



INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA



MANUAL DE AUDITORÍA INTERNA GUBERNAMENTAL

Administración:

Dr. Edwin Humberto Salazar Jerez

Contralor General de Cuentas

Guatemala, octubre 2021

Tehnale, na warak, Uraihli

Toholb'ahilal, Yipuhilal b'oj Sajsajilal

Mololiil, Sak'ak'iil ja Ch'ajch'ojiil



**INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA**

Hanichugu, lisüini luma arumani

Jikil k'oylemal, jwi', saqil samaj

MISIÓN

Es la institución de carácter técnico rectora de la fiscalización de los recursos públicos y control gubernamental que, en un marco de probidad, transparencia y rendición de cuentas, busca mejorar la efectividad en la calidad del gasto público que fomente un impacto en el bienestar de los guatemaltecos.

VISIÓN

Ser la Institución de Fiscalización Superior con estándares de calidad que vele por la utilización adecuada de los fondos públicos para contribuir a una mejor calidad de vida de los guatemaltecos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	01
ASPECTOS GENERALES	
1.1 Objetivos del manual	03
1.2 Alcance	03
1.3 Normas de Auditoría Interna Gubernamental –NAIGUB–	03
1.4 Definiciones	04
PLAN ANUAL DE AUDITORÍA -PAA-	
2.1 Plan Anual de Auditoría -PAA-	10
2.2 Evaluación Anual de Control Interno Institucional	10
2.3 Análisis documental para identificación de riesgos	14
2.4 Matriz de evaluación de riesgos	15
2.5 Elaboración del Plan Anual de Auditoría	17
2.5.1 Asignación de recursos	17
2.5.2 Cronograma de auditorías	17
2.6 Aprobación del PAA	18
2.7 Modificación/Ampliación del PAA	18
2.8 Aprobación de Modificación/Ampliación del PAA	18
2.9 Nombramiento de equipos de auditoría	18
2.10 Declaración de independencia y objetividad	19
EJECUCIÓN DE AUDITORÍA	
3.1 Planificación de la auditoría	21
3.1.1 Conocimiento del área y criterios	21
3.1.2 Matriz de evaluación de riesgos y controles	21
3.1.3 Programas de auditoría	25
3.1.4 Memorando de planificación	27
3.2 Realización del trabajo	31
3.2.1 Muestreo	31
3.2.2 Papeles de trabajo	32
3.2.3 Determinación de deficiencias	33
3.2.4 Resultados	34
3.2.5 Acciones	36
3.2.6 Conclusiones	37

3.3 Comunicación de resultados	37
3.3.1 Informe de auditoría	37
3.3.2 Informe global	39
SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES	40
CONSIDERACIONES ESPECIALES	42
Bibliografía	44

COMISIÓN GENERAL DE CUENTAS





INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA

2021 Año de la Ética
y Probidad

Bicentenario de Independencia de Guatemala

INTRODUCCIÓN

De conformidad a las disposiciones legales establecidas en el Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, su reglamento y las Normas de Auditoría Interna Gubernamental -NAIGUB-, se ha elaborado el Manual de Auditoría Interna Gubernamental por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría.

Este manual se presenta como una guía de los procesos que deben observar los auditores internos, así como los equipos a su cargo, de las entidades públicas indicadas en el artículo 2 del Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, el cual consta del Plan Anual de Auditoría y la ejecución de las auditorías en las cuales se encuentran las siguientes etapas: Planificación de la auditoría, Realización del trabajo, Comunicación de resultados y Seguimiento a recomendaciones.

El Manual de Auditoría Interna Gubernamental, se basa en las Normas de Auditoría Interna Gubernamental -NAIGUB- con un enfoque metodológico y técnico, fundamentados en la identificación de riesgos y su respuesta a los mismos, con la finalidad de proveer a las diferentes entidades públicas, herramientas para realizar el trabajo correspondiente.

1.

ASPECTOS GENERALES

1.1 Objetivos del manual

- Establecer criterios, metodología y procesos de auditoría que le corresponde efectuar a la Auditoría Interna de las entidades públicas en el ejercicio de sus funciones.
- Estandarizar el trabajo de la Auditoría Interna del sector gubernamental, para elevar el grado de efectividad en el desarrollo de la auditoría.
- Aplicar las Normas de Auditoría Interna Gubernamental -NAIGUB-

1.2 Alcance

El presente manual es de uso exclusivo para la Unidad (dirección, departamento, etc.) de Auditoría Interna de las entidades públicas indicadas en el artículo 2 del Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y la responsabilidad de su aplicación es del Auditor Interno y cuando corresponda de los equipos.

