



Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE FINANCIERA

GUATEMALA, NOVIEMBRE 2017

Contenido

Introducción.....	1
Objetivos del Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera	2
Actividades principales del equipo de auditoría.....	5
1. ASPECTOS PREVIOS AL PROCESO DE AUDITORÍA.....	8
1.1 Emisión de nombramiento.....	9
1.2 Declaración de independencia	9
1.3 Recepción de nombramiento y declaración de independencia	9
2. ETAPA DE FAMILIARIZACIÓN	10
2.1 Conocimiento del entorno de la entidad	11
2.2 Revisión de informes de auditoría anteriores	12
2.3 Comunicación con el auditado.....	13
2.4 Documentación de auditoría	14
2.5 Archivo papeles de trabajo	15
3. ETAPA DE PLANIFICACIÓN	17
3.1 Comunicación escrita.....	18
3.2 Informe legal de la entidad	18
3.3 Evaluación del control interno.....	19
3.4 Materialidad de planificación	22
3.4.1 Error Tolerable	23
3.4.2 Resumen de Diferencias de Auditoría RDA.....	24
3.5 Identificación de cuentas significativas en los Estados Financieros y Presupuestarios	25
3.5.1 Cuentas significativas	25
3.5.2 Cuentas no significativas	26
3.5.3 Cuentas Insignificantes.....	27
3.6 Identificación de riesgos y controles relevantes para la auditoría	27
3.6.1 Riesgo inherente	28
3.6.2 Riesgo de la posible comisión de delitos	29

3.6.3	Riesgo de control	30
3.6.4	Comprensión de Control.....	33
3.7	Muestreo.....	34
3.7.1	Determinar el método de selección de la muestra	35
3.8	Necesidad de incluir un experto	35
3.9	Memorando de planificación	36
3.9.1	Programas de auditoría	37
3.9.2	Diseño de papeles de trabajo	40
3.10	Comunicación con el auditado.....	42
3.11	Documentación de auditoría	43
3.12	Archivo de papeles de trabajo.....	44
4.	ETAPA DE EJECUCIÓN.....	48
4.1	Ejecución de programas de auditoría y papeles de trabajo	49
4.2	Resultados del experto.....	49
4.3	Obtención de evidencia.....	49
4.3.1	Investigación de errores	53
4.3.2	Acumulación de errores identificados	54
4.3.3	Declaración sobre los errores identificados sin corrección por parte de los responsables de la entidad.....	54
4.4	Actualización de memorando de planificación y programas	55
4.5	Elaboración de hallazgos	55
4.6	Notificación de hallazgos	56
4.7	Comunicación con los responsables	57
4.8	Análisis de comentarios y documentación de soporte	58
4.9	Comentario de Auditoría	59
4.10	Recomendaciones	59
4.11	Acciones legales	60
4.12	Carta de representación.....	64
4.13	Documentación de auditoría	66
4.14	Archivo de papeles de trabajo.....	67

5. ETAPA COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	71
5.1 Formación de opinión	72
5.1.1 Tipos de dictámenes	73
5.1.2 Asuntos que no afectan la opinión.....	75
5.1.3 Modelos de dictámenes.....	76
5.2 Informe de auditoría.....	76
5.2.1 Carta de control interno	76
5.2.2 Nota de prensa	77
5.4 Documentación de auditoría	79
5.5 Archivo de papeles de trabajo.....	80
6. ETAPA DE SEGUIMIENTO	82
6.1 Seguimiento.	83
7. CONSIDERACIONES ESPECIALES.....	84
7.1 Comisión de Control de Calidad.....	84
7.2 Rectificación de informes	85
7.3 Nota de auditoría.....	85
7.4 Carta a la Gerencia.....	86
7.5 Hechos posteriores.....	86
7.6 Auditorías combinadas	86
Bibliografía.....	87
Anexo I Guías de Auditoría Gubernamental de Financiera.....	88

Introducción

El Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera 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, se fundamenta 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 a 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, del 08 de septiembre de 2017, se ha elaborado el Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera 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 Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera se basa en principios fundamentales de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- con un enfoque metodológico y técnico, fundamentados en la identificación de riesgos y su respuesta a los mismos, para una auditoría de estados financieros y presupuestarios, con la finalidad de elevar la calidad de fiscalización de la Contraloría General de Cuentas.

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 financiera,

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 de Auditoría Gubernamental de Financiera

- Desarrollar los principios y disposiciones establecidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, aplicando un modelo funcional de estructura organizacional y administrativa de la Institución, en coherencia con las normas internacionales de fiscalización y control gubernamental, facilitando que sus direcciones y demás unidades administrativas cumplan eficaz y eficientemente con funciones, a partir de un modelo de trabajo sectorial que garantice y facilite la rendición de cuentas y una mejora continua en los procesos de auditoría financiera, de desempeño y de cumplimiento.
- Establecer criterios, metodología y procesos de auditoría financiera 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 financiera.
- Aplicar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-

Definición de la auditoría financiera¹

“Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le

¹ ISSAI. GT 100 numeral 21.

permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a riesgo de la comisión de delitos o error.”

Para la realización de una auditoría financiera es necesario realizar las siguientes etapas:



Ilustración 1

Normas aplicables a la auditoría financiera

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

Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-		
Nivel I		
ISSAI.GT	1	Premisas Generales para la Auditoría Independiente
Nivel II		
ISSAI.GT	30	Código de ética.
ISSAI.GT	40	Control de calidad para las CONTRALORIA GENERAL DE CUENTAS
Nivel III		
ISSAI.GT	100	Principios fundamentales de auditoría del sector público.
ISSAI.GT	200	Principios fundamentales de la Auditoría financiera.

Nivel IV

1210	Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría
1220	Control de calidad en una auditoría de estados financieros
1230	Documentación de auditoría
1240	Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
1250	Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros
1260	Directriz de auditoría financiera-Comunicación con los encargados de la gobernanza
1265	Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la Dirección
1300	Planificación de una auditoría de los estados financieros
1315	Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno
1320	La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría
1330	Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados
1402	Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
1450	Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría
1500	Evidencia de auditoría
1501	Evidencia de auditoría-consideraciones adicionales en determinados ámbitos
1505	Confirmaciones externas
1510	Errores iniciales de auditoría: saldos de apertura
1520	Procedimientos analíticos
1530	Muestreo de auditoría
1540	Auditoría de estimaciones contables, incluidos el valor razonable e información relacionada
1550	Partes vinculadas
1560	Hechos posteriores
1580	Manifestaciones escritas
1600	Consideraciones específicas-Auditoría de estados financieros correspondientes a un grupo
1610	Utilización del trabajo de los auditores internos

1620	Utilización del trabajo de un experto
1700	Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros
1705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
1706	Párrafo de énfasis y párrafo sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente
1710	Información comparativa cifras correspondientes y estados financieros comparativos
1720	La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
1800	Consideraciones específicas: Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales
1805	Consideraciones específicas, Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero
1810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

Ilustración 2

Actividades principales del equipo de auditoría

El equipo de auditoría debe estar integrado de conformidad con las responsabilidades y procesos a realizar de la forma siguiente:

EQUIPO DE AUDITORÍA	
CARGO	ACTIVIDADES PRINCIPALES
Supervisor	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participar y realizar cuando corresponda, en las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento. 2. Presentar al equipo de auditoría o auditor gubernamental a 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. Revisión del 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 validados en el sistema de auditoría.

	<ol style="list-style-type: none"> 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, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso. <p>Otras funciones que le asigne la Dirección de auditoría que corresponde.</p>
<p>Coordinador</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo establecido en el presente manual. 2. Asignar actividades a los auditores gubernamentales. 3. Asignar a los Asistentes de Auditoria con los Auditores Gubernamentales correspondientes. 4. Elaborar juntamente con el equipo de auditoría, el Memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y las evaluaciones a realizar necesarias para la obtención de la evidencia con el equipo de auditoría para trasladarlo al supervisor. 5. Realizar correcciones sugeridas por el supervisor. 6. 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. 7. Velar por el cumplimiento de la planificación aprobada por la Dirección respectiva.

	<ol style="list-style-type: none"> 8. Implementación de otros procedimientos de auditoría o la modificación de los contenidos en la planificación, deben ser analizados juntamente con el supervisor, para la aprobación respectiva. 9. Responsable del control de calidad en primera instancia. 10. Otras funciones que le asigne el supervisor.
<p style="text-align: center;">Auditor Gubernamental</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo asignado por el coordinador y a lo establecido en este manual. 2. Asignar las actividades específicas a los asistentes de auditoría, de acuerdo con la planificación aprobada. 3. Elaborar juntamente con el coordinador, el Memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y evaluaciones correspondientes para la obtención de la evidencia del área asignada. 4. Realizar mejoras sugeridas por coordinador y supervisor. 5. Actualizar programas durante el proceso de auditoría. 6. 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. 7. Efectuar las tareas asignadas con calidad. 8. Otras funciones que le asigne el Coordinador.
<p style="text-align: center;">Asistente de Auditoría</p>	<ol style="list-style-type: none"> 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.

Ilustración 1

1. ASPECTOS PREVIOS AL PROCESO DE AUDITORÍA

1.1 Emisión de nombramiento²

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 de Auditoría.](#)

1.2 Declaración de independencia³

La declaración de independencia, es una manifestación realizada por cada integrante del equipo de auditoría, debiendo adjuntarse por cada nombramiento, quienes procederán a firmarlo de no existir conflicto de intereses, que pueden ser 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 formen 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, firma 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; para el efecto puede utilizarse el medio electrónico autorizado.

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

² ISSAI. GT 1210. Párrafo P3

³ ISSAI. GT 30 Valores éticos esenciales, 2. Independencia y objetividad, P35

2. ETAPA DE FAMILIARIZACIÓN

2.1 Conocimiento del entorno de la entidad⁴

De conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental, la comprensión de las operaciones de la entidad, constituye un requisito fundamental para entender e identificar las actividades de la misma. El conocimiento del entorno de la entidad se documentará en papeles de trabajo, para lo cual se adjuntan guías de referencia.

Principales actividades a desarrollar:

- Obtener una comprensión de la naturaleza, tamaño, estructura organizacional, visión, misión, objetivos, estrategias, programas y proyectos de corto, mediano y largo plazo, bien sean con fondos estatales o financiados por el BID, total o parcialmente, así como las relaciones y transacciones entre partes relacionadas. [Guía 3 Conocimiento del entorno de la entidad.](#)
- Comprensión sobre el marco legal, leyes, reglamentos, acuerdos ministeriales, convenios interinstitucionales y/o con el BID, circulares y otros aspectos legales. [Guía 4 Marco Legal.](#)
- Comprensión del marco financiero, contable, presupuestario, fuentes de financiamiento, hechos económicos, así como los sistemas que sustentan dichos registros. [Guía 5 Análisis horizontal.](#)
- Comprender la medición y revisión del desempeño financiero y presupuestario de la entidad. [Guía 6 Desempeño de la ejecución presupuestaria.](#)
- Realizar las consultas necesarias a nivel interinstitucional, utilizando para ello los reportes internos de alertas y de los sistemas contables proporcionados por el Ministerio de Finanzas Públicas, así como de las distintas páginas electrónicas que están a

⁴ ISSAI. GT 200 párrafos del 73 al 79
ISSAI. GT 1315 párrafo 12

disposición del equipo de auditoría y que pueden proveer información importante, documentada a través de la impresión de reportes.

- Información de distintos medios de comunicación que brinden cierto grado de confianza al equipo de auditoría y que estén relacionadas con la entidad. (adjuntar recortes o impresiones).
- Consultar, a través de oficio firmado por el coordinador del equipo de auditoría, a la Dirección de atención a Denuncias, Dirección de Asuntos Jurídicos y otras Direcciones, respecto al seguimiento relacionado con la entidad, cuando lo considere necesario,
- Otros, que el equipo de auditoría considere necesario, de acuerdo con la naturaleza de la entidad a fiscalizar, creando y adjuntando papeles de trabajo.

Para el caso de las entidades que integren Gobierno Central, cuando el equipo de auditoría hubiere determinado las entidades que estarán sujetas a fiscalización deberá utilizar la misma metodología para cada entidad. (Ministerio, Unidad Ejecutora, Secretaría, entre otras).

2.2 Revisión de informes de auditoría anteriores⁵

El equipo de auditoría, como parte de la familiarización, debe revisar el (los) informe(s) de auditoría anterior al período a auditar, con la finalidad de conocer el alcance y/o limitaciones del equipo antecesor y los resultados obtenidos. Este procedimiento quedará documentado en la [Guía 7 Evaluación de informes anteriores](#) el que contendrá, limitaciones, las deficiencias determinadas, recomendaciones, entre otros y determinar el tipo de riesgo, es decir, de control, inherente o de la comisión de delitos y las áreas de riesgo debido a operaciones erróneas, error o la comisión de delitos.

⁵ ISSAI. GT 200 numeral 80

2.3 Comunicación con el auditado⁶

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.

Para la comunicación con los encargados de la entidad, será necesario realizar una visita preliminar, para lo cual el coordinador y el supervisor del equipo de auditoría, concertará cita, a través de oficio con la máxima autoridad de la misma o con la persona que ésta delegue, con la finalidad de presentar al equipo de auditoría nombrado para la fiscalización, dando a conocer el objeto, período, así como las etapas a desarrollar en todo el proceso de la auditoría, realizando una síntesis generalizada de cada una de ellas, entregar fotocopia del nombramiento, solicitando la recepción del mismo a través de firma y sello de la máxima autoridad o de la persona delegada.

