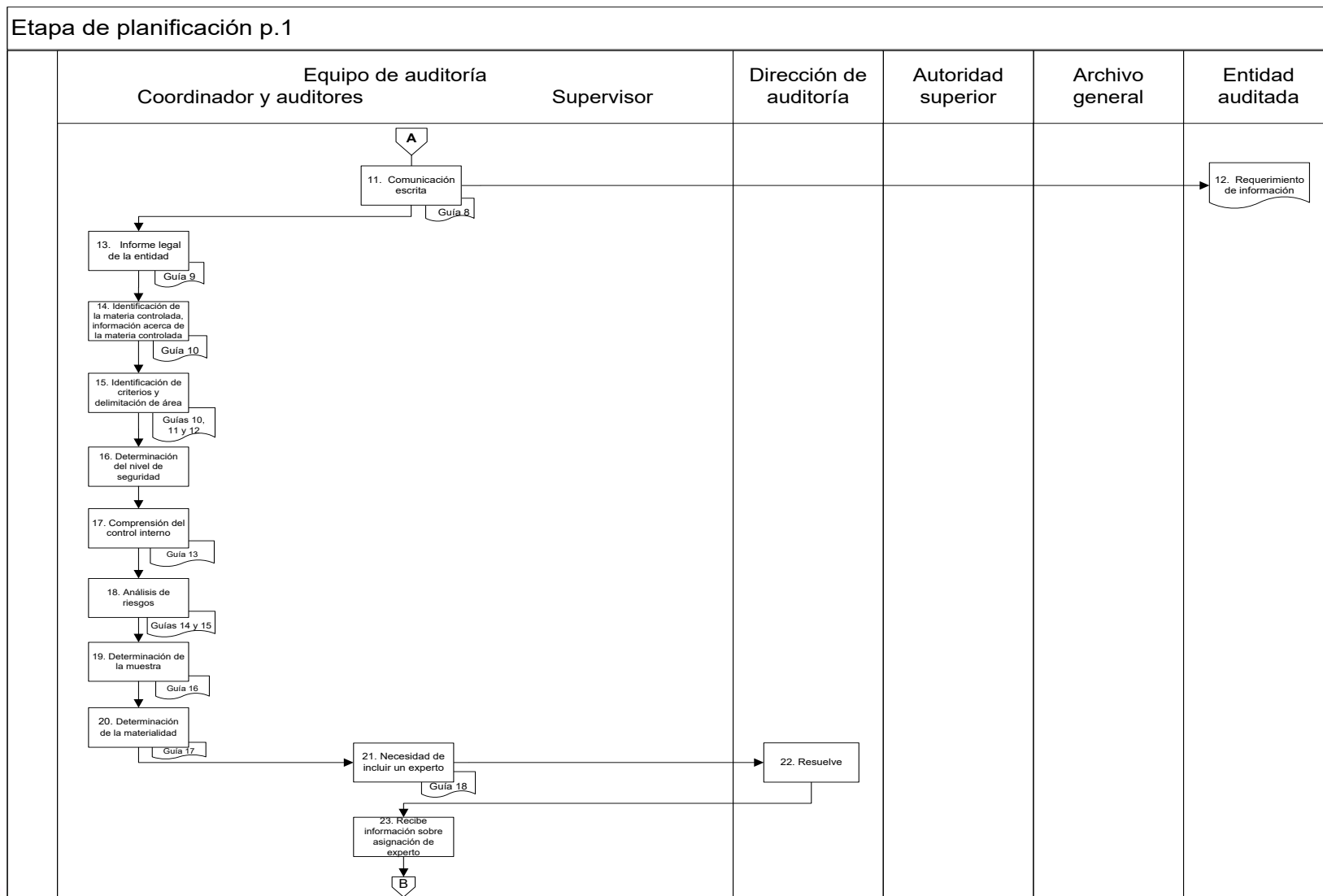
El equipo de auditoría debe actualizar el archivo permanente durante el transcurso de la etapa de planificación.

El control de calidad lo efectúa en primera instancia el Coordinador, para lo cual debe utilizar la [Guía 23 “Lista de verificación”](#).

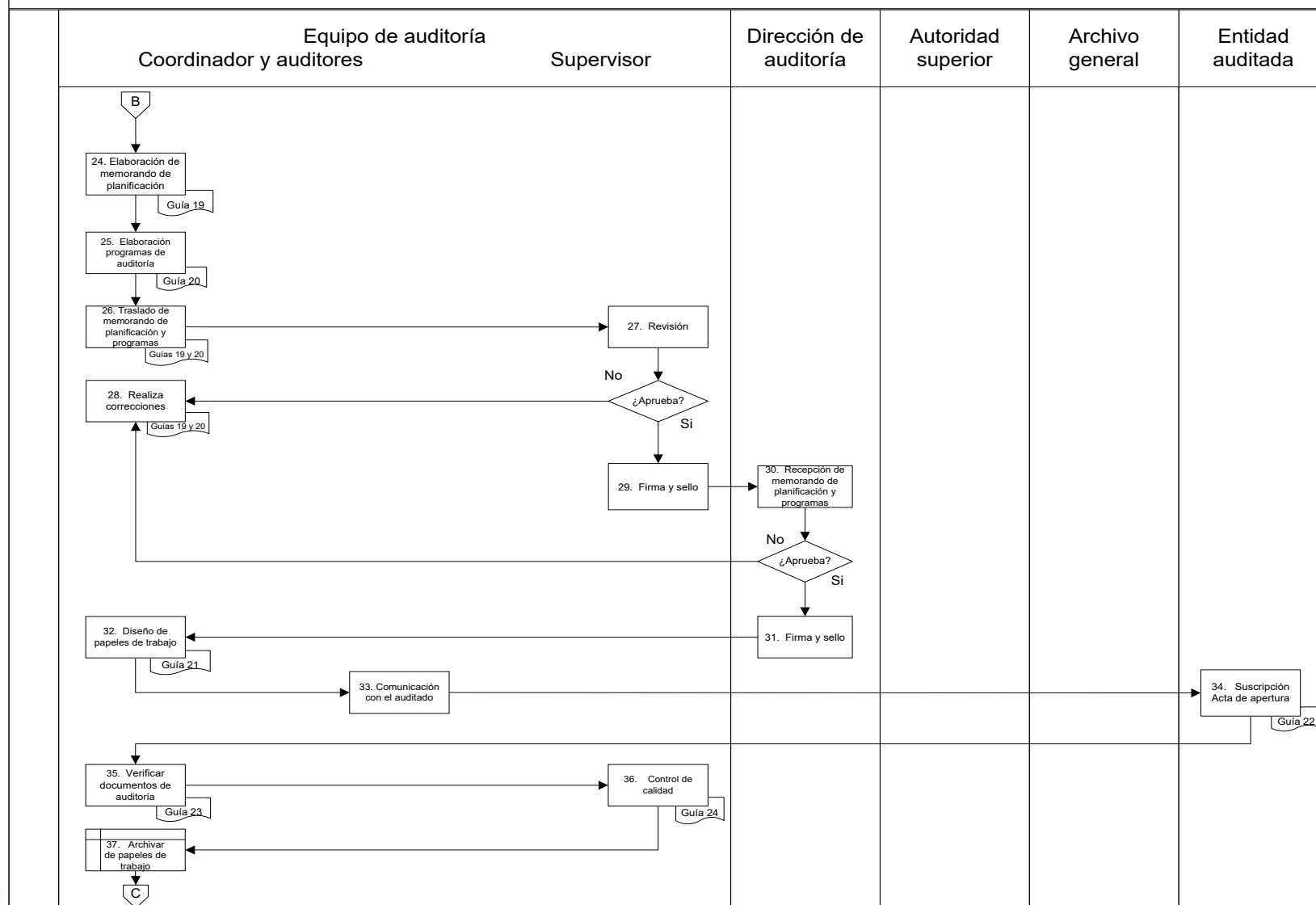
La segunda instancia del control de calidad en la etapa de planificación, la efectúa el Supervisor, por lo que debe elaborar la [Guía 24 “Control de calidad de la etapa de planificación”](#).

El equipo de auditoría también debe elaborar el archivo corriente, el que debe estar integrado por lo indicado en las guías de la 8 a la 24.

3.18 Flujograma de la planificación



Etapa de planificación p.2



4 Etapa de ejecución

Según la norma ISSAI.GT 100 la auditoría de cumplimiento se enfoca en determinar el cumplimiento de leyes o regulaciones identificadas, para lo cual se evalúa si las actividades, operaciones y procesos cumplen en todos los aspectos, con leyes, reglamentos, acuerdos, resoluciones presupuestarias, códigos, convenios internacionales y cualquier otra disposición aplicable a la entidad auditada.

Las entidades públicas se crean por ley y su funcionamiento se rige por un conjunto de normas legales. La máxima autoridad de las entidades públicas está obligada a rendir cuentas de su actuación, con el objeto de comprobar que todas las funciones se realizaron con apego a disposiciones legales.