1.3 Normas de Auditoría Interna Gubernamental –NAIGUB-

Para efectuar el proceso de los trabajos de auditoría interna, deben observarse las Normas de Auditoría Interna Gubernamental -NAIGUB-, siguientes:

No.	DESCRIPCIÓN
NAIGUB-1	Requerimientos generales
NAIGUB-2	Requerimientos para el personal de auditoría interna
NAIGUB-3	Evaluaciones a la actividad de auditoría interna
NAIGUB-4	Plan anual de auditoría

NAIGUB-5	Planificación de la auditoría
NAIGUB-6	Realización de la auditoría
NAIGUB-7	Comunicación de resultados
NAIGUB-8	Seguimiento a recomendaciones

1.4 Definiciones

Auditoría Interna

Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una entidad pública.

Es parte fundamental para contribuir con el correcto funcionamiento del sistema de gestión de riesgos implementado por la entidad, para cumplir objetivos institucionales, aportando un enfoque sistemático y disciplinado.

De conformidad con la normativa técnica emitida por la Contraloría General de Cuentas, las auditorías internas del sector gubernamental, deben basar su función en la práctica del control interno posterior, evaluando el ámbito operacional de los entes públicos, por lo tanto, no deben involucrarse en la aplicación de controles previos que son responsabilidad del personal operativo, preservando con ello su imparcialidad.

Los tipos de auditoría a considerar son:

- a) Cumplimiento
- b) Financiera
- c) Operacional
- d) Combinada (interrelaciona dos o tres tipos de auditoría)

Comprende los trabajos que realiza la Unidad (dirección, departamento, etc.) de Auditoría Interna, por medio de los auditores, para evaluar los riesgos que pueden presentar las operaciones, funciones, procesos, líneas estratégicas, cuentas, rubros,

ingresos, egresos, etc. con el fin de emitir conclusiones para que la entidad, en su sistema de gestión de riesgos, implemente las recomendaciones respectivas para fortalecer el sistema de control interno.

e) Consejos o consultorías: ¹

Son actividades de asesoramiento que buscan mejorar los procesos, la gestión de riesgos y el control interno de una entidad, basadas en la opinión experta del auditor interno, sin que este asuma responsabilidades de gestión.

Se pueden realizar auditorías cuando anteriormente se haya realizado un consejo o consultoría considerando la objetividad individual al momento de asignar el recurso humano.²

Así también se pueden brindar consejos o consultorías a operaciones de las cuales algún Auditor Interno haya sido responsable anteriormente.³

Tipos de auditoría⁴:

Financiera

Es la evaluación de la preparación y presentación de una o más cuentas en los estados financieros de acuerdo a los riesgos identificados, su objetivo no es emitir opinión de la razonabilidad de estos, sino más bien contribuir a alcanzar los objetivos institucionales.

Operativa

Es la evaluación de los riesgos identificados relacionados con fallas o debilidades en los procesos, sistemas o estructura organizacional de la institución, con el fin de detectar oportunidades de mejora para contribuir a alcanzar los objetivos institucionales.

¹ NAIGUB 1 P.1 y Ordenanza

² NAIGUB 1 P.8

³ NAIGUB 1 P.9

⁴ NAIGUB 1 P.1 y Ordenanza

Cumplimiento

Es la evaluación de los riesgos identificados relacionados con incumplimiento de las disposiciones regulatorias en los procesos, operaciones e información financiera, con el fin de que sean corregidos para cumplir con las regulaciones aplicables para alcanzar los objetivos institucionales.

Combinada

Es la evaluación que interrelaciona dos o tres tipos de auditoría anteriormente descritas, efectuada para evaluar los riesgos de forma conjunta, con el fin de detectar debilidades e incumplimientos con el objeto de corregirlos y así mejorar la gestión de la entidad para alcanzar los objetivos institucionales.

Tipos de riesgo

Inherente

Se encuentra en el ambiente y puede afectar procesos, operaciones e información, no puede ser eliminado aun cuando existen controles implementados, proviene de factores internos o externos.

Control

Es el riesgo de que los controles implementados no detecten fallas, errores o incumplimientos en los procesos, operaciones e información financiera.