Se establecerán las personas adecuadas dentro de la estructura de la entidad con quienes se tendrá comunicación durante el proceso de auditoría, realizar las primeras indagaciones, verificar si existen auditorías en proceso ante Contraloría General de Cuentas y otros aspectos que el equipo de auditoría considere necesarios.

Si durante el conocimiento del entorno de la entidad al equipo de auditoría no le fue posible obtener información que será de utilidad para la misma, con la finalidad de fortalecer, podrá realizar una manifestación escrita, con el objetivo de dejar evidencia de los requerimientos de información y con ello evidenciar si los mismos fueron atendidos.

Estos procesos quedarán documentados en las [Guía 8 Visita preliminar](#) [Guía 8.1 Presentación equipo de auditoría](#) y [Guía 9 Requerimiento de información](#).

⁶ ISSAI. GT 1260 Párrafo P4 y P6

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

2.4 Documentación de auditoría⁷

Los papeles de trabajo utilizados en la ejecución de la etapa de familiarización deberán estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor; para la revisión y aprobación, se utilizará la [Guía 10 Control de calidad de la etapa de familiarización](#), además el equipo de auditoría realizará el resumen de las horas hombre utilizadas en la etapa de familiarización, para lo cual utilizará la [Guía 11 Horas hombre de familiarización](#); los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

⁷ ISSAI. GT 1230 Párrafo P3



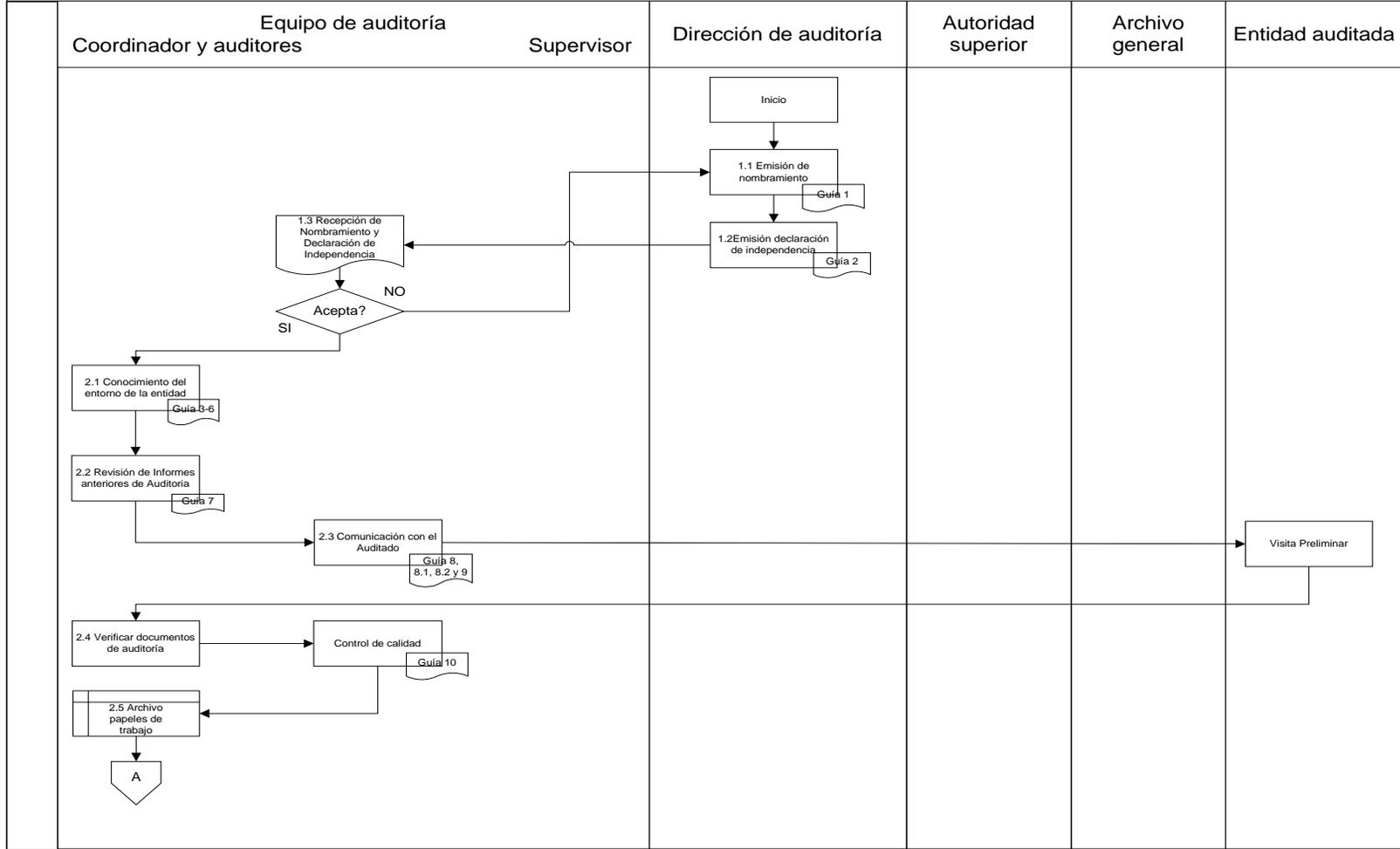
Ilustración 2

2.5 Archivo papeles de trabajo⁸

El coordinador del equipo de auditoría compilará, en un solo archivo, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de familiarización de la auditoría, incluyendo una copia de la [Guía 10 Control de calidad de la etapa de familiarización](#).

⁸ ISSAI. GT 1230 Párrafo P4

Aspectos previos al proceso de auditoría y etapa de familiarización



3. ETAPA DE PLANIFICACIÓN

3.1 Comunicación escrita⁹

Es realizada por el equipo de auditoría para dejar evidencia de los requerimientos de información o documentación y confirmar si los mismos fueron atendidos por la entidad auditada, ésta puede ser financiera, presupuestaria, manuales y otra necesaria, así como la solicitada a otras entidades (confirmaciones con terceros). [Guía 9 Requerimiento de información.](#)

3.2 Informe legal de la entidad¹⁰

Debido a la complejidad y a la estructura de las entidades, el equipo de auditoría debe solicitar al órgano jurídico asesor de la entidad (carta de abogados) dirigido al coordinador y al supervisor del equipo de auditoría, indicando si tiene litigios en curso, pendientes o ha sido objeto de un proceso de esa índole. El equipo de auditoría deberá corroborar dicha información y dejar evidencia del proceso. [Guía 12 Informe Legal de la entidad.](#)

El equipo de auditoría, fundamentado en las respuestas del informe, debe documentar, de manera cualitativa y cuantitativa, el grado de riesgo que representa la situación judicial de la entidad.

Para emitir una opinión, el coordinador del equipo de auditoría o quien delegue, evaluará dichas respuestas y como resultado de éstas, podrá realizar pruebas sustantivas para minimizar el riesgo de no revelar las posibles contingencias en los estados financieros y sus notas.

⁹ ISSAI. GT 200 numeral 60

¹⁰ ISSAI. GT 1501 Párrafo P7

3.3 Evaluación del control interno

El entendimiento y evaluación del sistema de control interno ayuda al equipo de auditoría a identificar errores no intencionales o factores indicativos de la comisión de delitos u otros que originen riesgos de error material y de operaciones erróneas en los estados financieros, lo cual será un parámetro para diseñar la naturaleza y extensión de los procedimientos de la auditoría.

Las entidades sujetas a fiscalización por parte de Contraloría General de Cuentas, deben poseer una estructura de control interno, implementada de acuerdo con sus necesidades, principalmente, relacionada a procesos operativos y financieros de las actividades de la entidad. Sin embargo, la metodología sugerida por la ISSAI.GT 1330 es muy parecida a la metodología sugerida por “The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission”, por lo que a continuación se describen los componentes basados en dicha metodología:

- **Ambiente de control:** es la evaluación inicial que se realiza en la entidad, donde se percibe la forma en que se organiza y la forma en que promueve la ética y honestidad en sus operaciones.
- **Proceso de evaluación de riesgos:** es donde el equipo auditor verifica la forma en que la administración evalúa la forma de operar e identifica posibles sucesos que puedan afectar las operaciones, con el objetivo de buscar soluciones anticipadas.
- **Actividades de control:** Son las acciones que la entidad implementó para fortalecer el control dentro de la entidad, las cuales pueden ser a través de Tecnología de Información (TI), o manuales que ayudan a prevenir, detectar y corregir errores en el desarrollo sus actividades y operaciones; en esta evaluación, el equipo de auditoría comprueba la existencia de sistemas informáticos para fortalecer las actividades de control (distintos al SIAF o SICOIN, en cualquiera de sus versiones) remitirá oficio a la Dirección de Auditoría

a Sistemas Informáticos y Nóminas de Gobierno, para su evaluación, sin retardar el proceso.

- **Información y comunicación:** el equipo auditor debe verificar la forma de utilizar la tecnología de información con los procesos y generación de información financiera de la entidad; para dejar constancia de esta evaluación, el equipo de auditoría verificará que los procesos en las distintas etapas del procesamiento de información, sean realizados por las personas encargadas y que los reportes se generen sin problemas.
- **Actividades de supervisión y monitoreo:** el quipo auditor debe verificar las medidas de control que tiene una entidad, para supervisar los procesos y la información financiera, principalmente con la unidad de auditoría interna.

La ilustración 5 presenta el diagrama del proceso del control interno basado en COSO:



Ilustración 5

Para la evaluación de los componentes del control interno, el coordinador del equipo de auditoría deberá trasladar, de forma escrita, a la máxima autoridad de la entidad el cuestionario de control interno [Guía 13 Cuestionario de Control Interno](#), estableciendo la fecha de entrega. El equipo de auditoría debe considerar que la guía 13 únicamente es un modelo, el cual debe adaptarse a la naturaleza de la entidad y el área a evaluar.

Cuando el equipo auditor recibe de la entidad auditada, el cuestionario de control interno y evalúa los 5 componentes del Control Interno, procede a la ponderación de cada componente de acuerdo con los parámetros de medición Alta = 1, moderada = 2 y No hay seguridad de control = 3, entonces se concluye que el control es:

Alto

La seguridad del control será alto, cuando:

- Es mitigado
- Es diseñado adecuadamente
- Está implementado
- y existen controles compensatorios, por lo tanto, el riesgo de control es bajo.

Moderado

La seguridad del control será moderado, cuando:

- Es mitigado
- Está diseñado adecuadamente
- Tiene oportunidades de mejora
- Está implementado, por lo tanto, el riesgo del control es moderado.

No hay seguridad de control

Se determina que no hay seguridad de control, cuando no existe un control relevante ni compensatorio que mitigue el riesgo. Hay un control diseñado e implementado; sin embargo, el diseño no cumple con el objetivo de control, por lo tanto, el riesgo de control es alto.

Después de la evaluación realizada, reveladas en el cuestionario de control interno a nivel de entidad, se ponderan los resultados de cada componente, a fin de calificar el nivel de riesgo preliminar de control, estableciendo si la seguridad del mismo es alta, moderada o no hay seguridad de control. [Guía 14 Evaluación del Control Interno](#).

3.4 Materialidad de planificación¹¹

La materialidad se define, como la magnitud de una omisión o una aseveración equívoca que individualmente o en conjunto, de acuerdo con las circunstancias que la rodeen, tenga influencia en las decisiones económicas, financieras y presupuestarias de los usuarios de los estados financieros y presupuestarios.

El auditor establece la materialidad para los estados financieros y presupuestarios analizados en su conjunto, con el propósito de determinar la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de la evaluación de riesgos, identificando errores materiales, operaciones erróneas y factores indicativos de la comisión de delitos.

Cuando se establece, la materialidad de planificación (MP), en principio, se determina un punto de referencia para calcularla, fundamentado en la evaluación de riesgos efectuada y el escepticismo profesional del equipo de auditoría para determinar el punto apropiado en el rango a evaluar.

¹¹ ISSAI. GT 1320 Párrafo P8

Con el propósito de determinar el porcentaje apropiado a ser aplicado a la base de medición, los rangos que se deberán considerar son los siguientes:

Base de medición	Rango para entidades
Total, de Ingresos	0.5 a 3 %
Total, de Egresos	0.25 a 3 %
Patrimonio	1 a 5 %
Activos	0.25 a 3 %
Pasivos	0.25 a 3%

Ilustración 6

Importante: Para seleccionar la base de medición de la materialidad, es necesario utilizar como referencia la ponderación de riesgos, previamente evaluados, siendo estos, alto, moderado o no hay seguridad de control.

3.4.1 Error Tolerable

Error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores a nivel de cuenta o saldo individual, es el margen inferior a la materialidad de planificación determinada para los estados financieros en su conjunto, con objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad que el total de errores no corregidos y no detectados exceda la materialidad de planificación para los estados financieros. El error tolerable (ET), también es aplicable a nivel de clases particulares de transacciones, saldos o revelaciones.

A medida que se eleva la materialidad de planificación (MP), el error tolerable (ET), aumenta el tamaño de las aseveraciones equívocas que pueden pasar sin ser detectadas. Por lo tanto, el error tolerable (ET), es la estimación del importe de las posibles aseveraciones equívocas no detectadas que se consideran para alcanzar la conclusión en el resumen de diferencias de auditoría (RDA), respecto de si los estados financieros y presupuestarios están presentados razonablemente.

El error tolerable (ET), se determina en un 50% o 75% de la materialidad de planeación, dependiendo del nivel de confianza de los controles; al hacer la determinación, se considera:

- Las expectativas acerca de aseveraciones equívocas.
- La designación en el proceso de aceptación y continuidad del trabajo de auditoría.
- La comprensión integral de la entidad en el sector público.
- Los antecedentes de la entidad en auditorías anteriores.
- La evaluación de los riesgos asociados con el trabajo de auditoría.
- Los resultados de las observaciones sobre el ambiente de control de la entidad y el efecto en el control interno sobre los estados financieros y presupuestarios.