4.1 Ejecución de programas de auditoría y papeles de trabajo

Posterior a la selección de la muestra, el equipo de auditoría debe aplicar los procedimientos a los elementos seleccionados, para determinar si éstos cumplen en todos los aspectos significativos con los criterios identificados o si se ha presentado una desviación material en el cumplimiento de las regulaciones. La ejecución de los programas de auditoría incluirá pruebas de controles y pruebas sustantivas (de acuerdo al alcance del equipo de auditoría) lo que permitirá al auditor completar la información en los papeles de trabajo diseñados en la etapa de planificación (cédulas de auditoría) y otros que se elaboren y completen durante ésta etapa, para cumplir con el objetivo de la auditoría.

Como regla general las unidades de muestreo que son seleccionadas, pero no examinadas; tales como transacciones anuladas o documentos sin uso, tipos de registro contables o presupuestarios que se duplican generados por una misma transacción en sus diversas etapas, deben ser reemplazadas por nuevas unidades de muestreo para determinar la

razonabilidad de la materia controlada, de acuerdo con el criterio de cumplimiento seleccionado. Se debe observar lo efectuado según guía 21 “Diseño de papeles de trabajo”.

4.2 Actualización de memorando de planificación y programas²⁵

El memorando de planificación y los programas se deben actualizar durante todo el proceso de auditoría, con el objeto de asegurar que se obtenga la evidencia suficiente y pertinente, que sirva de base para la conclusión del equipo de auditoría. Las actualizaciones deben realizarse de acuerdo con el resultado de los procedimientos efectuados, información proporcionada por Direcciones de apoyo sobre el monitoreo de actividades u operaciones de la entidad auditada y cualquier requerimiento efectuado por la Dirección de Auditoría, sobre alguna revisión adicional a lo seleccionado previamente.

Dependiendo del grado de seguridad (razonable o limitada cuando corresponda) que se puede obtener de estas adecuaciones, puede ser necesario modificar el alcance de la auditoría.

De no ser posible modificar el alcance para obtener seguridad razonable, por no disponer de todos los elementos de juicio necesarios (análisis de riesgos y comprensión de los controles internos relevantes), debe emitirse una conclusión de fiabilidad limitada sobre esa materia en específico y la conclusión sobre esa situación debe quedar plenamente identificada en un párrafo independiente en el informe, como se describe en la etapa de comunicación de resultados y consideraciones especiales.

Estas actualizaciones deben ser revisadas por el Coordinador y el Supervisor del equipo de auditoría. Luego de realizar las correcciones indicadas por el Supervisor, se traslada el memorando a la Dirección para que revise y de existir mejoras, deben efectuarse las modificaciones necesarias para obtener su respectiva aprobación. La Dirección debe

²⁵ ISSAI.GT 4000 párrafo 127

efectuar monitoreo y control del proceso de ejecución a través del sistema de auditoría o por otros medios.

4.3 Obtención de evidencia²⁶

Durante todo el proceso de ejecución, el equipo de auditoría obtendrá evidencia suficiente y apropiada que fundamente o contradiga la información acerca de la materia controlada. Los procedimientos de auditoría aplicables, dependerán de la materia controlada y de los criterios identificados, así como del juicio profesional del auditor, guardando estrecha relación con los riesgos detectados.

La evidencia obtenida en la auditoría puede tener distintos grados de fiabilidad dependiendo de su naturaleza, de las fuentes a las que se ha recurrido y del método utilizado en las pruebas realizadas para su obtención, por lo que se puede establecer que:

- La que procede de la entidad auditada tiene fiabilidad cuanto más satisfactorio sea el sistema de control interno.
- La obtenida de terceros independientes de la entidad auditada es más fiable que la conseguida dentro de la misma.
- La obtenida directamente por el equipo de auditoría, mediante la realización de inspecciones físicas, cálculos o cualquier otro procedimiento, es más fiable que la conseguida de terceros.
- La evidencia documental es más fiable que la obtenida de manifestaciones orales.

La evidencia de auditoría obtenida debe documentarse adecuadamente, debido a que aporta pruebas para fundamentar las conclusiones y el informe.²⁷

²⁶ ISSAI.GT 4000 párrafos del 130 al 138

²⁷ ISSAI.GT 4000 párrafo 81

4.4 Análisis resultado del experto²⁸

Se debe establecer la naturaleza y el momento de realizar el procedimiento de auditoría que requiere del experto y debe documentarse adecuadamente, considerando, entre otros, los objetivos, alcance del trabajo y la confidencialidad de la información.

En la etapa de ejecución, el resultado del trabajo realizado por un experto puede utilizarse:

- Como soporte de evidencia, para lograr los objetivos de auditoría, lo que puede reducir el volumen de trabajo a desempeñar por el equipo de auditoría.
- Como confirmación de resultados, bien contribuyendo a ratificar las conclusiones preliminares del equipo de auditoría, o bien poniéndolas en duda. En este último caso, el equipo de auditoría verificará la discrepancia, valorará la evidencia obtenida, reconsiderará el carácter razonable del análisis e interpretación de la evidencia y documentará con precisión las diferencias subsistentes.

El equipo de auditoría es responsable de analizar el contenido e idoneidad del trabajo del experto, para determinar si cumple con los objetivos planteados. De existir incumplimientos materiales que se establezcan como resultado del informe del experto, estas constataciones deben constituir la evidencia pertinente para elaborar los hallazgos y posteriormente determinar las acciones legales que corresponden. El experto será responsable de las constataciones u observaciones contenidas en el resultado de su trabajo y de ser requerido, debe contribuir con los órganos competentes en las investigaciones que realicen.

La utilización del informe del experto, debe hacerse constar en el informe de auditoría y formar parte del archivo corriente de papeles de trabajo.

²⁸ ISSAI.GT 4000 párrafo 79

4.5 Valoración de evidencia²⁹

Como resultado de los procedimientos de auditoría efectuados, se pueden identificar desviaciones de cumplimiento significativas que deben ser comunicadas a los responsables, para obtener evidencia suficiente y competente y en caso de ser necesario, realizar procedimientos adicionales que permitan a los auditores gubernamentales corroborar los posibles incumplimientos.

La evidencia obtenida debe ser evaluada de forma exhaustiva por los integrantes del equipo de auditoría, previo a redactar como hallazgos los incumplimientos que se consideren materiales. [Guía 25 “Valoración de evidencia”](#).

4.6 Elaboración de hallazgos³⁰

Con base en la evaluación de la evidencia suficiente y pertinente obtenida, de ser procedente, el equipo de auditoría debe elaborar los hallazgos, considerando su juicio profesional y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados, como resultado del trabajo de auditoría.

Los hallazgos deben elaborarse considerando los siguientes aspectos:

- Que los hechos detectados tengan la importancia necesaria (materialidad basada en un análisis cualitativo considerando el impacto de los actos de incumplimiento) para darse a conocer en el informe.
- Que se haya obtenido la evidencia suficiente, competente y pertinente, que sustente lo que se necesita informar.
- La posibilidad de que los hechos sean corregidos y se produzcan beneficios futuros.

²⁹ ISSAI.GT 4000 párrafos del 165 al 169

³⁰ ISSAI.GT 4000 párrafos del 39 al 42

- Que el costo en que se necesita incurrir para el cumplimiento de las recomendaciones, sea compensado con los beneficios a obtener y que superen dicho costo.
- Que técnicamente sea factible la implementación de las recomendaciones que se formulen.

Los hallazgos deben establecer condiciones, criterios, causas y efectos identificados para contribuir a los destinatarios del informe a entender mejor el trabajo efectuado. Cada uno de los atributos descritos con anterioridad, deben desarrollarse bajo las directrices descritas en la [Guía 26 “Redacción de hallazgos”](#).

Es importante que el equipo de auditoría identifique correctamente a los responsables de las deficiencias detectadas, solicitando como mínimo, el nombre completo, Documento Personal de Identificación (DPI), cargo y período en que han desempeñado el cargo, domicilio y dirección para recibir notificaciones, para ser ingresados al sistema de auditoría o actualizar los datos previamente ingresados. [Guía 27 “Requerimiento de información”](#).

Al concluir la elaboración de hallazgos, serán revisados por el Coordinador y el Supervisor del equipo de auditoría y de ser procedente, realizando las correcciones necesarias, trasladando el borrador de hallazgos a la Dirección que emitió el nombramiento, para revisión por parte de la comisión de control de calidad designada, y en su caso el equipo de auditoría efectuará las mejoras correspondientes. De igual forma, deben trasladar a la Dirección, la información de los responsables identificados en los atributos de los hallazgos.