Clasificación de los riesgos

Financiero

Se refiere a un evento que tenga consecuencias financieras negativas para la institución.

Operacional

Se refiere a fallas o debilidades en los procesos, sistemas o estructura organizacional.

Cumplimiento

Se refiere a incumplimiento de las disposiciones regulatorias en los procesos, operaciones e información financiera.

Técnicas para la identificación de riesgos

La máxima autoridad o la dependencia encargada del sistema de gestión e identificación de los riesgos a los que está expuesta la entidad, analiza documentos como: Plan Estratégico Institucional, Plan Operativo Anual, resultados de informes anteriores de auditoría interna y Contraloría General de Cuentas, expectativas de las autoridades (documentadas), informes de consultoría y otros que consideren pertinentes, utilizando diferentes técnicas, dentro de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

Talleres de autoevaluación: Son reuniones de empleados y funcionarios públicos que desarrollan actividades clave en la entidad, para identificar y evaluar los riesgos y el posible impacto de estos en el cumplimiento de los objetivos institucionales con el fin de proveer insumos a la Unidad (dirección, departamento, etc.) de Auditoría Interna para lo correspondiente.

Mapeo de procesos: Se refiere a la revisión de los procesos por medio de flujogramas en donde se busca identificar y evaluar los riesgos y el posible impacto de estos en el cumplimiento de los objetivos institucionales, para hacer uso de esta técnica es necesario que los procesos se encuentren en manuales o documentos aprobados.

Análisis del entorno: Son factores externos que pueden amenazar el cumplimiento de los objetivos institucionales, pudiendo ser, modificaciones o nuevas leyes, modificaciones presupuestarias, cambios ambientales, en fin, todo lo que rodea la institución y que representa un riesgo.

Lluvia de ideas: Es una actividad grupal en la que los participantes aportan diferentes puntos de vista con respecto a los posibles riesgos que pudieran afectar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Entrevistas: Es la realización de preguntas a responsables de las áreas en donde se presume existan riesgos que puedan afectar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Cuestionarios: Consiste en documentos con una serie de preguntas dirigidos a responsables de las áreas, con el fin de identificar los posibles riesgos que puedan afectar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Análisis comparativo: Es una comparación de actividades y entornos similares entre instituciones del sector público, con el fin de identificar riesgos que podrían afectar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Registros de riesgos materializados: Es una base de datos que se alimenta con los riesgos materializados de cada entidad, durante un período mínimo recomendable de tres años.

Derivado de la utilización de cualquiera de las técnicas anteriores se emite un documento en donde se describen los riesgos identificados el cual se denomina "Documento de Identificación de Riesgos -DIR-", este será el insumo para el trabajo del Auditor Interno para elaborar el Plan Anual de Auditoría.

Áreas:

a) A nivel de designación de auditoría.

Estas áreas se refieren al lugar dentro de la entidad a donde se designarán las auditorías con el objeto de evaluar los riesgos identificados, estas pueden ser:

- Unidad Ejecutora
- Dirección
- Departamento
- Unidad Administrativa

b) A nivel del trabajo de auditoría.

Estas áreas se refieren al objeto u objetos a evaluar del lugar de la entidad a donde fue designada la auditoría.

De acuerdo al tipo de documento analizado (Documentos básicos para realizar análisis de riesgos) los enfoques pueden estar orientados a la evaluación de:

- Proceso
- Línea estratégica
- Ingresos
- Egresos
- Información financiera
- Información presupuestaria (ingresos y egresos)

2.

PLAN ANUAL DE AUDITORÍA -PAA-

2.1 Plan Anual de Auditoría -PAA-⁵

Es el documento elaborado por el Auditor Interno, el cual contiene aspectos generales de la entidad y es resultado de la evaluación de riesgos, por tanto, es donde se plasma el alcance de la Auditoría Interna resumido en cantidad de auditorías a realizar para evaluar determinadas áreas de la entidad, a su vez incluye el recurso humano y el tiempo estimado para efectuarlas.