3.4.2 Resumen de Diferencias de Auditoría RDA¹²

Se establece el importe nominal para el resumen de diferencias de auditoría (RDA) de acuerdo con lo siguiente:

	RDA
Cuando el ET se ha establecido al 50% de la MP	5% de la MP
Cuando el ET se ha establecido al 75% de la MP	3% de la MP

Ilustración 7

Para designar el importe nominal para el resumen de diferencias de auditoría (RDA), se determina un importe por debajo del cual no se acumularían aseveraciones equívocas, toda vez que se espera que la acumulación de tales importes claramente no tenga un efecto material sobre los estados financieros. Es decir, los montos por debajo del importe nominal para el resumen de diferencias de auditoría (RDA), evaluados por cualquier criterio ya sea tamaño, naturaleza o circunstancias, son claramente inateriales y en el acumulado tales importes no son considerados en la evaluación general de las aseveraciones equívocas.

¹² ISSAI. GT 1320 Párrafo P8

Para dejar constancia de los procesos del cálculo de la materialidad de planificación (MP), error tolerable (ET) y resumen de diferencias de auditoría (RDA), el equipo de auditoría utilizará la [Guía 15 Materialidad](#), [Guía 15.1 Materialidad](#), [Guía 15.2 Materialidad](#), [Guía 15.3 Materialidad](#), [Guía 15.4 Materialidad](#)

3.5 Identificación de cuentas significativas en los Estados Financieros y Presupuestarios

El planificar una auditoría eficaz y eficiente requiere de una evaluación sobre la probabilidad de que puedan ocurrir aseveraciones equívocas materiales en la información

sujeta a auditoría. Por lo tanto, el equipo de auditoría, deberá determinar las cuentas, revelaciones y aseveraciones relevantes que pudieran contener riesgos de aseveración equívoca material con base a la comprensión de las operaciones de la entidad y la determinación de la materialidad de planeación.

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.

3.5.1 Cuentas significativas

Consiste en la selección de cuentas que sean susceptibles de riesgo inherente, de control o la comisión de delitos cuantitativos o cualitativamente que contenga aseveraciones equívocas de acuerdo con el volumen de transacciones o naturaleza de la cuenta.

La determinación de las cuentas significativas se realiza a nivel de rubros, renglones presupuestarios y estados financieros. El saldo que se aproxima o exceda el importe establecido para el error tolerable, es probablemente significativa puesto que el valor de la cuenta hace posible que ésta pueda contener una aseveración equívoca material.

Las cuentas con saldos inferiores al ET son significativas sí, individualmente o en conjunto, tienen el potencial para contener errores por un importe que se aproxima o mayor que el ET. Por lo tanto, se consideran cuentas significativas con base a la susceptibilidad de aseveraciones equívocas materiales, de acuerdo con la naturaleza o volumen de las transacciones procesadas.

Deberán separarse los componentes de una cuenta en la medida que tales componentes estén sujetos a riesgos diferentes, es decir, riesgo inherente, de control o la comisión de delitos. Dichos riesgos con frecuencia son el resultado de diferentes clases de transacciones que influyen el saldo contable o resulta en revelaciones separadas en los estados financieros.

3.5.2 Cuentas no significativas

Cuentas con saldos que se aproximan o exceden el ET, tienen un riesgo limitado de aseveración equívoca material, se les denomina también, cuentas de riesgo limitado.

Una cuenta con saldo que se aproxima o excede el ET, tiene riesgo limitado de aseveración equívoca material, es considerada una cuenta “no significativa” cuando se cumplen los siguientes criterios:

- Cuando se determina que el riesgo inherente al saldo contable es bajo.
- Cuando existe volumen e importe monetario bajo de transacciones o actividad en la cuenta (por ejemplo, asientos de diario).

- Cuando se determina que no hay riesgos significativos asociados a la cuenta.
- Cuando no hay cambios significativos para la entidad que puedan afectar el saldo contable.
- Cuando no hay cambios significativos en el marco de información financiera aplicable que puedan afectar el saldo contable.

Nota: Para cuentas designadas como “no significativas”, no se requiere evaluación del riesgo inherente de aseveración.

3.5.3 Cuentas Insignificantes

Cuentas con saldos inferiores al error tolerable, se determina que no son susceptibles a aseveración equívoca material.

Para cuentas con saldos inferiores al error tolerable, se determina que las cuentas son insignificantes, considerando la susceptibilidad de aseveraciones equívocas materiales, salvo que los factores de riesgo inherente lleven a concluir lo contrario.

3.6 Identificación de riesgos y controles relevantes para la auditoría

El auditor debe evaluar los riesgos de error de significancia de estados financieros y de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con la finalidad de proporcionar una base que sirva para procedimientos de auditoría.

3.6.1 Riesgo inherente

Es la susceptibilidad de la información de que la materia en cuestión esté sujeta a un error de significancia, presumiendo que no existen controles necesarios.

El riesgo inherente en partidas y cuentas significativas, consiste en evaluar la naturaleza de la cuenta considerando lo siguiente:

- La complejidad, volumen de la transacción y si corresponden a partes relacionadas.
- Si existe riesgo de TI asociado a esta partida o cuenta.
- Si la partida o cuenta está asociada a un riesgo de la comisión de delitos.

Evaluar el riesgo inherente en las aseveraciones relevantes de cada partida y cuenta significativa del estado financiero y presupuestario:

- Después de identificar las partidas y cuentas significativas del estado financiero y presupuestario, determinar qué aseveraciones son relevantes, así mismo son relacionadas con una partida o cuenta significativa que pudiera resultar en una aseveración equívoca material.
- Una vez que se identificaron las aseveraciones relevantes, se procede a evaluar el riesgo como alto o bajo.

El juicio profesional, es aplicado al evaluar el riesgo inherente para cada aseveración relevante, el cual se evalúa como alto o bajo, considerando si se identificaron factores de riesgo inherente que permitan creer que existe una probabilidad de ocurrencia alta de aseveración equívoca material. Si se considera que existe tal probabilidad, se deberá evaluar el riesgo inherente para las aseveraciones relevantes como alto, en caso de identificar factores de riesgo inherente, que permitan creer que existe una probabilidad

de ocurrencia baja de aseveración equívoca material, sin la existencia de controles, se evalúa como bajo.

3.6.2 Riesgo de la posible comisión de delitos ¹³

Los factores de riesgo de incorrecciones, derivadas de la presentación de información financiera no confiable, se clasifican en función de las tres condiciones que concurren generalmente cuando se produce:

- Incentivos/presiones a los encargados de la entidad o a los empleados que proporcionen a éstos un motivo para cometer delito.
- Oportunidad: En el sector público, pueden darse con mayor frecuencia, dificultades para contratar personal idóneo. Lo que dará lugar a insuficiencia de control interno que crea oportunidad de la comisión de un delito.
- Actitudes/Racionalización: Conlleva al empleado o funcionario público a la inadecuada administración y/o utilización de los recursos públicos.
- Prácticas administrativas: Tendencia a manipular resultados que beneficien a particulares u otros.

Verificar con el personal de la administración, principalmente con los funcionarios de alto nivel como gerente general, financiero y otras gerencias, permitirá contribuir con el equipo de auditoría durante el transcurso de la planificación, identificar riesgo de la comisión de un delito.

La metodología de indagación para la evaluación de la comisión de un delito, establece que también se deberá realizar entrevistas con personal de la entidad auditada, que no sean ejecutivos; la selección del personal a entrevistar se podrá realizar de acuerdo a la estructura y circunstancias de la entidad auditada mediante cuestionamientos sencillos.

[Guía 16 Entrevista ante el riesgo de la comisión de delitos.](#)

¹³ ISSAI. GT 1240 Párrafo P5

Así mismo la evaluación del control interno de la entidad auditada, es el primer indicador del equipo de auditoría, para identificar posibles errores o eventos de riesgo de la comisión de delitos; sin embargo, la responsabilidad por la prevención y detección, recae principalmente en la administración de la entidad, mediante el diseño, aplicación y mantenimiento, de un sistema de control interno adecuado. [Guía 17 Evaluación del riesgo de la comisión de delitos](#), [Guía 17.1 Factores añadidos del riesgo de la comisión de delitos](#), [Guía 17.2 Factores de riesgo de malversación](#), [Guía 17.3 Circunstancias indicativas del riesgo de la comisión de delitos](#).

3.6.3 Riesgo de control ¹⁴

Consiste en detectar a través de una evaluación preliminar de control interno, las transacciones significativas (TS) y procesos, para identificar las fallas (riesgos identificados) y las actividades de control en las transacciones significativas (TS).

El procedimiento se efectúa después de ejecutar los recorridos (es decir, describir el proceso a través de narrativas o flujogramas), de los procesos que soportan las partidas y cuentas significativas del estado financiero y presupuestario. Previo a ejecutar cualquier prueba, es necesario evaluar el diseño del control interno.

Probar el diseño, significa comprender si la actividad de control cubre el riesgo identificado y si se ha implementado correctamente.

Producto de la evaluación preliminar (probar el control interno a nivel de diseño), se decide previamente confiar o no en los controles de los procesos que soportan las partidas y cuentas significativas del estado financiero y presupuestario.

¹⁴ ISSAI. GT 1330 Párrafo P7

Los factores del riesgo a considerar en la evaluación preliminar son los siguientes:

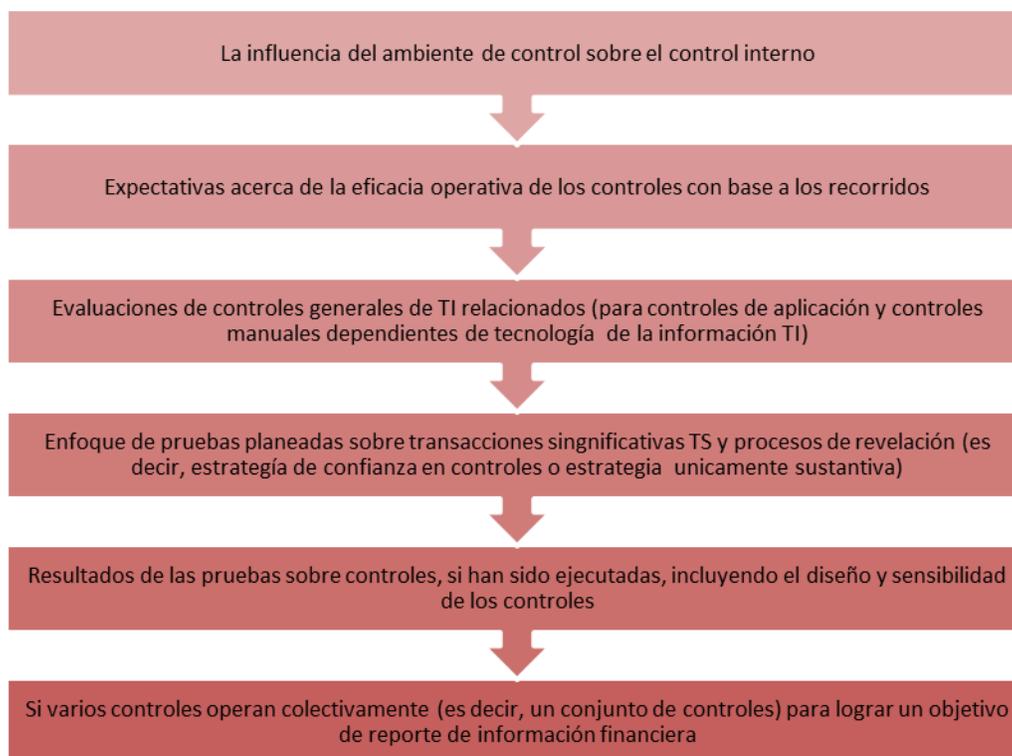


Ilustración 8

El equipo de auditoría deberá verificar que las pruebas relacionadas con las actividades de control sean probadas de acuerdo con la ocurrencia y periodicidad, es decir, que un control sea automático o manual, deberá ser probado con una muestra establecida, de acuerdo al número de veces que se repita, debido a que el control puede ser, diario con múltiples veces a día, semanal, mensual o anual.

De acuerdo con la evaluación del control interno de la entidad, se realizará cédula de auditoría, con la finalidad de incluir los aspectos no financieros negativos que fueron detectados, los cuales representan un riesgo en el cumplimiento de los objetivos de la entidad, a los cuales se les deberá realizar pruebas sustantivas, seguidamente y si procede, incluir los resultados en la carta de control interno.

A continuación, se presentan algunas sugerencias para determinar las muestras de los controles, que dependerán de la confianza que se obtenga de la evaluación de los sistemas de información:

Confianza Moderada en controles			Confianza Alta en controles		
Frecuencia	Repitencia de los controles	Cantidad a probar	Frecuencia	Repitencia de los controles	Cantidad a probar
Anual	1	1	Anual	1	1
Trimestral	4	2	Trimestral	4	2
Mensual	12	2	Mensual	12	2
semanal	52	5	semanal	52	4
Diario	250	20	Diario	250	10
Múltiples veces al día	más de 250	25	Múltiples veces al día	más de 250	15

Ilustración 9

Cuando el equipo de auditoría, concluya que en la entidad no hay seguridad de control, de acuerdo a la ponderación de la Evaluación del Control Interno (ponderación final 3), efectuará procedimientos sustantivos a los riesgos identificados.