4.7 Notificación de hallazgos³¹

La comunicación de todos los incumplimientos e irregularidades detectadas durante el proceso de auditoría, deben darse a conocer a los encargados de la entidad, funcionarios o

³¹ ISSAI.GT 4000 párrafo 89

empleados responsables, según corresponda, sin importar la acción legal que pudieren provocar en el caso de ser confirmados; con el objeto de que en el plazo fijado por el equipo de auditoría, considerando el cronograma de auditoría aprobado por la Dirección, presenten los comentarios de forma digital y escrita, así como la respectiva documentación de soporte, para su oportuna evaluación e inclusión en el informe.

Los atributos de los hallazgos que se deben notificar a la entidad (autoridad superior) y a los responsables son condición, criterio, causa y efecto.³²

Si el equipo de auditoría en el proceso de notificación de hallazgos, determina que la dirección para recibir notificaciones proporcionada por los responsables a la entidad auditada o la contenida en la base de datos de la Contraloría, es incorrecta, debe obtener la información apropiada de otras entidades facultadas para proporcionarla, a través de los medios establecidos (comunicación escrita).

La notificación de hallazgos es realizada por el equipo de auditoría, luego que la misma sea generada a través del sistema informático autorizado para el efecto o por medio manual, siempre y cuando éste último, esté con el visto bueno del Director de donde se haya emitido el nombramiento; para dejar constancia de lo actuado, el equipo de auditoría deberá adjuntar a los papeles de trabajo, oficio y cédula de notificación de errores firmado por el responsable notificado o por el procedimiento que indique la legislación vigente aplicable.

[Guía 28 “Oficio y cédulas de notificación”.](#)

³² ISSAI.GT 4000 párrafo 205

4.8 Comunicación con los responsables³³

En el plazo fijado en el oficio de notificación de hallazgos, el equipo de auditoría se reúne con las autoridades de la entidad auditada y los funcionarios o empleados responsables, para recibir las pruebas de descargo de las deficiencias detectadas y dar cumplimiento al principio contradictorio. Lo anterior debe hacerse constar mediante acta de comunicación de resultados preliminares y cierre de la auditoría e incluir los documentos presentados y aquellos argumentos que los responsables manifiesten, que es necesario incluir para una mejor interpretación de las pruebas documentales. [Guía 29 “Acta de comunicación y cierre de ejecución de auditoría”](#).

El acta debe ser firmada por todos los responsables, en el entendido que si estos se hicieren acompañar de asesores o cualquier otra persona, estas personas no firmarán ni podrán emitir comentarios en la reunión, únicamente la comunicación será con su cliente. Sin embargo las personas que se presenten con mandato especial con representación, podrán realizar las diligencias que corresponden al responsable del hallazgo notificado.

En el caso en que los responsables de la entidad auditada no se presentan a la reunión de comunicación y cierre de auditoría en la hora y fecha establecida en la notificación de hallazgo, y que no medie una solicitud de prórroga, el equipo de auditoría procederá a redactar el acta respectiva, haciendo constar dicho extremo.

El equipo de auditoría debe verificar cuidadosamente que la documentación de descargo presentada esté foliada, firmada y de acuerdo con el o los hallazgos notificados.

En la comunicación con los responsables debe informarse que de existir errores materiales que se adviertan en esa reunión con respecto a los atributos notificados, se efectuarán las

³³ ISSAI.GT 4000 párrafos 89 y 90

correcciones pertinentes, dejando constancia en acta que los responsables están enterados y que serán notificados de las modificaciones.

4.9 Análisis de comentarios y documentos de soporte³⁴

El equipo de auditoría debe analizar de forma exhaustiva cada uno de los comentarios presentados por los responsables, verificando los documentos de descargo y argumentos presentados, para formar una conclusión que servirá de soporte para desvanecer, modificar o confirmar los hallazgos.

Como resultado del análisis de la documentación de respaldo, en casos muy excepcionales y disponiendo con la evidencia de auditoría pertinente, se pueden realizar modificaciones materiales a los atributos de los hallazgos, que permitan fortalecer la idoneidad de los resultados de auditoría. Las modificaciones deben ser aprobadas por la Dirección y efectuarse nuevamente el proceso de notificación del hallazgo. El equipo de auditoría debe establecer un plazo acorde al cronograma de actividades de la Dirección que emitió el nombramiento para no retardar los resultados de la auditoría, que permitan a los responsables ampliar las pruebas de descargo presentadas.

4.10 Comentarios de auditoría

El equipo de auditoría debe dar respuesta a cada una de las afirmaciones o contradicciones que presentan los responsables y rendirá una explicación razonable e integral a las mismas, lo que debe dejar apropiadamente evidenciado, estableciendo los motivos por los cuales se desvanece o confirma total o parcialmente el hallazgo. [Guía 30 “Análisis de comentarios de los responsables y documentos de soporte, comentarios de auditoría”.](#)

³⁴ ISSAI.GT 4000 párrafo 195

4.11 Recomendaciones³⁵

Al concluir con los comentarios de auditoría, el equipo realizará las recomendaciones necesarias destinadas a lograr mejoras sin tener un alto grado de detalle, que contribuyan a promover la buena gestión pública. Sin embargo, no debe presentar recomendaciones tan detalladas que le hagan asumir el papel de la administración y pongan en riesgo su objetividad.

Toda recomendación debe contener los datos necesarios que permitan a las personas responsables de su cumplimiento, tener una comprensión amplia y clara que facilite ejecutarlas, por lo que deben considerarse los siguientes aspectos:

- Evaluar el costo frente al beneficio.
- Presentar los beneficios del cambio cuantificado o cualificado según el caso.
- Cubrir todos los aspectos del cambio propuesto.
- Tomar en cuenta los criterios vertidos por los responsables del área examinada.
- Orientar las acciones hacia la eliminación de las causas del problema.
- Procurar fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia y seguridad.
- Orientar a la unificación de criterios de operación y control.

El Coordinador y el Supervisor del equipo de auditoría mediante oficio, trasladarán a la máxima autoridad de la entidad y a los funcionarios o empleados responsables de los hallazgos confirmados, un oficio con el objeto de dar a conocer las recomendaciones constructivas y obtener el compromiso por escrito de la máxima autoridad para ser ejecutadas de acuerdo a un plan de acción, considerando la magnitud de los procesos que sea necesario corregir u obtener algunas observaciones relevantes sobre la imposibilidad de ejecutar alguna recomendación que pudieran permitir al auditor modificar y presentar recomendaciones viables y factibles. De ser así, el auditor formulará nuevamente la

³⁵ ISSAI.GT 4000 párrafo 202

recomendación y notificará de nuevo a las autoridades superiores. [Guía 31 “Comunicación de recomendaciones”](#).

4.12 Acciones legales³⁶

Estas serán consecuencia de aquellas deficiencias detectadas como infracción y confirmadas como hallazgo, por parte del equipo de auditoría.

Las infracciones son todas las acciones u omisiones que impliquen violación de normas jurídicas o procedimientos establecidos de índole sustancial o formal, por parte de servidores públicos u otras personas individuales o jurídicas, sujetas a verificación por parte del ente fiscalizador y sancionable por éste, en la medida y alcances establecidos en su ley orgánica u otras normas jurídicas, con independencia de las sanciones y responsabilidades penales, civiles o de cualquier otro orden que puedan imponerse o en que hubiere incurrido la persona responsable, dependiendo de la acción u omisión.

Las acciones legales se dividen en:

- ✓ Sanciones pecuniarias
- ✓ Informe de cargos
- ✓ Denuncias penales

a) Sanciones pecuniarias

Las sanciones pecuniarias se imponen a los empleados públicos y demás personas individuales o jurídicas sujetas al control y fiscalización de la Contraloría General de Cuentas, consistente en el pago de una cantidad monetaria, por haber incurrido en infracciones, de conformidad al procedimiento establecido en la normativa aplicable.³⁷

³⁶ ISSAI.GT 4000 párrafo 12

³⁷ Decreto número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, artículos 38 y 39

El equipo de auditoría, en su caso procederá a solicitar a la autoridad correspondiente las sanciones pecuniarias a los responsables de los hallazgos confirmados, de acuerdo con las leyes aplicables vigentes. [Guía 32 “Solicitud de sanción económica”](#).

Las sanciones pecuniarias solicitadas se aplicarán sin perjuicio de proceder, en forma inmediata, a:

1. Presentación de las denuncias o querellas penales, al existir la comisión de posibles delitos o
2. Demanda en juicio de cuentas, al existir menoscabo en detrimento al patrimonio del Estado.

Las deficiencias determinadas al sistema de control interno, deberán integrarse en un solo hallazgo e imponer las sanciones pecuniarias a cada responsable; no obstante lo anterior, los hallazgos relacionados a hechos que pudieran ser constitutivos de delito, no deben incluirse en el hallazgo de deficiencias al sistema de control interno.

b) Informe de cargos

Es la acción legal derivada de un hallazgo que ocasionó menoscabo al patrimonio del Estado, con el fin de promover un juicio de cuentas. De haberse establecido en definitiva que el patrimonio de las entidades sujetas a fiscalización sufrió pérdidas en el manejo de su hacienda, en dicho juicio se buscará la restitución o pago correspondiente.³⁸ [Guía 33 “Informes de cargos”](#).