El contenido mínimo del Plan Anual de Auditoría es el siguiente:

- Carátula
- Índice
- Información general: Misión, Visión, Políticas institucionales.
- Fundamento legal: Ordenanza y su acuerdo de aprobación.
- Objetivos: General y específicos.
- Alcance.
- Metodología de selección.
- Metas.
- Estrategia para la ejecución de PAA.
- Recursos.
- Anexos. (Cronograma y cualquier documento que se considere necesario)

Para elaborar el -PAA- basado en riesgos, se deben efectuar las actividades siguientes:

2.2 Evaluación Anual de Control Interno Institucional

Previo a la elaboración del PAA el Auditor Interno debe evaluar el Control Interno de toda la entidad, basado en el resultado de auditorías anteriores, (realizadas por el Auditor Interno o equipos de auditoría, cuando corresponda), y de acuerdo al conocimiento que posea del entorno; la evaluación estará basada en riesgos.

La evaluación debe hacerse anual, con el objeto de que los resultados de esta sean analizados conjuntamente con el Documento de Identificación de Riesgos -DIR- en el análisis documental para determinación de riesgos del Auditor Interno.

⁵ NAIGUB 4 P.28

Para realizar la evaluación anual de control interno institucional, es necesario realizar lo siguiente:

- Identificar criterios
- Procedimiento analizado relacionado al criterio
- Identificación del riesgo
- Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo

El Auditor Interno al elaborar este papel de trabajo, debe analizar los criterios, porque de ellos se derivan las preguntas del cuestionario para evaluar la seguridad de control y el riesgo inherente, del resultado de esta evaluación se determinarán cuáles son los riesgos relevantes a nivel de entidad.

El Auditor Interno en la matriz para evaluación anual del control interno, debe redactar las preguntas que estarán contenidas en el cuestionario de control interno y deben ser enviadas a los responsables de las áreas para que las respondan; cuando se reciban con las respuestas correspondientes se debe proceder a la ponderación de la seguridad de control y a la valoración del riesgo inherente.

Para realizar la ponderación tanto de la seguridad de control como del riesgo inherente, se deben tener en cuenta los parámetros siguientes:

Seguridad del control

Se refiere a la confianza sobre el correcto funcionamiento, efectividad y cumplimiento de las medidas de control interno implementadas en la entidad.

Para efectuar la ponderación del nivel de seguridad del control, el Auditor Interno debe considerar lo siguiente:

Seguridad Alta = 1

Seguridad Moderada = 2

No hay seguridad de control = 3

Alto

La seguridad del control será alta, cuando:

- Mitiga los riesgos
- Es diseñado adecuadamente
- Está implementado
- Existen controles compensatorios, por lo tanto, el riesgo de control es bajo.

Moderado

La seguridad del control será moderada, cuando:

- Mitiga los riesgos
- 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. A pesar de existir un control diseñado e implementado, no cumple con el objetivo de control, por lo tanto, el riesgo de control es alto.

Riesgo Inherente:

Es el riesgo de que un evento suceda, inclusive después de haber implementado controles para afrontarlo.

Para efectuar la valoración de estos, el Auditor Interno debe considerar la probabilidad y la severidad, para lo cual debe observar lo siguiente:

Probabilidad: Es la necesidad de medir la posibilidad de que ocurra o no, un evento que amenace la consecución de los objetivos institucionales, se puede ponderar de la manera siguiente:

- 5 = Muy alta: Es casi seguro que ocurra
- 4 = Alta: Es probable que ocurra
- 3 = Media: Podría ocurrir a veces
- 2 = Baja: Puede ocurrir en algún momento
- 1 = Muy Baja: Casi improbable que ocurra

Severidad: Es la consecuencia o efecto causado por la materialización de un evento sobre los objetivos institucionales, se puede ponderar de la siguiente manera:

- 5 = Muy alto: De ocurrir representaría grandes errores, incumplimientos o pérdida para la entidad.
- 4 = Alto: De ocurrir, serían errores significativos, incumplimientos al control interno y disposiciones legales de forma continua.
- 3 = Medio: Errores significativos ocasionales, existen incumplimientos al control interno y disposiciones legales.
- 2 = Bajo: Errores operativos, existen incumplimientos al control interno, pero no constituyen infracciones a la Ley.
- 1 = Muy bajo: Errores operativos o incumplimientos al control interno que pueden ser corregidos inmediatamente.

La valoración del riesgo inherente es el promedio de las ponderaciones de la probabilidad y la severidad, como se describe a continuación:

VALORACIÓN DEL RIESGO INHERENTE	
GRAVE	5
ALTO	HASTA 4.50
MEDIO	HASTA 3.50
BAJO	HASTA 2.50
MUY BAJO	HASTA 1.50

Derivado de la valoración promedio del riesgo inherente de manera individual y por componente (COSO), el Auditor Interno decidirá con base a dicho resultado cuáles son los relevantes para incluirlos en el análisis documental para determinación de riesgos del Auditor Interno.