Los controles relevantes para la auditoría son:

- Los que se relacionan con los riesgos significativos, procesos contables altamente automatizados y registros manuales.
- Los que con base al juicio profesional, son suficientemente sensibles, individualmente o en combinación con otros controles, para prevenir aseveraciones equívocas o para detectarlas.
- Los que mantienen la información completa y confiable.
- Los que aplicados oportunamente permiten la corrección e identificación de aseveraciones equívocas que fueron detectadas.
- Los controles que son ejecutados por una persona de un nivel superior del nivel de quienes ejecutan los controles.
- En donde se puede obtener suficiente evidencia de auditoría respecto de la eficacia operativa del control.

3.6.4 Comprensión de Control

Se realiza a través de la evaluación de la administración del riesgo de la entidad, identificando los controles relevantes, para obtener una comprensión del diseño de dichos controles y su funcionalidad, para ello es necesario adquirir información acerca de cómo los controles operan y no de cómo fueron designados para funcionar dentro de la entidad con la finalidad de determinar si son capaces de prevenir y mitigar el riesgo identificado, para corregir aseveraciones equívocas materiales [Guía 18 Evaluación del diseño e implementación de controles relevantes](#), como se identifica en el esquema de administración del riesgo **ilustración 10**.



Ilustración 10

Determinados los límites de la materialidad, error tolerable y resumen de diferencias de auditoría, se procede a dejar constancia de las cuentas de los estados financieros y presupuestarios auditados, para ello deberá llenarse la [Guía 19 Materialidad, riesgos y controles](#).

3.7 Muestreo¹⁵

El muestreo, es una técnica que permite extraer ciertos elementos de una población, para ejercer el juicio profesional y determinar el alcance de las pruebas, reconociendo que mientras menos confianza se obtenga de los controles se requiere mayor obtención de evidencia de auditoría.

Los factores a considerar para determinar si se prueba tamaños de muestra mayores a los mínimos cuando se ejecuta pruebas sobre controles son:

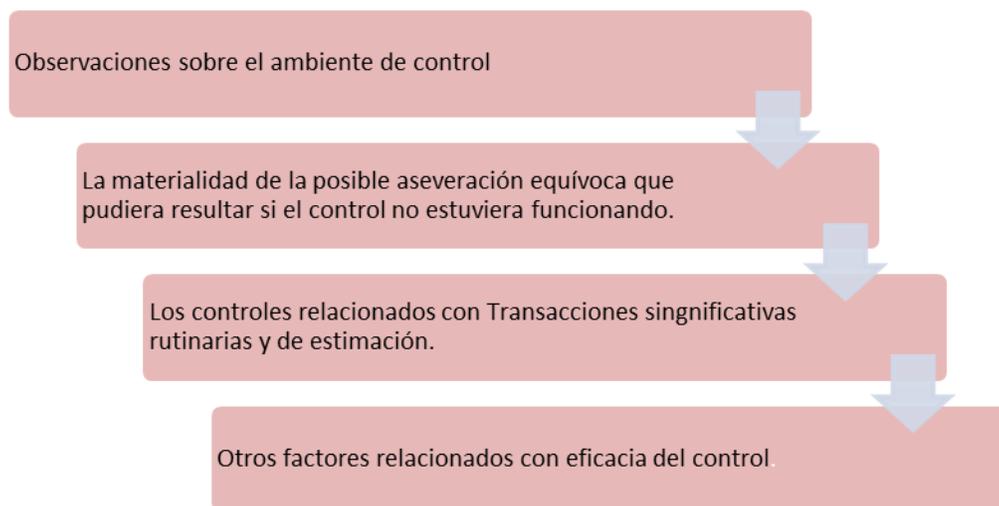


Ilustración 11

Si se observa que los factores antes mencionados, están presentes, se ejecutan procedimientos extensos, incluyendo aumentar el tamaño de la muestra por encima del mínimo o ejecutar procedimientos específicos para esas transacciones.

¹⁵ ISSAI. GT 1530 Párrafo P5

3.7.1 Determinar el método de selección de la muestra¹⁶

El equipo de auditoría debe considerar al diseñar la muestra, el objetivo del procedimiento y las características de la población a evaluar, determinando un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo; mediante la selección de los elementos de forma que todas las unidades de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas, utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

3.7.1.1 Método Estadístico

En este método los elementos tienen la misma oportunidad de ser elegidos, aplicando una fórmula para establecer el tamaño de la muestra; para la selección de elementos se utiliza una hoja electrónica (Microsoft Excel), para elegir de forma aleatoria. [Guía 20 Determinación de la muestra.](#)

3.8 Necesidad de incluir un experto¹⁷

El auditor debe evaluar si será necesario el involucramiento de un experto, para tener seguridad que será objetivo en su trabajo, debe firmar el formulario de Declaración de Independencia y adjuntar copia del mismo al equipo de auditoría, adicionalmente deberá obtener:

- Un entendimiento del campo de especialidad del experto para poder determinar la naturaleza, alcance y objetivos de la experticia.

¹⁶ ISSAI. GT 1320 Párrafo P3

¹⁷ ISSAI. GT 1620 Párrafo P3

En caso se considere que no será necesaria la participación del experto, se deberá dejar constancia de tal situación en el Memorando de Planificación de Auditoría, de igual manera, la decisión de su involucramiento.

El oficio de solicitud de un experto, debe ser firmado por el equipo de auditoría (auditores, coordinador y supervisor) para trasladarlo a la Dirección que emitió el nombramiento para el trámite correspondiente.

3.9 Memorando de planificación¹⁸

El Memorando de Planificación de Auditoría resume las decisiones significativas de la etapa de planificación de la auditoría. La información que obtenga el equipo de auditoría en la etapa de planificación, debe conservarse en los documentos de auditoría.

El coordinador del equipo de auditoría documentará la información reunida, para obtener una adecuada comprensión de la entidad. El memorando de planificación de auditoría incluye elementos importantes, tales como la normativa de la entidad, tamaño, ubicación, organización, misión, visión, aspectos contables y de auditoría, etc. El coordinador del equipo de auditoría debe limitar la información que es necesaria para el memorando de planificación de auditoría, exclusivamente, aquélla que es relevante para la planificación general de la misma. [Guía 21 Memorándum de planificación](#).

El coordinador y auditores, si los tuviere, del equipo de auditoría, firman, sellan y trasladan el memorando de planificación al supervisor, para que este último revise y modifique en su caso el referido documento con su firma y sello.

¹⁸ ISSAI. GT 1230 Párrafo P3

Revisado el memorando por el supervisor, el equipo de auditoría lo traslada, por medio de oficio, a la Dirección que emitió el nombramiento, para que el director revise, modifique y apruebe con su firma y sello.

3.9.1 Programas de auditoría¹⁹

El equipo de auditoría formulará los programas de auditoría, en los cuales describirá las actividades a realizar en la ejecución de la auditoría.

Las técnicas de auditoría que el equipo puede utilizar, para realizar los programas de auditoría son los siguientes:

- 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

Observación

Consiste en presenciar cómo el encargado realiza los procedimientos del proceso. Esta técnica proporciona una evidencia de auditoría, sobre el funcionamiento de un proceso o un procedimiento, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que, la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.

¹⁹ ISSAI. GT 1520 Párrafo P4

Inspección

Consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos. El auditor analizará la fiabilidad de los documentos, teniendo presente el riesgo de la comisión de delitos y la posibilidad de que no sean auténticos.

Indagación

Consiste en obtener información de las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según las cuentas significativas y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios, por sí solos no constituirán, en la mayoría de los casos, una evidencia suficiente y apropiada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.

Confirmación Externa

Es la evidencia de auditoría obtenida por el auditor, mediante la respuesta directa, por escrito, de un tercero. De este modo, el auditor obtiene información de retorno, directamente de los beneficiarios o los terceros que no sean beneficiarios, sobre si han recibido la ayuda u otros fondos, que la entidad auditada afirma haberles abonado o si los fondos han sido utilizados para la finalidad específica, fijada en un convenio de financiación o subvención.

Repetición

Consiste en volver a realizar, de modo independiente, los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede llevar a cabo manualmente o mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

Recalculo

Consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.

Prueba de confirmación

Consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de auditoría. Esta técnica se emplea, principalmente, en los encargos de atestiguamiento y debe figurar siempre como una técnica de auditoría en este tipo de encargos. Sin embargo, la prueba de confirmación, por sí sola, rara vez resulta eficaz, de modo que se suele combinar con otras técnicas de auditoría.

Procedimientos analíticos

Pueden emplearse como parte del análisis de riesgos y a la hora de recopilar la evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherentes con lo que se había previsto, tanto sobre la base de los datos históricos, como a partir de la experiencia anterior del auditor. Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos, pueden servir de ayuda a los auditores del sector público, para comparar los resultados previstos con los conseguidos en la práctica. Los procedimientos analíticos nunca pueden ser la única técnica empleada.

Los programas de auditoría tienen diversos propósitos:

Identifica	Facilita	Coordina	Documenta
<ul style="list-style-type: none"> • Los procedimientos planificados de auditoría a nivel de detalle que se consideran apropiados para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría 	<ul style="list-style-type: none"> • La delegación, supervisión y revisión 	<ul style="list-style-type: none"> • El desempeño de los procedimientos de auditoría planificados 	<ul style="list-style-type: none"> • La ejecución de los procedimientos de auditoría ejecutados

Ilustración 12

El equipo auditoría debe crear los programas de auditoría, de acuerdo a las cuentas sujetas a fiscalización determinadas en el proceso de la Materialidad. [Guía 22 Programas de auditoría](#).

(Las guías que se sugieren, son mínimas y podrá variar según el alcance del equipo de auditoría).

Aprobado el memorando de planificación y los programas de auditoría por el supervisor, el equipo de auditoría lo trasladará, por medio de oficio, a la dirección que emitió el nombramiento, para que el director lo revise, modifique y apruebe, con su firma y sello.

3.9.2 Diseño de papeles de trabajo²⁰

Los papeles de trabajo deben tener secuencia lógica, entendible y debidamente referenciados. (Centralizadora, sumaria, analítica, entre otras).

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

- Completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado.
- Sencillo, evitando las referencias demasiado complejas.
- Capaz de emitir 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 un triple objetivo:

- Facilitar la organización lógica de los mismos, debiendo ésta 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.

²⁰ ISSAI.GT 1500 Párrafo P3

- CIE Centralizadora de ingresos y egresos
- I Sumaria de ingresos
 - I - 1 Sumaria de ingresos fte xxxx
 - I - 1 - 1 Analítica rubro xxxxx
 - I - 1 - 2 Analítica rubro xxxxx
 - I - 1 - 3 Analítica rubro xxxxx
 - I - 1 - 4 Analítica rubro xxxxx
 - I - 2 Sumaria de ingresos fte xxxx
 - I - 2 - 1 Analítica rubro xxxxx
 - I - 2 - 2 Analítica rubro xxxxx
 - I - 2 - 3 Analítica rubro xxxxx
 - I - 2 - 4 Analítica rubro xxxxx
 - 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

I		E	
CIE		CIE	
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

NOMBRE DE LA CÉDULA	TIPO DE DOCUMENTO	INDICE ALFABETICO DOBLE NUMERICO
Balance General Activo	Hoja de Trabajo	BG/1
Balance General Pasivo	Hoja de Trabajo	BG/2
Balance General Patrimonio	Hoja de Trabajo	BG/3
Estado de Resultados Ingresos	Hoja de Trabajo	PyG/1
Estado de Resultados Egresos	Hoja de Trabajo	PyG/2
Cuenta de Activo XXXXX	Sumaria	A
XXXXX	Analítica	A/1
XXXXX	Sub Analítica	A1/1
Cuenta de Activo XXXXX	Sumaria	B
XXXXX	Analítica	B/1
XXXXX	Sub Analítica	B1/1
Cuenta de Pasivo XXXXX	Sumaria	AA
XXXXX	Analítica	AA/1
XXXXX	Sub Analítica	AA1/1

Las referencias planteadas en el ejemplo anterior son sugerencias y pueden variar, considerando la estructura presupuestaria de las entidades (programas, subprogramas, actividades, obras, etc.), cuentas significativas de los Estados Financieros y las áreas delimitadas.

El equipo de auditoría diseña los papeles de trabajo con base en los programas de auditoría.

[Guía 23 Papeles de trabajo PT.](#)

3.10 Comunicación con el auditado²¹

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 de la auditoría, con el objeto de dar a conocer las áreas que serán sujetas a fiscalización, el tiempo establecido del proceso de ejecución, responsabilidades del equipo auditor y de la entidad auditada, procedimiento para la comunicación de resultados y notificación del informe, entre otros.

²¹ ISSAI. GT 1260 Párrafo P5 y P6

Debe estar presente todo el equipo de auditoría para la suscripción del acta. [Guía 24 Acta de apertura](#).