³⁸ Decreto número 1126, Ley del Tribunal de Cuentas, artículo 70.

Si el equipo de auditoría determina que existió menoscabo a la entidad, deberá realizar el informe de cargos provisional y notificarlo a las personas responsables, cumpliendo con el plazo establecido para presentar las pruebas de descargo, documentos de respaldo o el pago correspondiente.

En este proceso, el equipo de auditoría debe observar los numerales 4.8, 4.9 y 4.10 del presente manual y lo establecido en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

Si los documentos probatorios no desvanecen el hallazgo, el equipo de auditoría procederá a elaborar el proyecto de informe de cargos confirmados, previo a su notificación, deberá contar con opinión favorable de la Dirección de Asuntos Jurídicos; y seguidamente deberá notificar a los responsables el informe de cargos e improbación de la cuenta, posteriormente lo remitirá a la Dirección de Asuntos Jurídicos para que ésta continúe con su trámite.

Si la opinión jurídica no es procedente, el equipo de auditoría reconsiderará otra acción legal.

c) Denuncias penales

Son las acciones que presentan los equipos de auditoría en cumplimiento de su función al evidenciar, por parte de las personas responsables en los organismos, instituciones o entidades sujetas a fiscalización, la comisión de posibles delitos de acuerdo con la legislación vigente y a las deficiencias detectadas en la evaluación del Control Interno. [Guía 34 “Denuncias penales”](#).

Los auditores gubernamentales deben ser capaces de identificar la comisión de un posible delito, durante la ejecución de la auditoría a través de la obtención de evidencia suficiente y pertinente. De esta forma, los auditores que detecten actos que pudieran ser indicativos de posibles ilícitos o menoscabo a la entidad deben actuar con la debida diligencia profesional

y prudencia para sustentar la acción promovida en futuras investigaciones realizadas por los órganos competentes.

Como resultado del análisis exhaustivo de la evidencia de las irregularidades, el auditor que determine la posible comisión de un delito, debe elaborar el proyecto de denuncia, el cual debe ser revisado por el Coordinador y aprobado por el Supervisor y ser trasladado a la Dirección del sector al que pertenece, adjuntando todos los medios de convicción y acta de comunicación de resultados, para que ésta solicite a la Dirección de Asuntos Jurídicos, análisis de los hechos descritos y si estos pueden ser constitutivos de delito y consecuentemente opine sobre la procedencia de la presentación de la misma ante el órgano competente.

Posterior a la recepción de la opinión, si ésta fuera procedente, el equipo de auditoría integrará el expediente de la denuncia penal y lo trasladará completo en original y las copias solicitadas por medio de oficio a la Dirección de Auditoría que emitió el nombramiento; de las cuales el equipo de auditoría debe conservar una copia, para que ésta lo envíe a la Dirección de Asuntos Jurídicos para continuar con la presentación formal ante el órgano competente. No podrá presentarse memorial de denuncia sin el auxilio de un Abogado y Notario de la Contraloría General de Cuentas.

En caso que la opinión emitida por la Dirección de Asuntos Jurídicos no sea favorable, el equipo de auditoría analizará aportar mayores elementos de prueba y solicitará nuevamente la opinión o de lo contrario evaluará la aplicación de otra acción legal.

4.13 Carta de representación

Es la declaración escrita por medio de la cual la autoridad correspondiente de la entidad auditada, reconoce haber puesto a disposición del equipo de auditoría la información requerida, así como la comunicación de cualquier hecho significativo ocurrido durante el

período bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de auditoría; es proporcionada al equipo de auditoría, para confirmar ciertos asuntos sobre la información financiera y otros elementos relacionados con los estados financieros, para apoyar otra evidencia de auditoría, solicitada por el equipo de auditoría.

Es necesario discutir su contenido con los funcionarios apropiados con suficiente tiempo, para reducir la posibilidad de enfrentarse con el rechazo de la entidad a suministrar este documento.

El alcance y contenido de la carta de representación por parte de la entidad, debe reflejar las circunstancias específicas de cada auditoría. Por lo general debe cubrir aspectos tales como:

1. Todos los registros contables, presupuestarios, información financiera, actas de sesiones de junta directiva y la Dirección, documentos derivados de aspectos legales de cumplimiento, han sido puestos a disposición de los auditores.
2. La administración admite su responsabilidad en el diseño e implementación de programas y controles que impidan y detecten la posible comisión de delitos y que suministren información a los auditores sobre la posible comisión de delitos.
3. Se dio a conocer todo cuanto deba ser revelado (contingencias, actos ilegales y transacciones relacionadas).

La carta de representación complementa los otros procedimientos de auditoría ejecutados por el equipo de auditoría, sin sustituirlos. Las manifestaciones escritas evitan cualquier mal interpretación que pudiera producirse, pues otorga certeza y seguridad de cada acto, contrario al caso de recibirse declaraciones verbales de los encargados de la entidad auditada. Ocasionalmente no podría encontrarse a disposición, evidencia corroborativa para las declaraciones, tal como aquella que involucra la intención de los encargados de la entidad con relación a una transacción futura.

La carta de representación debe ser firmada por la autoridad correspondiente, debido a que es la responsable de la emisión de la información plasmada en ella.

La carta de representación debe tener la fecha en que se realiza la reunión de comunicación de resultados preliminares y cierre de auditoría, que es consignada mediante acta. Al solicitar la carta, el equipo de auditoría debe requerir que, si se presentaren cambios o hechos posteriores a la fecha de emisión de la carta y previo a la oficialización y notificación del informe final a la entidad, que afecten directamente a la materia controlada, la autoridad responsable debe informar sobre esta cuestión y emitir una nueva. [Guía 35 “Carta de representación”](#).

4.14 Documentación de auditoría³⁹

Consiste en documentar la evidencia de auditoría que fundamentará en esta etapa, la conclusión y el informe correspondiente. Los papeles de trabajo deben ser completos y detallados, con el objeto de que cualquier auditor que no haya efectuado la auditoría, con solo consultarlos obtenga las mismas conclusiones descritas en el informe.

La documentación se realiza durante toda la auditoría; en los papeles de trabajo deben constar los criterios empleados, el trabajo efectuado, la evidencia obtenida, los juicios emitidos y la revisión.

La preparación de los papeles de trabajo debe ser efectuada por los auditores y Coordinador del equipo y revisada por el Supervisor; estos documentos deben ser firmados por todo el equipo.

a) Características

Los papeles de trabajo elaborados deben reunir, entre otras, las siguientes características:

³⁹ ISSAI.GT 4000 párrafos del 80 al 85

- Oportunidad: realizarse en los tiempos establecidos según el cronograma de auditoría y ser acordes con los objetivos de cada área.
- Integridad: contener toda la información necesaria que fundamente los resultados de la auditoría, la evidencia obtenida, así como las cuestiones importantes que surjan durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto, y los juicios profesionales realizados para llegar a esas conclusiones.
- Concisión: resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.
- Claridad y detalle: elaboración de forma que sea posible su comprensión por quien haya de revisarlos, o por quien, sin haber participado en dicha elaboración, deba consultarlos o utilizarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.
- Relevancia: Incluir aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar, no extendiéndose a cuestiones que no estén relacionadas con el mismo.

b) Contenido

El contenido de los papeles de trabajo está determinado por las circunstancias y características de la fiscalización. En ellos el equipo de auditoría dejará constancia, al menos, de los siguientes aspectos:

- Encabezamiento: incluirá el ejercicio fiscal, la identificación de la auditoría, el área, la referencia, el objetivo del papel de trabajo, la identificación de las personas que lo han elaborado y supervisado y las fechas de realización.
- Fuente: documentos que sirven de base y en su caso, procedimiento de obtención.
- Objetivos y pruebas: referencia cruzada a las pruebas del programa de trabajo llevadas a cabo para la consecución de los objetivos perseguidos.
- Alcance del trabajo: indica el tamaño de las muestras y la forma de obtención.

- Referencias: además de que cada papel de trabajo tenga su propia referencia, debe incluir las referencias cruzadas a los papeles de trabajo relacionados con esa prueba, así como a la documentación que le sirva de soporte, con el objeto de facilitar su revisión.
- Resultados del trabajo: verificaciones efectuadas, problemas planteados, deficiencias e incidencias encontradas.
- Conclusiones: valoración de los resultados del trabajo en relación con los objetivos descritos en el programa de trabajo.

c) Sistema de referencias

Para facilitar la administración y revisión de los papeles de trabajo, la documentación se preparará y ordenará de manera lógica, mediante un sistema de índice de referencia cruzada que se adecúe a las necesidades de cada auditoría.