De la realización de este documento depende la evaluación de los riesgos identificados en la evaluación anual de control interno, por lo que, el Auditor Interno debe tener la diligencia y juicio profesional para elaborarlo. **Guía DAI 1 “Matriz para evaluación anual del control interno”** o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

2.3 Análisis documental para identificación de riesgos⁶

Para realizar el análisis es necesario elaborar un documento el cual debe describir las actuaciones de la máxima autoridad o la dependencia encargada del sistema de gestión de riesgos de la entidad y debe contener lo siguiente:

- Identificación del área de riesgo.
- Enfoque del área de riesgo
- Técnica utilizada para la identificación del riesgo
- Descripción del riesgo
- Documento analizado
- Tipo de Riesgo.

En el mismo documento debe quedar evidencia del resultado de ese análisis el cual se denomina “Documento de Identificación de Riesgos -DIR-” (el cual es elaborado por la máxima autoridad o la dependencia encargada del sistema de gestión de riesgos). El DIR servirá como insumo para que el Auditor Interno lo utilice para realizar la priorización de riesgos e incluir las auditorías relacionadas a los mismos en el PAA.

Si el Auditor Interno no está conforme con los riesgos identificados en el -DIR- y necesita determinar otros, puede consultar directamente el Plan Operativo Anual, resultados de informes de la Contraloría General de Cuentas, informes anteriores de auditoría interna, expectativas de las autoridades (documentadas), informes de consultoría efectuadas y otros documentos que considere pertinentes.

⁶ NAIGUB 4 P.28

El Auditor Interno debe elaborar el papel de trabajo para dejar constancia de esta actividad, para lo cual utilizará la **Guía DAI2 “Análisis documental para determinación de riesgos del Auditor Interno”** o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

2.4 Matriz de evaluación de riesgos⁷

Es el documento donde se describen los riesgos identificados y se realiza la evaluación de los mismos considerando la probabilidad y la severidad de estos en las actividades, procesos, operaciones e información de la entidad, para seguidamente realizar la priorización de las auditorías a realizar.

En este proceso el Auditor Interno describe lo siguiente:

- Área donde se identificó el riesgo
- Enfoque del riesgo
- Tipo de riesgo (control o inherente)
- Descripción del riesgo
- Efectúa un análisis de acuerdo a su experiencia y procede a ponderar la probabilidad y la severidad para establecer la priorización de las auditorías a planificar.
- Luego de la priorización, selecciona el tipo de auditoría que corresponde realizar.
- Definir la inclusión o no del riesgo ponderado al PAA.

Para efectuar la ponderación de los riesgos, el Auditor Interno debe considerar la probabilidad y la severidad de estos, para lo cual debe observar lo siguiente:

Probabilidad: Es la necesidad de medir la posibilidad de que ocurra o no, un evento que amenace la consecución de los objetivos institucionales, se puede ponderar de la manera siguiente:

- 5 = Muy alta: Es casi seguro que ocurra
- 4 = Alta: Es probable que ocurra
- 3 = Media: Podría ocurrir a veces
- 2 = Baja: Puede ocurrir en algún momento
- 1 = Muy Baja: Casi improbable que ocurra

⁷ NAIGUB 4 P. 37.

Severidad: Es la consecuencia o efecto causado por la materialización de un evento sobre los objetivos institucionales, se puede ponderar de la siguiente manera:

5 = Muy alto: De ocurrir representaría grandes errores, incumplimientos o pérdida para la entidad.

4 = Alto: De ocurrir, serían errores significativos, incumplimientos al control interno y disposiciones legales de forma continua.

3 = Medio: Errores significativos ocasionales, existen incumplimientos al control interno y disposiciones legales.

2 = Bajo: Errores operativos, existen incumplimientos al control interno, pero no constituyen infracciones a la Ley.

1 = Muy bajo: Errores operativos o incumplimientos al control interno que pueden ser corregidos inmediatamente.