3.11 Documentación de auditoría²²

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de planificación de la auditoría, deberán estar debidamente firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor del equipo, para lo cual se utilizará la [Guía 25 Control de calidad planificación](#), además, el equipo de auditoría realizará el resumen de las horas hombre utilizadas en la etapa de planificación, para lo cual utilizará la [Guía 26 Horas hombre planificación](#); los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

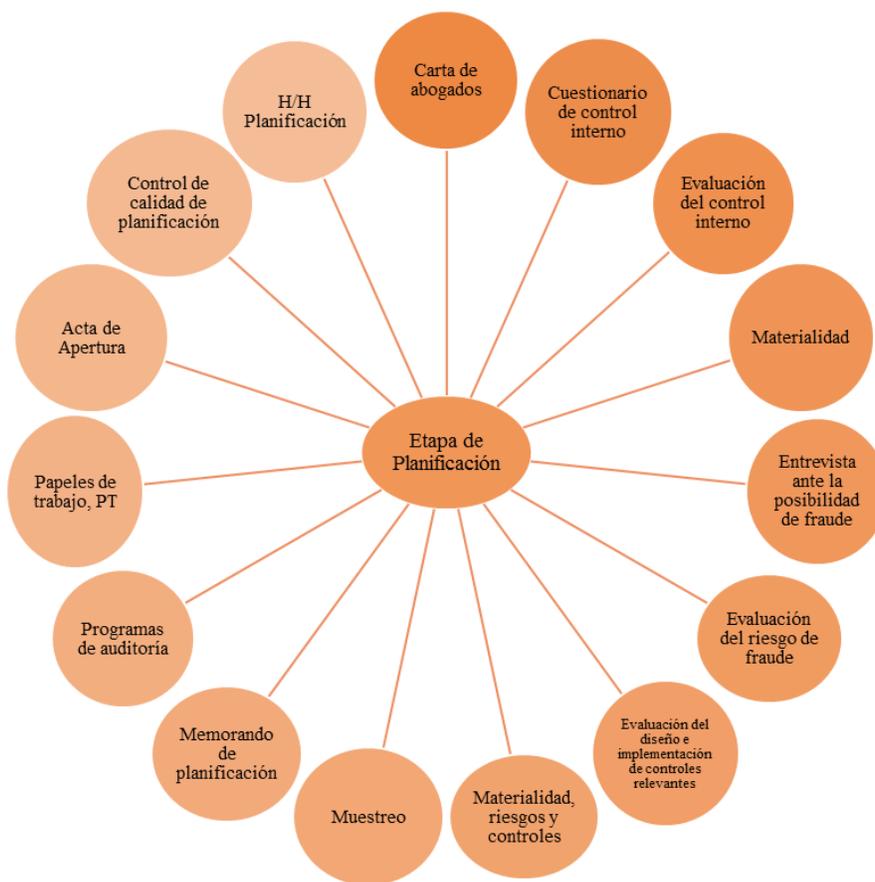


Ilustración 13

²² ISSAI. GT 1230 Párrafo P3

3.12 Archivo de papeles de trabajo²³

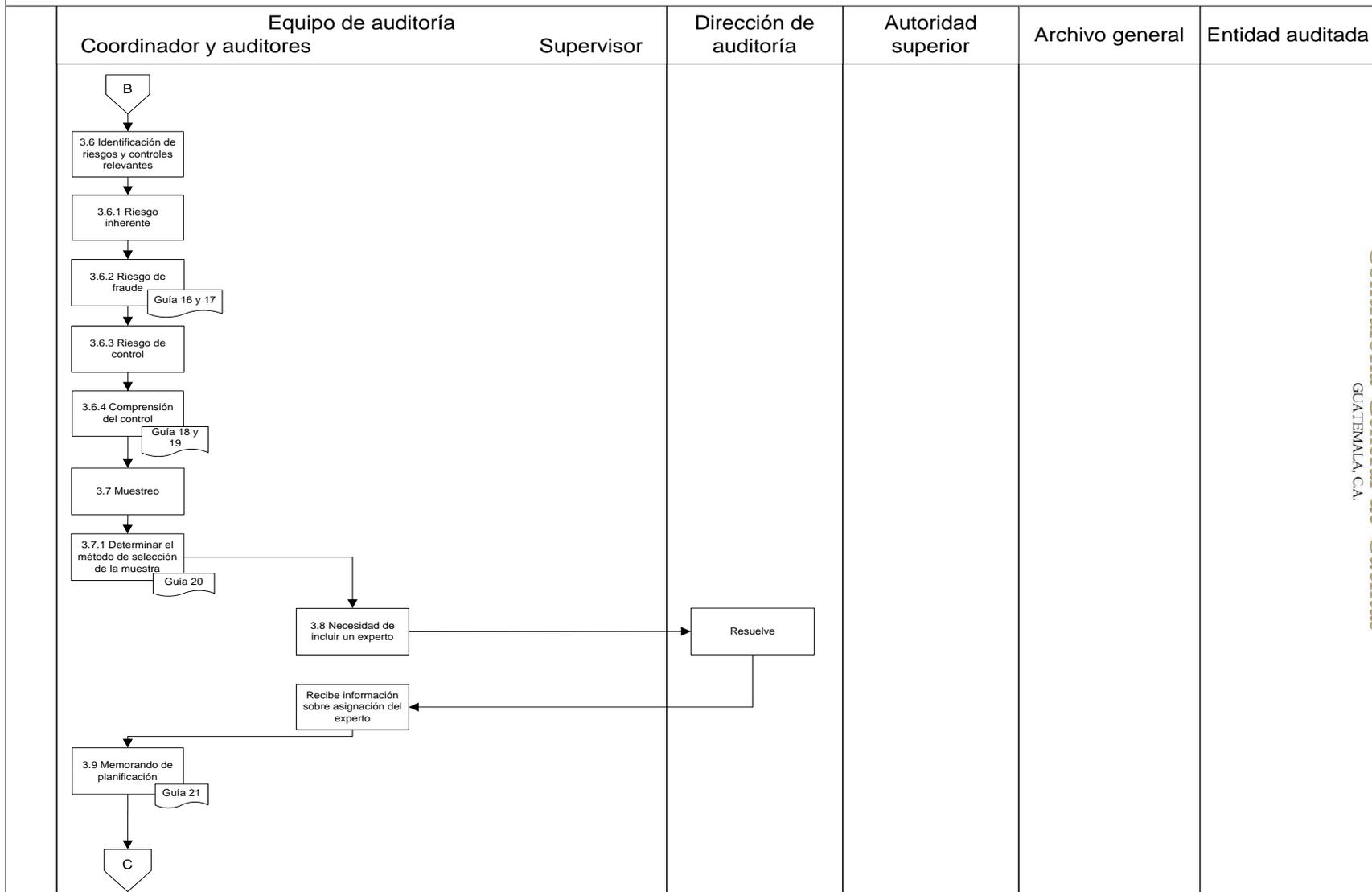
El coordinador del equipo auditor compilará, en un solo archivo, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de planificación de la auditoría, incluyendo una copia de la [Guía 25 Control de calidad planificación](#).

²³ ISSAI.GT 1230 Párrafo P4

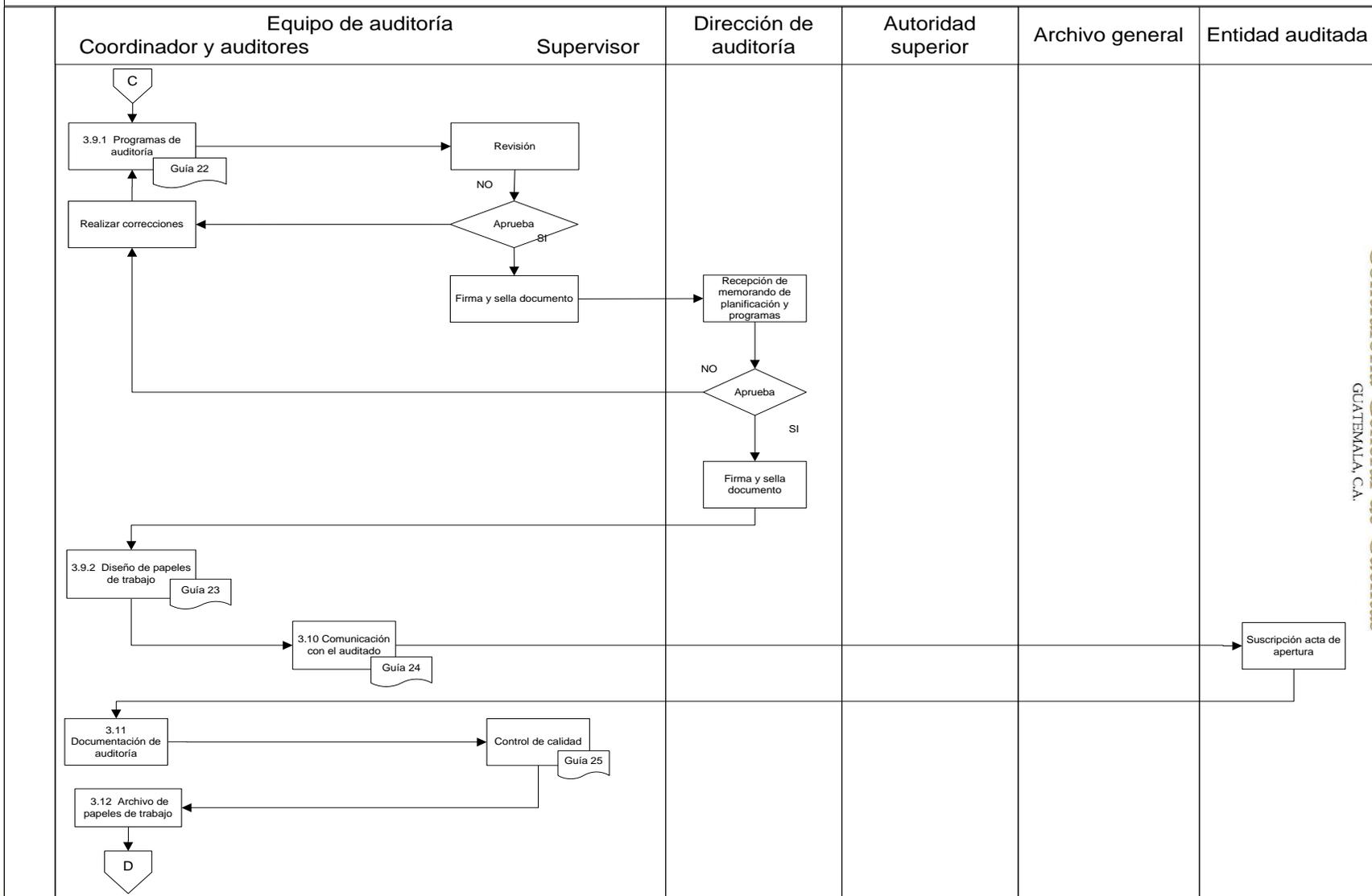
Etapa de planificación p.1

Equipo de auditoría Coordinador y auditores	Supervisor	Dirección de auditoría	Autoridad superior	Archivo general	Entidad auditada
					<p>Requerimiento de información</p> <p>Cuestionario de Control Interno</p>

Etapa de planificación p.2



Etapa de planificación p. 3



4. ETAPA DE EJECUCIÓN

4.1 Ejecución de programas de auditoría y papeles de trabajo²⁴

Luego de haber seleccionado la muestra, el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría a cada unidad de muestreo, para determinar si ha habido una desviación en el procedimiento establecido, mediante la ejecución de los programas de auditoría, pruebas sustantivas (de acuerdo con el alcance del equipo de auditoría) y el vaciado de información a los papeles de trabajo (cedulas de auditoría). Como regla general, las unidades de muestreo que son seleccionadas, pero no examinadas, tales como transacciones anuladas o documentos sin uso, deben ser reemplazadas con nuevas unidades de muestreo, que quedan a criterio del equipo de auditoría.

4.2 Resultados del experto²⁵

El equipo de auditoría se debe reunir con el experto asignado, para analizar los resultados de su trabajo y con base a ello, formarse una opinión para la elaboración del dictamen. El experto deberá proporcionar al equipo de auditoría el resultado de trabajo realizado.

De existir incumplimientos materiales que se evidencien como resultado del trabajo del experto, éstos deben ser tomados en cuenta como base para la elaboración de hallazgos y determinación de las acciones legales que correspondan.

El experto será responsable de las aseveraciones contenidas en el resultado de su trabajo y debe contribuir con los órganos competentes, cuando sea requerido.

4.3 Obtención de evidencia²⁶

La evidencia se obtiene mediante la aplicación de procedimientos de auditoría para verificar los registros contables. La evidencia engloba, tanto la información que respalda y

²⁴ ISSAI.GT 1330 Párrafo P3

²⁵ ISSAI.GT 1620 Párrafo P3

²⁶ ISSAI.GT 1500 Párrafo P3-P6

corroborar las manifestaciones de la entidad, como la información que las contradice. En el caso de los estados financieros, las entidades manifiestan, frecuentemente, que las operaciones y otras actuaciones, han sido llevadas a cabo conforme a la legislación u otras normas aplicables.

Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, ejecutando nuevamente procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el equipo de auditoría puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

La información procedente de fuentes independientes de la entidad, que el equipo de auditoría puede utilizar como evidencia de auditoría, puede incluir confirmaciones con terceros, informes de analistas etc.

Cuando se obtienen evidencias, no se debe olvidar que las mismas deben ser relevantes, fiables, suficientes y adecuadas.

Relevancia

La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría o su pertinencia al respecto y en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, puede verse afectada por la orientación de las pruebas.

Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría, puede proporcionar evidencia de auditoría, que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras.

Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente, puede ser relevante para una misma afirmación

Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de los errores detectados en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles, a fin de obtener evidencia de auditoría relevante, incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control y condiciones, que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El equipo de auditoría podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar errores materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba.

Fiabilidad

La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluidos, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría, están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría, se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Tomando en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente, aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluidos los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.

- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control), es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente.
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales, es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

Suficiencia y Adecuación²⁷

- La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría, depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.
- La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

²⁷ NIA 500 Párrafo A4 y A5.

Durante todo el proceso de la etapa de ejecución, el equipo de auditoría, obtendrá la documentación que soporte cada error identificado y verificará que esta evidencia, soporte los errores significativos que serán determinados como hallazgos.