El sistema de referencia debe reunir, al menos, las siguientes características:

- Completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Sencillo, evitando las referencias demasiado complejas.
- Capaz de brindar la diferenciación de los papeles de trabajo recibidos, de los elaborados.

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar los distintos documentos que integran los archivos de la auditoría, de forma que permita conseguir los siguientes objetivos:

- Facilitar una organización lógica de los mismos, debiendo ser flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditorías. El programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.
- Identificar ágilmente su ubicación, basándose en una combinación de números y letras (código alfanumérico).

- Relacionar la información contenida en un papel de trabajo con la incluida en otro, permitiendo comprobaciones internas mediante la utilización de referencias cruzadas.

CIE	Centralizadora de ingresos y egresos
I	Sumaria de ingresos
I - 1	Sumaria de ingresos fte xxxx
I - 1 - 1	Analítica rubro xxxxxx
I - 1 - 2	Analítica rubro xxxxxx
I - 1 - 3	Analítica rubro xxxxxx
I - 1 - 4	Analítica rubro xxxxxx
I - 2	Sumaria de ingresos fte xxxx
I - 2 - 1	Analítica rubro xxxxxx
I - 2 - 2	Analítica rubro xxxxxx
I - 2 - 3	Analítica rubro xxxxxx
I - 2 - 4	Analítica rubro xxxxxx
E	Sumaria de grupo de gasto
E - 1	Sumaria de grupo xxxx
E - 1 - 1	Analítica renglón xxxx
E - 1 - 2	Analítica renglón xxxx
E - 1 - 3	Analítica renglón xxxx
E - 1 - 4	Analítica renglón xxxx
E - 2	Sumaria de grupo xxxx
E - 2 - 1	Analítica renglón xxxx
E - 2 - 2	Analítica renglón xxxx
E - 2 - 3	Analítica renglón xxxx
E - 2 - 4	Analítica renglón xxxx

CIE			
I		E	
I - 1	I - 2	E - 1	E - 2
I - 1 - 1	I - 1 - 1	E - 1 - 1	E - 2 - 1
I - 1 - 2	I - 1 - 2	E - 1 - 2	E - 2 - 2
I - 1 - 3	I - 1 - 3	E - 1 - 3	E - 2 - 3
I - 1 - 4	I - 1 - 4	E - 1 - 4	E - 2 - 4

Las referencias planteadas en el ejemplo anterior pueden variar, considerando la estructura presupuestaria de las entidades (programas, subprogramas, actividades, obras, etc.), materia controlada y las áreas delimitadas.

d) Organización

El equipo de auditoría formará el archivo de la totalidad de los documentos relacionados con la auditoría, cumpliendo con criterios que faciliten el acceso rápido a la información contenida. Estos criterios son:

- Identificar todos los papeles de trabajo, tanto los elaborados como la documentación recibida, mediante la apropiada referencia.
- Agrupar los papeles por áreas.

El archivo permanente contendrá todos los documentos que puedan ser de utilidad para la planificación y ejecución de auditorías futuras del mismo ámbito. Su contenido debe actualizarse en cada nueva auditoría.

El archivo corriente, recogerá los documentos que se refieren al período objeto de la auditoría, clasificados según las áreas seleccionadas.

Una vez concluida la presentación del informe de auditoría, los papeles de trabajo que corresponden al archivo corriente, se trasladarán para su custodia definitiva al Archivo General de la Contraloría, que asegurará, mediante los procedimientos oportunos, su integridad, conservación y consulta futura.

Los papeles de trabajo realizados en la etapa de ejecución, deben estar debidamente firmados por las personas que intervinieron en las pruebas de auditoría y aprobados por el Supervisor del equipo.

4.15 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría debe actualizar el archivo permanente durante el transcurso de la etapa de planificación.

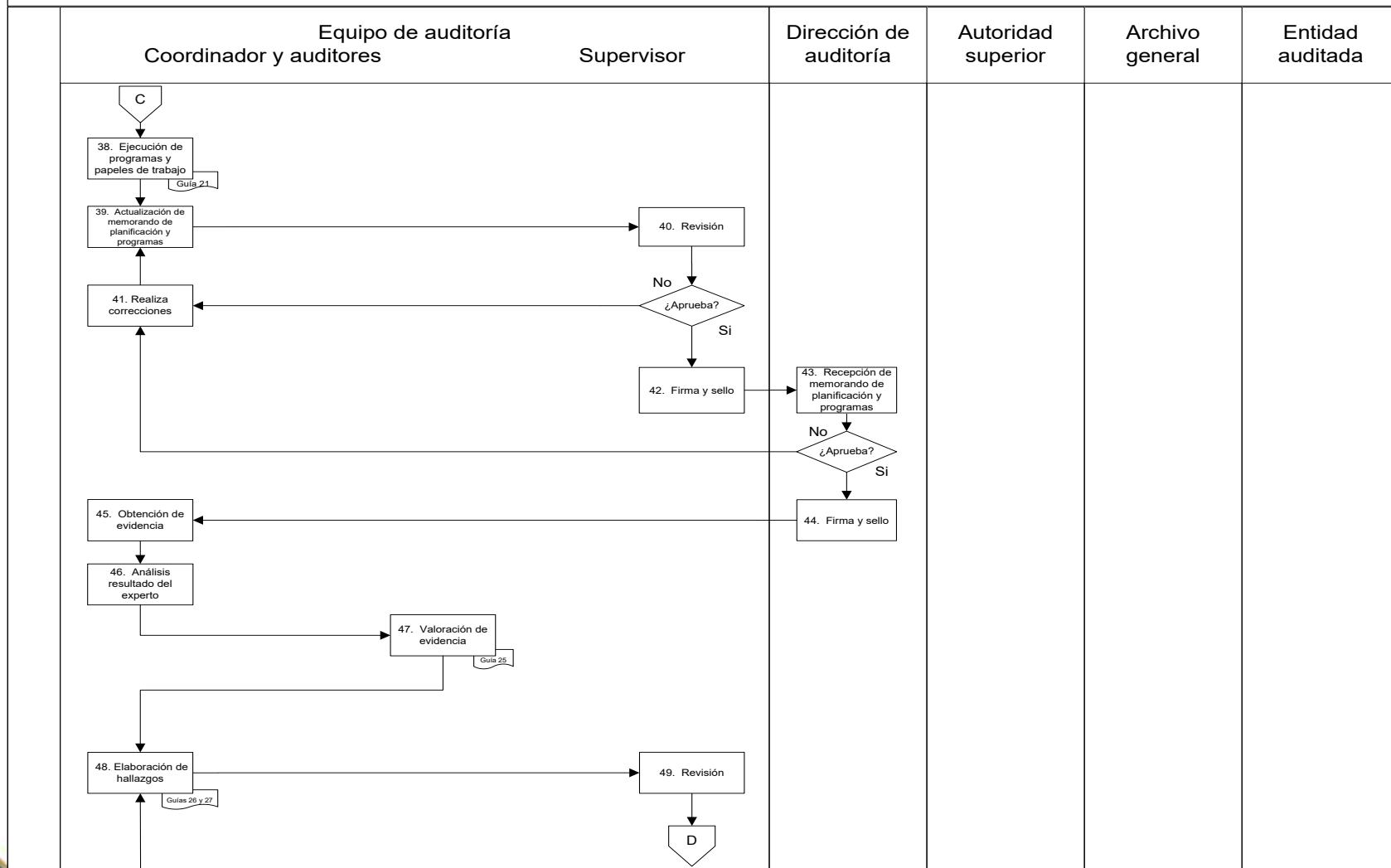
El control de calidad lo efectúa en primera instancia el Coordinador, para lo cual debe utilizar la [Guía 36 “Lista de verificación”](#).

La segunda instancia del control de calidad la realiza el Supervisor del equipo de auditoría y compilará en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de ejecución de auditoría, incluyendo una copia de la [Guía 37 “Control de calidad de ejecución”](#).