4.3.1 Investigación de errores²⁸

Si un error es identificado, debe investigarse su naturaleza y causa con un grado razonable de escepticismo profesional, utilizando técnicas de auditoría, por ejemplo, pruebas sustantivas. Estos pueden ser originados por:

- Errores: Son equivocaciones no intencionales en los estados financieros; como por ejemplo, inexactitudes matemáticas o aplicación errónea de normas contables.
- La comisión de delitos (o factores indicativos de la comisión de delitos): Son errores intencionales en los estados financieros, por ejemplo; la manipulación, falsificación de registros o documentos o registros de transacciones sin sustento, entre otros.

Cuando los errores son considerados importantes, el auditor debe compararlos con la materialidad de auditoría determinada y el efecto que éstos tienen en los estados financieros en su conjunto, los cuales pueden ser materiales y no generalizados o pueden cumplirse ambos aspectos, en estos casos el auditor deberá determinar y documentar de manera clara, las conclusiones sobre las cuales se tomaron como base, para considerar el tipo de opinión modificada que emitirá.

A continuación se mencionan algunos ejemplos de errores, los cuales el auditor podría considerar emitir un dictamen modificado:

- Errores en saldos de cuentas o transacciones que son considerados sensitivos a los usuarios de los estados financieros.

²⁸ ISSAI.GT 1500 Párrafo P6-P9; ISSAI.GT 1450 Párrafo P7

- Errores que se complementan uno a otro en total, pero que son significativos individualmente.
- Errores que tienen un efecto significativo en la aseveración presentada por la Administración.

Si durante la auditoría del periodo actual, el auditor detecta un error que proviene de un período anterior que no fue detectado previamente, el mismo deberá determinar su importancia en los estados financieros del período anterior o actual. Si el error es considerado importante, el auditor debe determinar los efectos, si los hubiera, sobre los estados financieros del periodo actual y dictamen.

4.3.2 Acumulación de errores identificados²⁹

El auditor deberá acumular los errores identificados durante la realización de la auditoría y los recolectará en la cédula de acumulación de errores identificados. [Guía 27 Acumulación de errores identificados](#), [Guía 27.1 Instructivo Acumulación de errores identificados](#).

Los errores que se acumulan en la cédula de acumulación de errores identificados, son aquellos que son iguales o mayores al umbral establecido para acumular errores, con base a la materialidad establecida.

4.3.3 Declaración sobre los errores identificados sin corrección por parte de los responsables de la entidad³⁰

El auditor deberá requerir una declaración escrita a las autoridades superiores de la entidad auditada, indicando si consideran que los efectos de los errores sin corrección son inmateriales individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Debe incluirse un resumen de dichas partidas dentro de la manifestación escrita.

²⁹ ISSAI.GT 1450 Párrafo P6

³⁰ ISSAI.GT 1260 Párrafo P5-P6; 1580 Párrafo P7

4.4 Actualización de memorando de planificación y programas

El auditor determinará si la estrategia general de auditoría y el Plan de Auditoría se revisarán, cuando:

- La naturaleza de los errores identificados y las circunstancias de su ocurrencia indiquen que pueden existir otros errores, que sumados a los errores acumulados durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales.
- La suma de los errores acumulados durante la realización de la auditoría, se aproxime a la cifra de materialidad determinada.

4.5 Elaboración de hallazgos

Antes de elaborar los hallazgos, el equipo de auditoría se asegurará quienes son los responsables de cada una de las deficiencias, los identificará y además, recopilará los datos de las autoridades de la entidad auditada, mediante la [Guía 28 Autoridades de la entidad durante el periodo auditado](#).

Con base a los errores detectados, el equipo de auditoría procederá al planteamiento de los hallazgos pertinentes, derivados del trabajo de auditoría realizado.

Es de suma importancia que el equipo de auditoría individualice a los responsables de las deficiencias encontradas que corresponda al período auditado, los cargos que desempeñan y las funciones que realizan, de conformidad con la asignación escrita por la autoridad superior.

Al concluir la elaboración de hallazgos, estos serán revisados por el coordinador y supervisor del equipo de auditoría y de ser procedentes, 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. [Guía 29 Elaboración de hallazgos.](#)

4.6 Notificación de hallazgos³¹

La comunicación de todas las deficiencias detectadas en el proceso de auditoría, deben darse a conocer a las autoridades de la entidad auditada y/o a las personas que intervinieron en el proceso identificado como erróneo, según corresponda, sin importar la acción legal que pudieren provocar en el caso de ser confirmados, a fin de que en el plazo fijado por el equipo de auditoría, presenten los comentarios en forma escrita y digital, así como la respectiva documentación de soporte, para la evaluación oportuna e inclusión en el informe.

Los errores detectados de auditoría, se refieren a aseveraciones equívocas y/o irregularidades identificadas que desde el punto de vista financiero o presupuestario, sean:

- Iguales o mayores al error tolerable (ET), como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoría;
- Las limitaciones a la auditoría impuestas por los encargados de la entidad auditada.

El equipo de auditoría deberá comunicar a los funcionarios de la entidad auditada, con el objeto de:

- Obtener los puntos de vista respecto a las deficiencias significativas presentadas.
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

Debe tomarse en cuenta que en la notificación de errores detectados se dará a conocer a los responsables de la entidad y personas que se considere hayan sido parte del proceso determinado y/o detectado como erróneo.

³¹ ISSAI.GT 1700 Párrafo P2 y P5

Los atributos de los hallazgos que deben notificarse a la entidad auditada (autoridad superior) y a los responsables, son: condición, criterio, causa y efecto.

El equipo de auditoría debe verificar que la información proporcionada por la entidad con respecto al domicilio y dirección para recibir notificaciones sea correcta, consultando para ello información disponible en distintas entidades y medios que proporcionen información fehaciente.

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.

4.7 Comunicación con los responsables³²

El equipo de auditoría se reunirá con los responsables en el plazo fijado en la notificación de los hallazgos, para conocer las opiniones y recibir las pruebas de descargo por parte de los encargados de la entidad auditada y personas que se consideren hayan sido parte del proceso determinado como erróneo, para el efecto, se dejará constancia en acta de comunicación y cierre de auditoría. [Guía 30 Acta de comunicación y cierre 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 firmaran 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 correspondan al responsable del hallazgo notificado.

³² ISSAI.GT 1700 Párrafo P2, P4 y P5

En caso que los responsables de la entidad auditada no se presenten 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 deberá verificar cuidadosamente que la documentación de descargo esté foliada, firmada y de acuerdo a el o los hallazgos notificados.

4.8 Análisis de comentarios y documentación de soporte³³

El equipo de auditoría leerá cuidadosamente cada uno de los comentarios presentados por cada responsable, verificando conjuntamente con los documentos de descargo y pruebas presentadas para formar una conclusión que será soporte para desvanecer, modificar o confirmar el hallazgo. [Guía 31 Análisis de respuestas.](#)

Si, como resultado del análisis de la documentación de respaldo, en casos muy excepcionales y contando con la evidencia de auditoría pertinente, se podrán 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.

Todo hallazgo debe incluir los comentarios que los responsables del área evaluada necesiten hacer después de la comunicación de los mismos; estos comentarios pueden ser en diferentes sentidos: a) aceptando expresamente el hallazgo, b) proporcionando

³³ ISSAI.GT 1700 Párrafo P2, P4 y P5

información o explicaciones adicionales con respecto al error detectado y notificado como hallazgo y c) mostrando inconformidad total o parcial.

4.9 Comentario de Auditoría³⁴

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, para ello será de vital importancia la conclusión emitida en la [Guía 31 Análisis de respuestas](#), [Guía 31.1 Análisis de respuestas](#), para que finalmente realice un comentario ampliamente detallado, dando a conocer las razones por las cuales se desvanece o confirma total o parcialmente el hallazgo.

4.10 Recomendaciones³⁵

El equipo de auditoría, al finalizar el comentario de auditoría, rendirá las sugerencias constructivas para mejorar la calidad de los controles en general y las operaciones, las cuales deben estar dirigidas a eliminar la causa de los problemas detectados.

Toda recomendación debe contener los datos necesarios que permitan a las personas responsables de su cumplimiento, tener una comprensión amplia y clara que facilite llevarlas a la práctica, por lo que deben tomarse en cuenta 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.
- Fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia y seguridad.

³⁴ ISSAI.GT 1700 Párrafo P4

³⁵ ISSAI.GT 1700 Párrafo P4

- Orientar a la unificación de criterios de operación y control.

Previo a realizar el informe de auditoría, el coordinador del equipo concertará una cita con la máxima autoridad de la entidad auditada que esté en funciones y con los responsables de la implementación de las recomendaciones, incluyendo las originadas en los informes parciales, por medio de oficio contando con el visto bueno del supervisor, con el objeto de darlas a conocer, discutir las y posteriormente incluirlas en el informe. [Guía 32 Comunicación de recomendaciones](#).

Cuando el equipo de auditoría finaliza con la [Guía 32 Comunicación de recomendaciones](#), trasladará una fotocopia a la Dirección de Auditoría correspondiente para el seguimiento de las mismas.

Buenas prácticas

Acciones identificadas que sin duda conducen a un buen desempeño. Tales acciones pueden ayudar a las propuestas de las recomendaciones; las buenas prácticas se extraen de cada una de las conclusiones de los papeles de trabajo elaborados en todas las etapas de la auditoría, en donde debe quedar evidencia si se encontraron o no buenas prácticas durante la evaluación de cada una de las áreas. (Esto a juicio del equipo de auditoría).

4.11 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

³⁶ Leyes y reglamentos aprobados establecidos para el efecto.

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:

- a) Sanciones pecuniarias
- b) Informes de cargos
- c) 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

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.

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 al juicio de cuentas, al existir menoscabo en detrimento al patrimonio del Estado.

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

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 delitos, 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

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 observará los numerales 4.7, 4.8 y 4.9 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; 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.

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

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.

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. [Guía 45 Resumen ejecutivo de Denuncias](#).

4.12 Carta de representación³⁹

Es una 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, 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 de la carta de representación por parte de la entidad, debe describir las circunstancias, operaciones erróneas u errores en la preparación de los estados financieros. Por lo general debe cubrir aspectos tales como:

- Cuestiones en las que el conocimiento de los hechos se limita a los encargados de la Entidad.
- Cuestiones que requieren criterio u opinión cuya corroboración no se puede obtener razonablemente por otro medio.

³⁹ ISSAI.GT 1580 Párrafo P3

- Planes o actitudes de los encargados de la entidad que puedan afectar los estados financieros.
- Falta de cumplimiento de asuntos contractuales, normativas legales y marco regulatorio, que puedan afectar los estados financieros de la entidad.
- Existencia de irregularidades que involucren a los encargados de la entidad.
- Ausencia de actos irregulares o ilegales si hubiesen ocurrido.
- El reconocimiento expreso por parte de la entidad auditada (titular o representante legal de la entidad, gerente general, Director financiero, etc.) reconociendo su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros.
- La disponibilidad de los registros financieros y datos vinculados con el trabajo.
- Los estados financieros están completos y fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público o normativa vigente.

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, quien es la responsable de la emisión de la información plasmada en ella.

El equipo de auditoría solicitará manifestaciones escritas a los encargados de la entidad auditada, con responsabilidades propias relacionadas a los estados financieros y presupuestarios, así mismo sobre el conocimiento de los asuntos de la entidad.

4.12.1 Fecha de la carta de representación

La carta de representación debe tener la fecha del acta de comunicación y cierre de auditoría.

El auditor debe obtener cartas de representación, en las cuales el titular o representante legal de la entidad auditada, manifieste si cumple responsablemente con la elaboración de los estados financieros de manera apropiada y con la integridad de la información proporcionada al equipo de auditoría. [Guía 33 Carta de representación.](#)

Si la entidad auditada realiza cambios a los estados financieros y presupuestarios posteriores a la fecha de emisión, deberá informar sobre dichos cambios y emitir una nueva carta de representación.