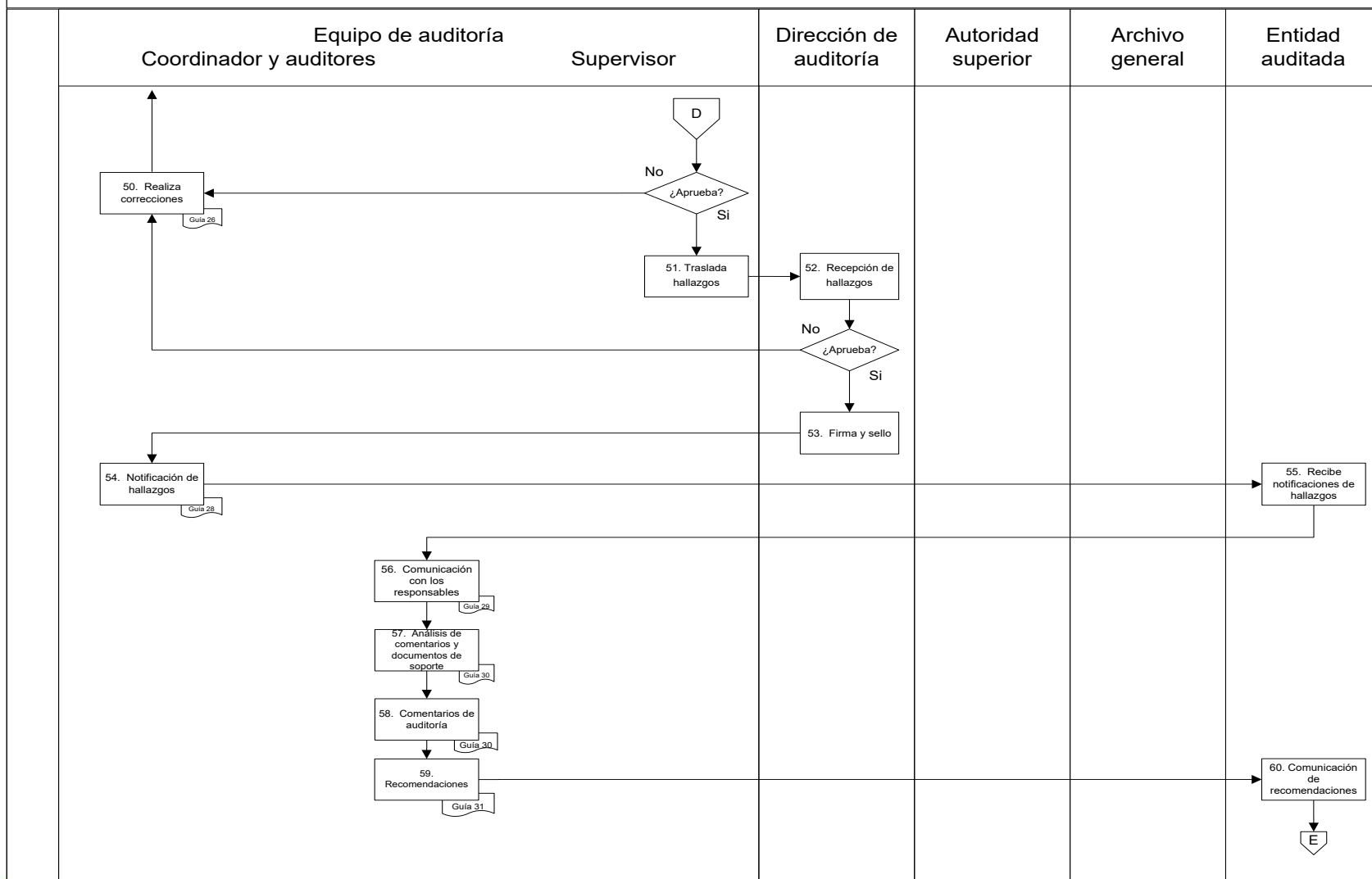
El equipo de auditoría también debe elaborar el archivo corriente, el que debe estar integrado por lo indicado en las guías de la 25 a la 37.

4.16 Flujograma de la etapa de ejecución

Etapa de ejecución p.1



Etapas de ejecución p.2



Etapa de ejecución p.3

Equipo de auditoría Coordinador y auditores		Supervisor	Dirección de auditoría	Autoridad superior	Archivo general	Entidad auditada
<pre> graph TD E{{E}} --> 61[61. Elaborar acciones legales Guías 32, 33 y 34] 61 --> 62[62. Solicitar carta de representación Guía 35] 62 --> 64[64. Verificar documentos de auditoría Guía 36] 64 --> 65[65. Control de calidad Guía 37] 64 --> 66[66. Archivo de papeles de trabajo] 65 --> 66 66 --> F{{F}} 62 --> 63[63. Emite carta de representación] 63 --> 66 </pre>						

5 Etapa de comunicación de resultados

El proceso de fiscalización incluye la elaboración de un informe por escrito para comunicar los resultados a los funcionarios responsables de las entidades auditadas, al Organismo Legislativo en caso corresponda y a la población en general.

El equipo de auditoría debe comunicar la conclusión de una auditoría de cumplimiento, mediante un informe y expresarse a modo de dictamen, conclusión, respuestas a preguntas de auditoría específicas y cumplimiento a recomendaciones.

El informe debe ser comprensible, conciso, completo, objetivo e imparcial y debe exponer de manera clara y objetiva las principales conclusiones sobre los objetivos de la auditoría, permitiendo al lector comprender el trabajo realizado, los motivos y la forma en que se efectuó, generando recomendaciones prácticas para corregir las deficiencias detectadas para mejorar la gestión de la entidad; de corresponder, posteriormente deben solicitarse las sanciones respectivas.

5.1 Formación de conclusión⁴⁰

En función del alcance y mandato de la auditoría, la conclusión puede revestir la forma de una declaración de seguridad (razonable o limitada) o de una respuesta más detallada a preguntas de auditoría específicas, que se deriven de la materia controlada. [Guía 38 “Formación de conclusión”](#).

a) Seguridad razonable

Dictamen limpio: Es la conclusión u opinión del equipo de auditoría cuando no se hayan identificado actos de incumplimiento de importancia material.

⁴⁰ ISSAI.GT 4000 párrafos del 165 al 169 y del 177 al 187

“Consideramos que la (información acerca de la materia controlada de la entidad auditada) resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con (los criterios aplicados)”.

Dictamen modificado: Los auditores gubernamentales modificarán sus conclusiones en los siguientes casos:

- 1) Incumplimiento material: puede generar un dictamen con reservas o un dictamen adverso, dependiendo si el incumplimiento es generalizado o no.

Dictamen con reservas:

“Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (describir la excepción), la información acerca de la materia controlada en la entidad auditada resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con los (criterios aplicados)”.

Dictamen adverso:

“Consideramos que la información acerca de la materia controlada, no resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con los (criterios aplicados) y que los casos de incumplimiento son generalizados”.

- 2) Limitación al alcance: puede generar un dictamen con reservas o una abstención de opinión, dependiendo si el incumplimiento es generalizado o no.

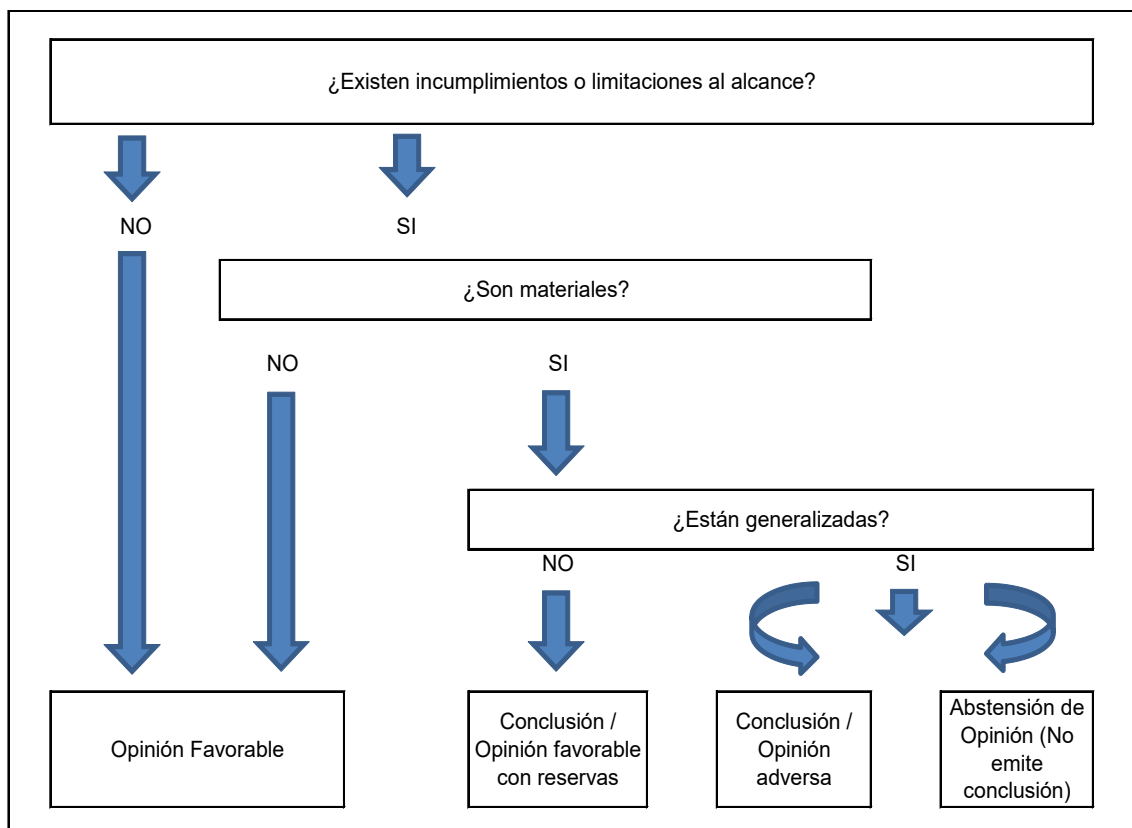
Dictamen con reservas:

“Consideramos que, salvo en lo referente a (describir la excepción), no hemos podido obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y que los posibles efectos son significativos, pero no generalizados”.

Abstención de opinión:

“No emitimos un dictamen sobre la materia controlada, ya que no hemos podido obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sirva de base para hacerlo”.

El equipo de auditoría manifestará en una sección del informe, las razones por las cuales emiten conclusiones modificadas mediante la descripción de los actos de incumplimiento significativo de las regulaciones aplicables (hallazgos).



b) Seguridad limitada

Dictamen limpio: Un ejemplo de dictamen sin modificar es:

“Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los (criterios aplicados)”.

Dictamen modificado:

“Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, salvo en lo referente a (describir la excepción), nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los (criterios aplicados)”.

5.1.1 Circunstancias con posible efecto en el informe de auditoría

a) Limitaciones al alcance

Una limitación al alcance se presenta cuando el equipo fiscalizador, por causas ajenas, no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos con el alcance previsto, para obtener la evidencia suficiente que permita emitir un juicio razonable sobre el cumplimiento de las regulaciones objeto de fiscalización, por lo que debe aplicar si fuera posible, métodos alternativos de auditoría, que sean adecuados a las circunstancias y así eliminar la limitación inicialmente establecida.

La limitación al alcance debe soportarse adecuadamente en los papeles de trabajo dejando evidencia de la identificación del procedimiento o prueba programada inicialmente y que

no pudo ser ejecutada, así como de los posibles procedimientos alternativos evaluados cuya aplicación tampoco pudo ser realizada.

El equipo de auditoría o auditor gubernamental, debe considerar los casos en que sólo ciertas partes de una ley o regulación serán los criterios con que evaluará el objeto de auditoría, debiendo dejar plasmado en el informe este alcance limitado.

Cuando existan casos en los que las disposiciones legales no sean claras, el equipo de auditoría o auditor gubernamental, debe indicar en el informe lo analizado en la opinión jurídica con relación al conflicto entre criterios, o en todo caso describir que el alcance de la auditoría fue limitado explicando las razones.

b) Incertidumbres

Son hechos o circunstancias de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, puesto que dependen que ocurra o no otro hecho posterior, como reclamaciones, litigios, juicios por incumplimiento de alguna de las partes en el caso de contratos o convenios o de las condiciones establecidas para ser rescindidos.

5.1.2 Párrafo de énfasis y párrafo de otros asuntos

En circunstancias extraordinarias, una vez formulada la conclusión y con independencia del tipo de ésta, se podrá añadir un párrafo para resaltar determinadas cuestiones, dando lugar así a los párrafos de énfasis y de otros asuntos, con el fin de llamar la atención sobre determinadas situaciones, sin que ello constituya la formulación de críticas al cumplimiento de las regulaciones aplicables, entre estas, se pueden mencionar un elemento de incertidumbre que depende de hechos futuros, en el caso de que una autoridad competente no ha decidido si un determinado elemento resulta conforme a la ley.

5.2 Elaboración de informe de auditoría⁴¹

El formato del informe de auditoría de cumplimiento en algunas oportunidades puede ser influenciado por requerimientos realizados por el Ministerio Público u otras entidades.

El informe debe incluir, de forma clara y precisa las condiciones o desviaciones en el cumplimiento de las regulaciones aplicables, que son consideradas como hallazgos, describiendo en qué consisten, que fue lo que sucedió, dónde y cuándo sucedió, establecer el valor monetario del perjuicio causado o la falta a las garantías constitucionales de los derechos de los particulares e identificar específicamente qué normativa fue la que se incumplió.

La concisión en el informe no implica omitir asuntos importantes, sino evitar utilizar palabras que pueden llevar a interpretaciones erradas. Es importante que el equipo de auditoría tenga en cuenta que un exceso de detalles puede confundir al usuario e incluso minimizar el objetivo principal del informe.

El equipo de auditoría debe adecuarse a los plazos estipulados en el nombramiento y cronograma de auditoría, a fin de que el informe pueda emitirse en el tiempo previsto, permitiendo que la información revelada sea oportuna para las partes interesadas.

5.2.1 Estructura y contenido

En general, un informe de auditoría de cumplimiento contiene los siguientes elementos:

- Portada
- Índice

⁴¹ ISSAI.GT 4000 párrafos del 177 al 208

- Carta de oficialización
- Resumen (del contenido del informe)
- Aspectos relevantes de la entidad auditada o materia controlada
- Fundamento legal de la auditoría (obligaciones de las distintas partes derivado de la realización de la auditoría)
- Objetivos de la auditoría
- Identificación de las normas de auditoría aplicadas al trabajo efectuado y el nivel de seguridad proporcionado
- Descripción de la materia controlada (o información acerca de la materia controlada) y el alcance, incluyendo el período abarcado
- Criterios identificados que incluyen leyes, normas, reglamentos y regulaciones aplicables a la materia controlada en la entidad auditada
- Conflicto entre criterios
- Resumen del trabajo efectuado y breve descripción de los métodos empleados (Programa de auditoría)
- Dictamen, conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas
- Hallazgos
- Buenas prácticas
- Seguimiento
- Fecha del informe
- Firma
- Anexos

El informe debe identificar claramente quienes son los usuarios del mismo, a quien está dirigido. De conformidad con el trabajo efectuado se debe elaborar el informe de auditoría de cumplimiento, para lo cual se empleará lo descrito en la [Guía 39 “Formato de informes”](#).

Una vez elaborado el informe de auditoría de cumplimiento el Coordinador lo trasladará al Supervisor para revisión, quien de establecer errores los comunicará al resto del equipo de auditoría para su respectiva corrección.

El equipo de auditoría debe trasladar el informe a la Dirección que corresponde, para ser revisado por el equipo de control de calidad que ésta determine, y de establecer errores lo devolverá al equipo para correcciones.

Después de efectuadas las correcciones el equipo de auditoría o auditor gubernamental procederán a imprimir, firmar y sellar el informe final y lo trasladarán nuevamente a la Dirección, para que esta por medio de firma y sello, deje constancia de que conoció el informe.

Posteriormente, el informe se trasladará a la autoridad superior o quien ésta delegue, para ser oficializado.

5.3 Nota de prensa

Es el documento que contiene, para fines periodísticos y de informar al ciudadano, los resultados de la fiscalización realizada por la Contraloría General de Cuentas en el ejercicio de su función, misma que tendrá que acompañarse al informe original de auditoría, sin formar parte de la notificación del informe a la entidad auditada. [Guía 40 “Nota de prensa”](#).

a) Objetivos

- Estandarizar el criterio del equipo de auditoría en la elaboración de notas de prensa de alta calidad para que, en su caso, puedan ser difundidas en los diarios nacionales, o cualquier otro medio informativo.
- Establecer la estructura de las notas de prensa de tal manera que sea redactada con claridad, congruencia, homogeneidad y creatividad.

- Buscar que los equipos de auditoría formulen notas de prensa cuyo contenido transmita en forma sencilla los resultados de las auditorías y el impacto en la vida de los ciudadanos.

b) Beneficios

Informar a los ciudadanos a través de los medios de comunicación, el informe del resultado de la fiscalización efectuada por la Contraloría General de Cuentas, en forma breve.

El equipo de auditoría debe trasladar la nota de prensa conjuntamente con el informe a la Dirección correspondiente para revisión. De existir errores en la nota, el equipo debe corregir y enviar nuevamente para la respectiva aprobación.

5.4 Notificación de informe

El equipo de auditoría notificará el informe por medio de oficio y cédula de notificación, o a través de equipo de notificadores cuando éste último se encuentre conformado, al responsable de la entidad auditada (autoridad superior), en el caso del informe que corresponda a la liquidación anual del presupuesto al Organismo legislativo, posterior a ser oficializado por la autoridad superior de la Contraloría (o quien ésta delegue de conformidad con la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas) de acuerdo con el plazo establecido en la normativa vigente.