4.13 Documentación de auditoría⁴⁰

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de ejecución de la auditoría deben estar debidamente firmados por las personas que intervinieron en el proceso, así mismo, aprobados por el supervisor del equipo de auditoría; para la revisión y aprobación se utilizará la [Guía 34 Control de calidad ejecución](#), además el equipo de auditoría realizará el resumen de las horas hombre utilizadas en la etapa de ejecución, para lo cual utilizará la [Guía 35 Horas hombre ejecución](#); los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

⁴⁰ ISSAI.GT 1230 Párrafo P3



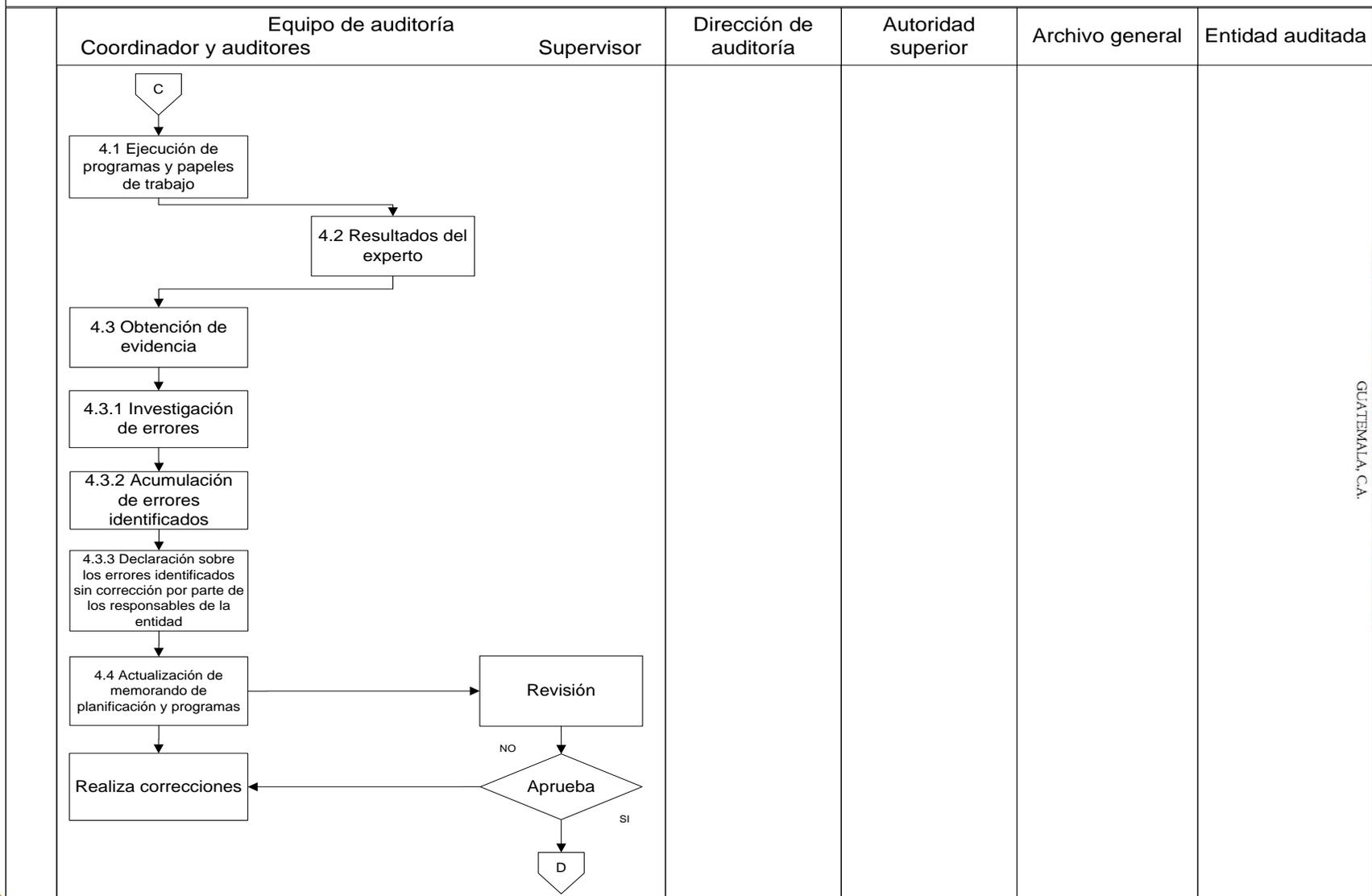
Ilustración 14

4.14 Archivo de papeles de trabajo⁴¹

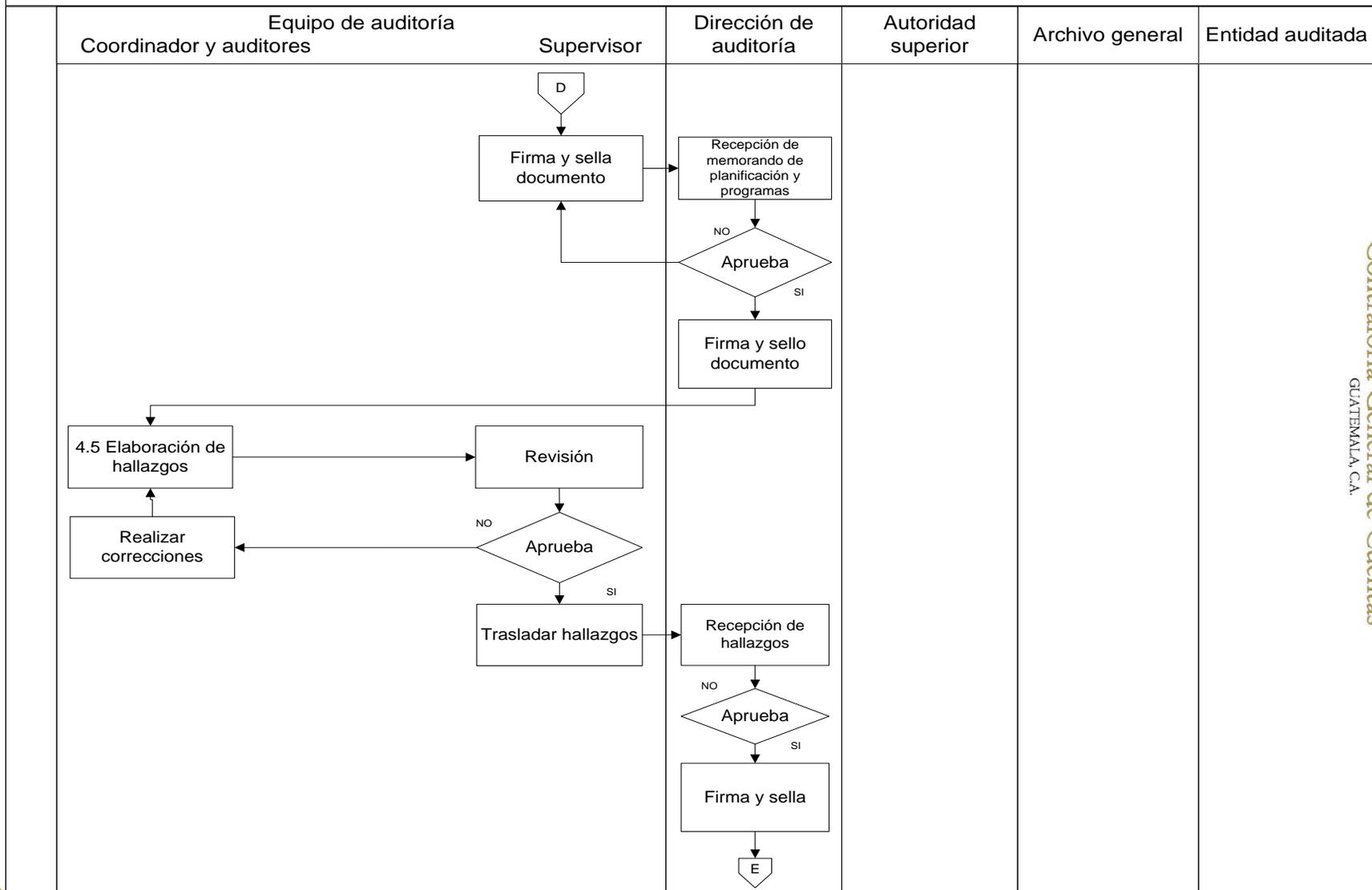
El coordinador del equipo de auditoría compilará en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de ejecución de auditoría, incluyendo una copia de la [Guía 34 Control de calidad ejecución](#).

⁴¹ ISSAI.GT 1230 Párrafo P4

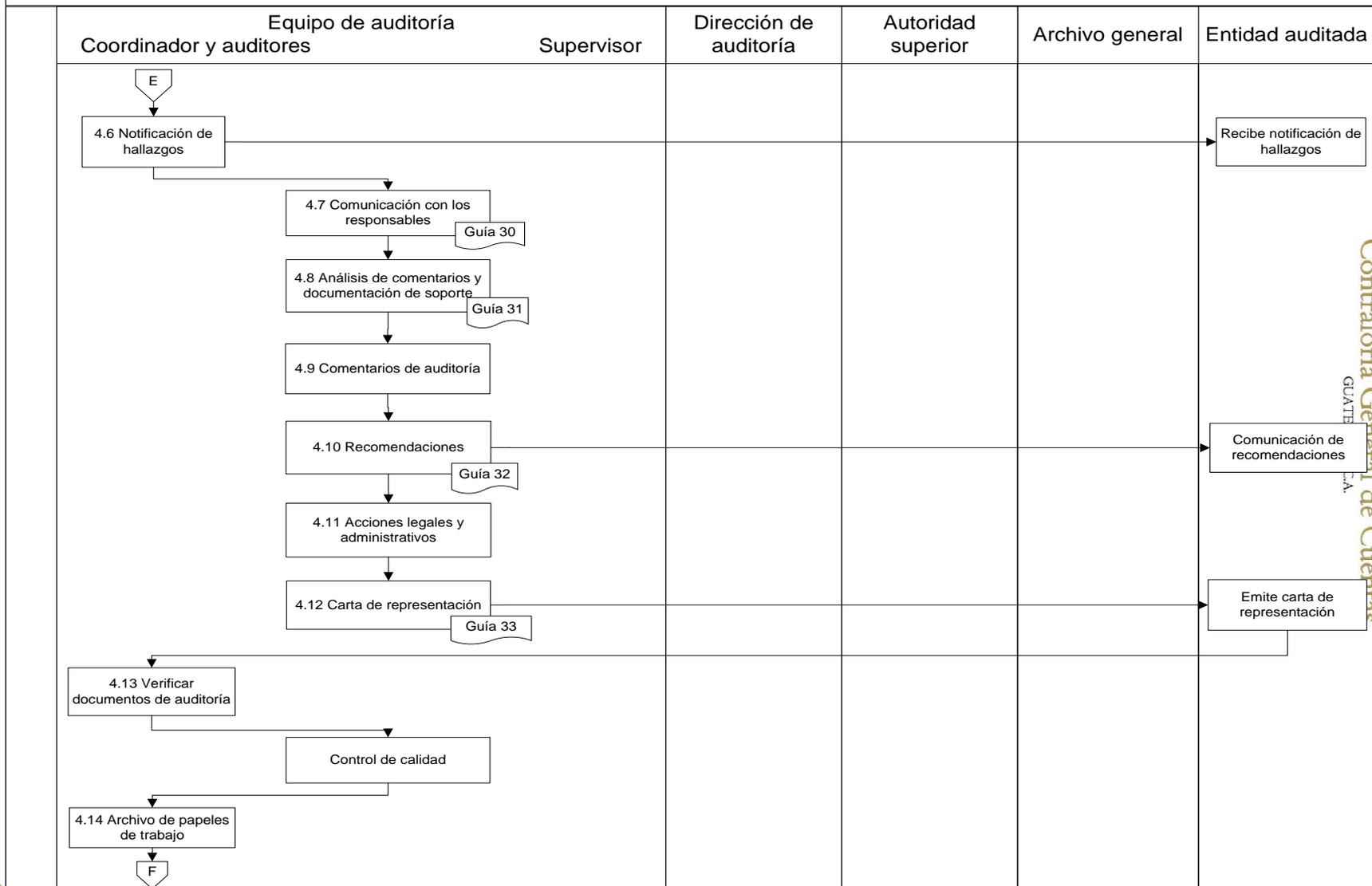
Etapa de ejecución p. 1



Etapa de ejecución p. 2



Etapa de ejecución p. 3



5. ETAPA COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

5.1 Formación de opinión ⁴²

El equipo de auditoría debe formarse una opinión con base en la evaluación de la evidencia obtenida con relación a los estados financieros y presupuestarios, preparados de conformidad con la normativa legal vigente; esta opinión deberá ser redactada de una manera clara y objetiva.

El equipo de auditoría con el fin de formarse una opinión debe concluir si ha obtenido una seguridad razonable que los estados financieros y presupuestarios están libres de aseveraciones equívocas materiales, ya sea por la comisión de delitos o error tomando en cuenta lo siguiente:

- a. Si ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.
- b. Si las aseveraciones equívocas son materiales, individualmente o en su conjunto.
- c. La evaluación del auditor se efectúa sobre lo siguiente:
 - Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado.
 - Si las estimaciones efectuadas por los encargados de la entidad son razonables.
 - Si la información financiera presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible.
 - Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada, que le permita a los usuarios entender el efecto de las transacciones y eventos importantes en la información transmitida por los estados financieros.
 - Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiado.

⁴² ISSAI.GT 1700

- Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.
- Si los estados financieros logran una presentación justa en términos de su presentación, estructura y contenido.
- Si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos económicos.
- Si la información presupuestaria fue presentada de acuerdo con los requerimientos legales vigentes.
- Si el marco y ejecución de información presupuestaria de la entidad auditada, describen el cumplimiento de la misión, los objetivos, metas, planes estratégicos y planes de operación.
- Si la información presupuestaria, incluye notas relacionadas a la evaluación del cumplimiento de la ejecución presupuestaria.

5.1.1 Tipos de dictámenes⁴³

Atendiendo la base de la evidencia obtenida y examinada por el equipo de auditoría éste concluirá si emitirá un dictamen modificado o sin modificaciones relacionado con los estados financieros y presupuestarios, tomando como base la materialidad, el error tolerable, el análisis del resumen de diferencias de auditoría y hechos económicos a revelar.

Los tipos de opinión pueden ser:

- a) Limpia o sin modificaciones
- b) Con salvedades o calificada
- c) Abstención de opinión
- d) Adversa

⁴³ ISSAI.GT 1705

a) Opinión limpia o sin modificaciones

Es la opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros y presupuestarios han sido preparados y presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la normativa legal vigente.

En cuanto a las opiniones modificadas son las siguientes:

b) Opinión con salvedades o calificada

Es la opinión expresada por el auditor cuando concluye que la ejecución financiera y presupuestaria contiene errores materiales pero no generalizados, en cuanto a la aplicación de los recursos.