5.5 Consolidación de archivo de papeles de trabajo

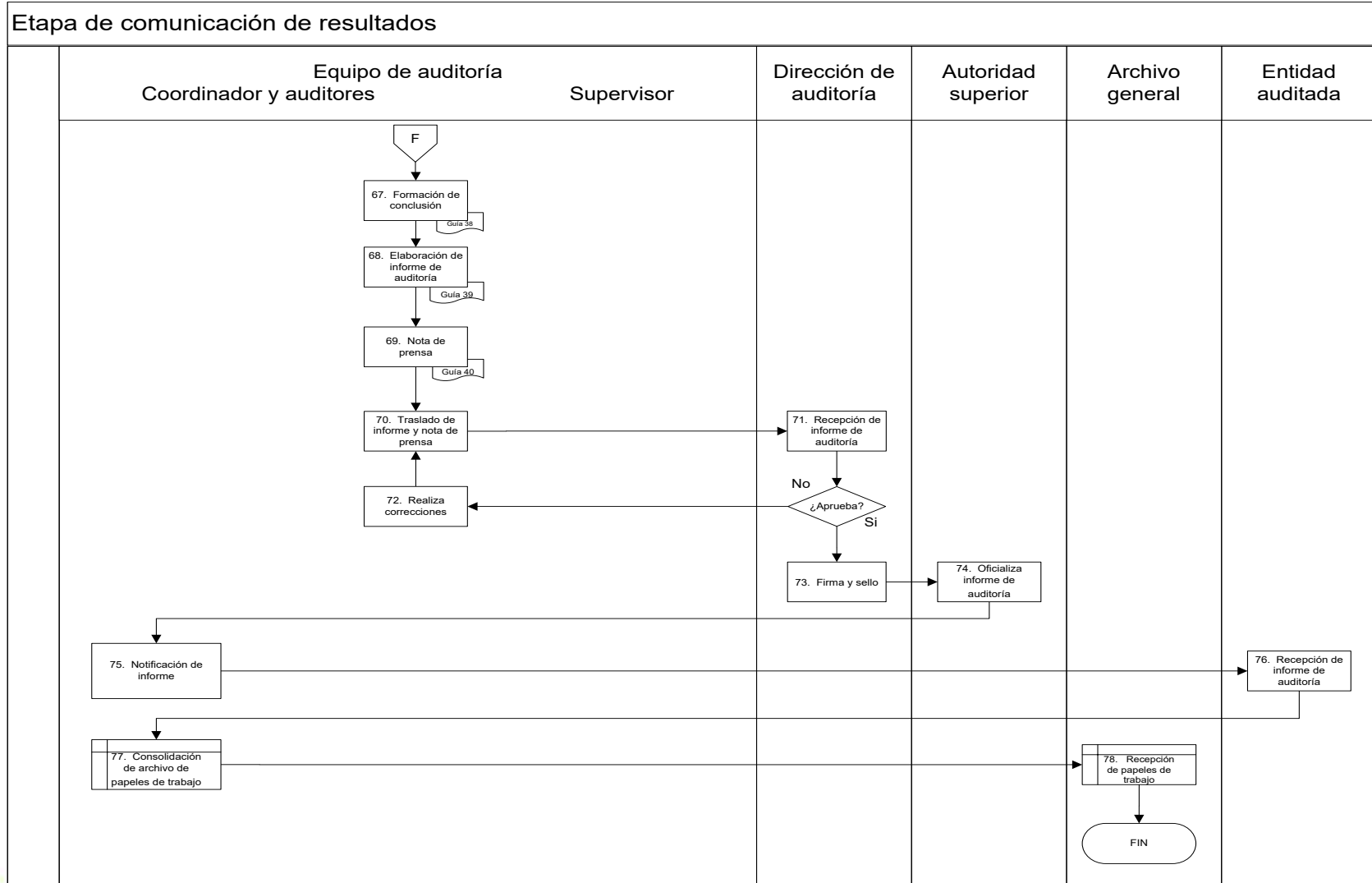
El equipo de auditoría debe consolidar en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo de la auditoría efectuada, de conformidad con las guías descritas en el presente manual, comunicación escrita y otros documentos y papeles de trabajo que el equipo de auditoría haya considerado necesario para sustentar el alcance de acuerdo a la naturaleza de la entidad y tipo de auditoría, sin dejar de observar los lineamientos

autorizados por la unidad administrativa correspondiente, para el archivo de papeles de trabajo.

La preparación de los papeles de trabajo debe efectuarse por los auditores y Coordinador del equipo y estar revisados y aprobados por el Supervisor en cada etapa del proceso.

Los auditores deben entregar los papeles de trabajo al Archivo General de la Contraloría después de finalizada la auditoría, en el plazo establecido por las Direcciones.

5.6 Flujograma de la etapa de comunicación de resultados



6 Etapa de seguimiento⁴²

El seguimiento es la evaluación de las acciones correctivas implementadas por la entidad auditada, para el cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría.

Los principios fundamentales de auditoría, hacen énfasis en la comunicación de recomendaciones constructivas a los responsables y en la realización del seguimiento necesario para corregir los incumplimientos detectados.

Así mismo debe efectuarse el seguimiento de las recomendaciones realizadas a las entidades auditadas, por medio de los equipos de auditoría o a quien se designe por la Dirección correspondiente, con el objeto de verificar el cumplimiento o incumplimiento de las mismas.

7 Consideraciones especiales

Son aspectos de observancia general cuando el equipo de auditoría encuentre las siguientes situaciones:

7.1 Comisión de Control de Calidad⁴³

Cada Dirección de Auditoría, debe tener conformada la Comisión de Control de Calidad, por sus siglas (CCC). Será liderada por el Director y se encargará de revisar constantemente el trabajo técnico de los distintos equipos de auditoría, según las necesidades que se detecten por el Director; además revisará la correcta formulación de hallazgos previo a comunicarlos a los sujetos responsables, pudiendo rechazarlos definitivamente o solicitar correcciones que busquen elevar la calidad de la prueba u otros aspectos técnicos; de sus actuaciones dejarán constancia por escrito.

⁴² ISSAI.GT 4000 párrafos del 216 al 219

⁴³ ISSAI.GT 40

La CCC debe estar permanentemente integrada como mínimo por cuatro personas y, cuando las circunstancias lo ameriten, podrá ampliarse en número de integrantes. Debe ser personal que pertenezca a la Dirección de Auditoría y, deberán ser tres de profesión Contador Público y Auditor y uno de profesión Abogado y Notario. En el caso de las Direcciones de Auditoría con determinada especialidad, la CCC debe estar integrada por dos Contadores Públicos y Auditores, un especialista en el área y un Abogado y Notario.

La CCC conformará un registro por equipos de auditoría y por auditor, para establecer si existen reiteradas debilidades advertidas por la CCC en la ejecución de auditorías anteriores.

Cuando exista discrepancia entre la CCC y el equipo de auditoría, el Director de Auditoría deberá resolver la discrepancia y, cuando lo considere necesario, podrá solicitar opinión jurídica a la Dirección de Asuntos Jurídicos y/o técnica a la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, para su mejor resolución.

7.2 Rectificación de informe

En caso que el equipo de auditoría identifique durante el proceso de archivo final de la documentación, que el informe oficializado y notificado a la entidad auditada, tiene un error significativo, que pueda repercutir en la interpretación de la información, deberá realizar un informe de rectificación, indicando los errores que se cometieron y la información correcta que debe contener el mismo, éste informe de rectificación debe continuar el mismo proceso que siguió el informe que se está corrigiendo incluyendo su notificación.

7.3 Nota de auditoría

Es un instrumento de comunicación con el ente auditado, emitido por los equipos de auditoría, cuyo objetivo es solicitar la corrección de errores y/o operaciones erróneas durante todo el proceso de auditoría.

Cuando el equipo de auditoría detecte deficiencias en la entidad, pero las mismas no hayan tenido o tendrán en el futuro impacto material sobre las operaciones presupuestarias y administrativas, debe emitir una nota de auditoría para que esas deficiencias sean corregidas.

La nota de auditoría debe contener como mínimo la siguiente información:

- Fecha
- Nombre y cargo del destinatario
- Descripción de la deficiencia detectada, indicando los pormenores y las disposiciones regulatorias incumplidas.
- Plazo establecido para la corrección de la deficiencia.
- Nombre del auditor que detectó la deficiencia y del Coordinador.

7.4 Carta a la gerencia

Es el instrumento mediante el cual los equipos de auditoría recomendarán mejoras mínimas al sistema de control interno. Esta nota puede ser entregada al terminar la comunicación de resultados o adjunta al informe final de auditoría. [Guía 41 “Carta a la gerencia”](#).

7.5 Auditorías combinadas

La auditoría de cumplimiento puede realizarse de forma combinada con la financiera o desempeño, por lo que se podrán combinar las guías necesarias para el desarrollo de las mismas.

7.6 Exámenes especiales

Cuando en el nombramiento de auditoría se indica que el examen especial se debe realizar con seguridad limitada, no se realizarán los procedimientos establecidos en los numerales 2.1, 2.2, 3.2, 3.3, 3.6, 3.7, 3.9 y 3.10 de este manual.

Bibliografía

Acuerdo Gubernativo 9-2017. (26 de Enero de 2017). *Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas*. Guatemala: Estado de Guatemala.

Acuerdo número A-075-2017. (8 de Septiembre de 2017). *Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-*. Guatemala: Contraloría General de Cuentas.

Guatemala, C. d. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Guatemala, C. d. (2002). *Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas*. Guatemala: Congreso de la República de Guatemala.

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2016). Recuperado el septiembre de 2016, de Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores:

<http://www.intosai.org>