También se da cuando el auditor tuvo limitaciones para obtener evidencia, fundamentar su opinión y concluye que los posibles efectos de los errores no detectados si los hubo, de igual manera fueron materiales pero no generalizados.

c) Abstención de opinión

Es la opinión expresada por el auditor cuando encuentra limitaciones para aprobar el uso racional de los recursos presupuestarios asignados y concluye que no cuenta con suficiente evidencia para opinar sobre los estados financieros y presupuestarios.

d) Opinión adversa

Es la opinión expresada por el auditor cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría concluye que la ejecución de los recursos individualmente o en su conjunto, afecta el uso racional de los mismos, por lo que tiene un efecto material y generalizado en los estados financieros y presupuestarios.

5.1.2 Asuntos que no afectan la opinión⁴⁴

El auditor puede incorporar en el dictamen uno o más párrafos para llamar la atención de los usuarios de los estados financieros y presupuestarios, sin llegar a afectar su opinión. Este párrafo se presenta después de la opinión.

Pudiendo ser de dos tipos:

1. **Énfasis de un asunto:** Éste párrafo sirve para que el equipo de auditoría resalte un asunto de importancia relativa o una incertidumbre significativa; dependerá del desenlace de acontecimientos futuros que podrían afectar los estados financieros y/o presupuestarios.

El párrafo de énfasis deberá:

- Incluirse inmediatamente después de la opinión del dictamen.
 - Llevar el encabezado “Énfasis de un asunto”.
 - Incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando e indicar donde se puede encontrar la información relevante que describe el asunto en cuestión en los estados financieros y de ser el caso en los estados presupuestarios.
 - Indicar que el dictamen del auditor no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.
2. **Otros asuntos:** Éste párrafo sirve para que el equipo de auditoría comunique asuntos diferentes a los presentados o revelados en los estados financieros y/o presupuestarios, que a su juicio sean relevantes para que los usuarios entiendan: la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor. Cuando las auditorías sean de

⁴⁴ ISSAI.GT 1706, Párrafo P3 y P4

propósito especial se debe observar la norma ISSAI.GT 1805 y el Manual de auditoría de estados financieros de propósito especial para proyectos financiados por el BID.

5.1.3 Modelos de dictámenes

Los modelos sugeridos de los diferentes tipos de dictámenes, pueden obtener en la [Guía 36 Dictámenes de auditoría](#).

5.2 Informe de auditoría⁴⁵

El equipo de auditoría trasladará el informe a la dirección que corresponda, para ser revisado por el equipo de control de calidad que ésta determine, de establecerse errores en el mismo, se devolverá al equipo para correcciones.

Después de efectuadas las correcciones, el equipo de auditoría o auditor gubernamental procederá a imprimir, firmar y sellar el informe final y lo trasladará nuevamente a la dirección, para que ésta a través 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. [Guía 37 Estructura del informe](#).

5.2.1 Carta de control interno⁴⁶

Es el documento a través del cual el equipo de auditoría comunica, a los encargados de la entidad, aspectos importantes relacionados a las deficiencias de control interno

⁴⁵ ISSAI.GT 1700 Párrafo P4

⁴⁶ ISSAI.GT 1700 Párrafo P2

identificadas durante el proceso de la auditoría, relacionadas con la prevención o detección de irregularidades o errores, que hayan llamado la atención del auditor en el transcurso de la auditoría.

Estas deficiencias están referidas al control interno relacionado a la generación de información financiera y presupuestaria.

En este documento se incluirán todas aquellas aseveraciones equívocas acumuladas en la cédula de acumulación de errores identificados que individualmente desde el punto de vista financiero o presupuestario estén por debajo del error tolerable determinado. Estas serán clasificadas como deficiencias de control. Las deficiencias encontradas al sistema de control interno deben unificarse en un solo hallazgo, para luego realizar todo el proceso de notificación y solicitar las sanciones pecuniarias a cada responsable de la deficiencia detectada.

La carta de control interno debe incluir una descripción de la naturaleza de la deficiencia, los comentarios de los encargados de la Entidad del asunto identificado y la recomendación del auditor, así como la fecha prevista para implementar las medidas correctivas por parte de la administración. [Guía 38 Carta de control interno.](#)

5.2.2 Nota de prensa⁴⁷

Es el documento que contiene, para fines periodísticos y de información 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, la cual no forma parte de la notificación a la entidad auditada.

⁴⁷ ISSAI.GT 1700 Párrafo P4

Objetivos

- Normar el criterio del equipo de auditoría en la elaboración de las 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 se combine 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.

Beneficios

Comunicar a los ciudadanos, interesados del resultado del Informe de la fiscalización efectuada por la Contraloría General de Cuentas, descritos en forma breve. [Guía 39 Nota de prensa.](#)

5.3 Notificación del informe⁴⁸

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 General de Cuentas (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. [Guía 40 Notificación de informe.](#)

⁴⁸ ISSAI.GT 1700 Párrafo P9

5.4 Documentación de auditoría⁴⁹

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de comunicación de resultados de la auditoría, deberán estar debidamente firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor del equipo de auditoría. Para la revisión y aprobación se utilizará la [Guía 41 Control de calidad comunicación de resultados](#). El equipo de auditoría realizará el resumen de las horas hombre utilizadas en la etapa de la comunicación de resultados. Para lo cual utilizará la [Guía 42 Horas hombre comunicación de resultados](#) y también deberá realizar el resumen total de las horas hombre utilizadas durante toda la auditoría. Para ello utilizará la [Guía 43 Resumen de horas hombre de auditoría](#). Los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

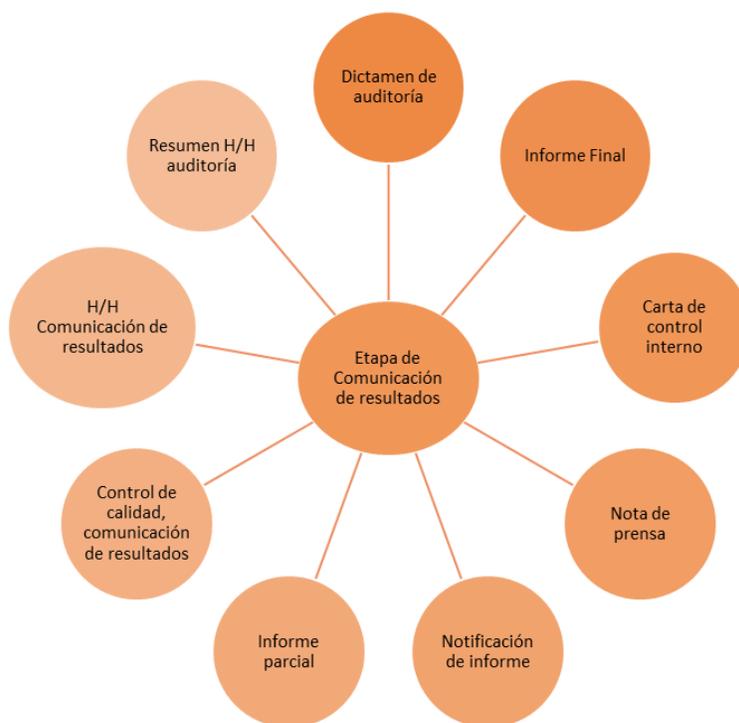


Ilustración 15

⁴⁹ ISSAI.GT 1230 Párrafo P3

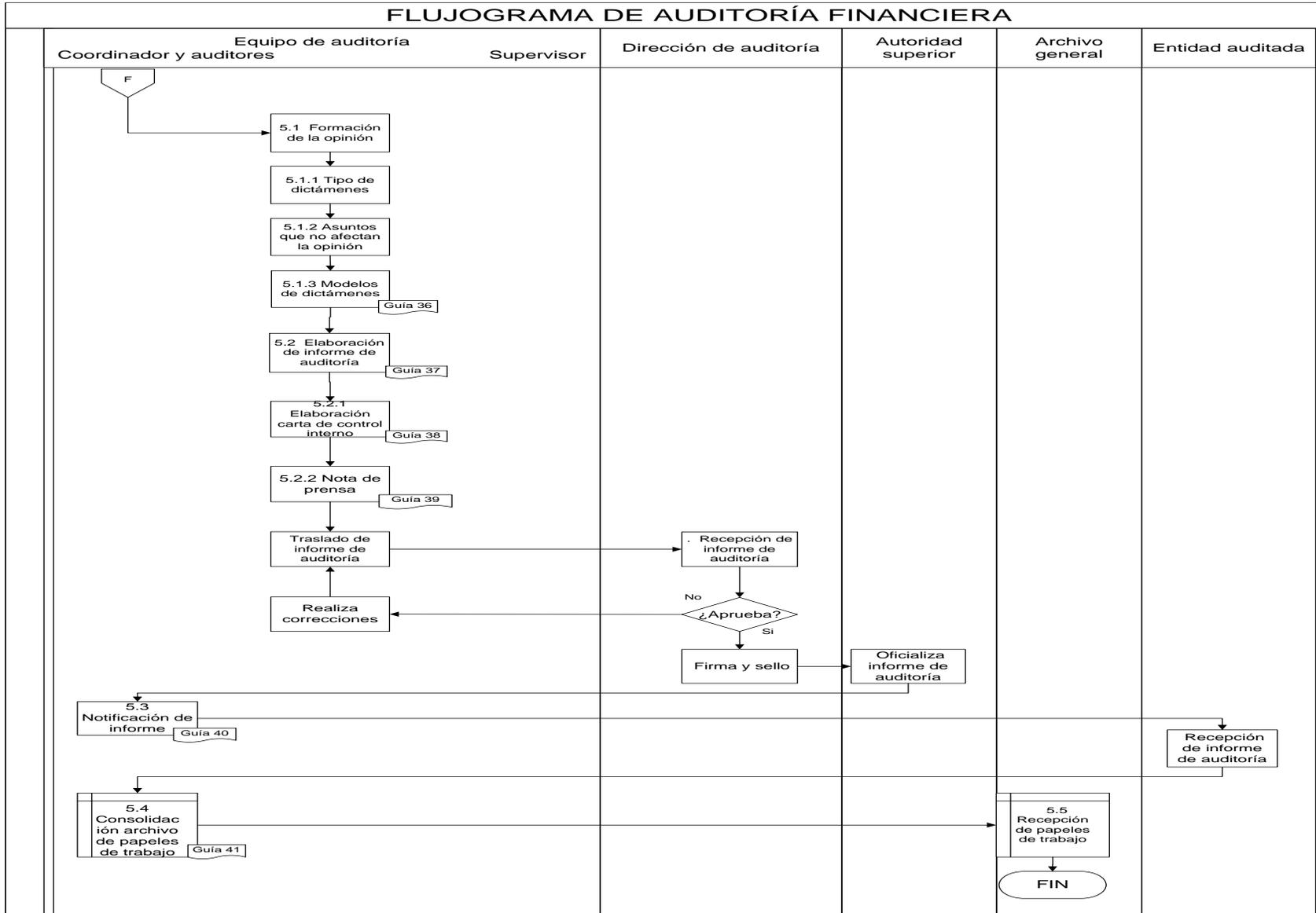
5.5 Archivo de papeles de trabajo⁵⁰

El coordinador del equipo de auditoría, compilará en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de comunicación de resultados de auditoría, incluyendo una copia de la [Guía 41 Control de calidad comunicación de resultados](#).

Así mismo el equipo de auditoría, compilará en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo completo de la auditoría efectuada, de conformidad con las guías descritas en el 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/o tipo de auditoría, sin dejar de observar los lineamientos autorizados por la unidad administrativa correspondiente para el archivo de papeles de trabajo.

⁵⁰ ISSAI.GT 1230 Párrafo P4

FLUJOGRAMA DE AUDITORÍA FINANCIERA





Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

6. ETAPA DE SEGUIMIENTO

6.1 Seguimiento.

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 las 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 Calidad

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.

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 informes

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 el equipo de auditoría, cuyo objetivo es solicitar la corrección de errores y/u operaciones erróneas durante todo el proceso de la auditoría.

Cuando el equipo de auditoría detecte deficiencias en el control interno de la entidad, siempre que las mismas no tengan repercusión material actual o futura sobre los saldos de los estados financieros y presupuestarios, deberá emitir una nota de auditoría para que esa deficiencia sea subsanada.

La nota de auditoría, contendrá 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, con el visto bueno del coordinador, si quien detecto la deficiencia fuera persona distinta.

7.4 Carta a la Gerencia

Es el instrumento mediante el cual los equipos de auditoría, recomendarán mejoras al sistema de control interno, que se encuentren dentro del parámetro del Resumen de Diferencias de Auditoría, distintas a las descritas en la carta de control interno. [Guía 44 Carta a la Gerencia.](#)

7.5 Hechos posteriores

Si el equipo de auditoría verifica que existen hechos posteriores a la emisión de los estados financieros auditados, previo a la emisión del informe de auditoría debe analizar, si afecta o no, su opinión, de conformidad con la ISSAI.GT 1560, siempre y cuando no se hubiese excedido el plazo que establece la ley para efectuar el cierre contable, a partir del cual ya no se podrán realizar ajustes y/o reclasificaciones correspondientes. De éstos hechos posteriores, el equipo de auditoría dejará evidencia en una cedula creada de acuerdo a sus necesidades.

7.6 Auditorías combinadas

La auditoría Financiera puede realizarse con la Auditoría de Cumplimiento, por lo que se podrán combinar las guías necesarias para el desarrollo de la misma, predominando la auditoría Financiera.

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>

Perú, C. G. (2015). *Manual de Auditoría Financiera -MAF-*. En C. G. Perú, *Manual de Auditoría Financiera -MAF-*. Lima: Cuenta General de la República en el Perú.

Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros y Administración de los Riesgos Fiscales. (octubre de 2016). República Dominicana.

Anexo I Guías de Auditoría Gubernamental de Financiera