Después de ponderar la probabilidad y la severidad de los riesgos, se determina la priorización de estos considerando, lo siguiente:

PRIORIZACIÓN	
GRAVE	Riesgo grave. Se debe evaluar para establecer las acciones preventivas y/o correctivas urgentes en lo que fuere posible.
CONSIDERAR EVALUAR	Riesgo importante. Se debe evaluar y establecer acciones preventivas obligatorias.
ANALIZAR SI SE EVALÚA	Riesgo apreciable. Efectuar análisis para establecer si es conveniente efectuar auditoría, para implementar las medidas preventivas para reducir el nivel de riesgo. Si no fuera posible, mantener el riesgo controlado.
MONITOREAR	Riesgo marginal. Se debe estar atento, aunque no requiere acciones preventivas.

Derivado del producto de la probabilidad y la severidad del riesgo identificado, el Auditor Interno priorizará con base a dicho resultado los que serán evaluados e incluidos en el PAA, para lo cual debe observar lo siguiente:

DESCRIPCIÓN			SEVERIDAD				
			MUY BAJO (1)	BAJO (2)	MEDIO (3)	ALTO (4)	MUY ALTO (5)
PROBABILIDAD	MUY ALTA	5	5	10	15	20	25
	ALTA	4	4	8	12	16	20
	MEDIA	3	3	6	9	12	15
	BAJA	2	2	4	6	8	10
	MUY BAJA	1	1	2	3	4	5

El Auditor Interno, de acuerdo al resultado de la priorización, establecerá el tipo y las auditorías que planificará, para realizar este proceso se debe utilizar la **Guía DAI 3 “Matriz de riesgos”** o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

2.5 Elaboración del Plan Anual de Auditoría

Luego de realizar la matriz de riesgos el Auditor Interno procede a elaborar el Plan Anual de Auditoría de acuerdo al contenido mínimo siguiente:

- Información general
- Fundamento legal
- Objetivos (general y específicos)
- Alcance
- Metodología de selección
- Metas
- Estrategias para la ejecución del PAA
- Recursos
- Anexos

2.5.1 Asignación de recursos⁸

Al realizar el Plan Anual de Auditoría el Auditor Interno debe asignar los recursos necesarios para que el plan pueda realizarse de manera satisfactoria, dentro de los cuales se pueden mencionar los siguientes:

- Recursos Humanos
- Recursos Financieros
- Recursos Físicos
- Recursos Tecnológicos.

2.5.2 Cronograma de auditorías

Es necesario que cuando el Auditor Interno realice el Plan Anual de Auditoría, también elabore el cronograma de los exámenes a efectuar, el cual contendrá la fecha inicial y la fecha final de cada trabajo, el personal asignado y días hombre, esto con el fin de distribuir al recurso humano para cumplir con lo planificado.

⁸ NAIGUB 4 P.29

2.6 Aprobación del PAA⁹

El Auditor Interno debe comunicar el PAA dentro del cual se incluyen requerimientos de recursos de la actividad de auditoría interna a la máxima autoridad de la entidad, para solicitar la aprobación, este proceso debe estar documentado.

2.7 Modificación/Ampliación del PAA

El Auditor Interno puede realizar modificaciones/ampliaciones al Plan Anual de Auditoría, para el efecto debe desarrollar las mismas actividades que fueron necesarias para la elaboración del plan inicial, las cuales se mencionan a continuación:

- Análisis documental para la identificación de riesgos. **Guía DAI 2.**
- Matriz de evaluación de riesgos **Guía DAI 3.**
- Elaboración de un nuevo documento que contendrá las modificaciones/ampliaciones al PAA.

2.8 Aprobación de Modificación/Ampliación del PAA

De la misma forma en que se realizó la aprobación del Plan Anual de Auditoría, el Auditor Interno debe comunicar los planes y requerimientos de recursos de la actividad de auditoría interna a la máxima autoridad de la entidad, para solicitar la aprobación de las modificaciones/ampliaciones, este proceso debe estar documentado.

2.9 Nombramiento de equipos de auditoría¹⁰

El Auditor Interno, después de haber elaborado el PAA y/o las modificaciones/ampliaciones y que la máxima autoridad las haya aprobado, realiza o delega la emisión de los nombramientos para los distintos equipos de auditoría que serán los encargados de efectuar los trabajos.

⁹ NAIGUB 4 P.30

¹⁰ NAIGUB 4 P.29

2.10 Declaración de independencia y objetividad¹¹

Es una manifestación realizada por el Auditor Interno y por cada integrante de los equipos nombrados para realizar auditoría, debiendo adjuntarse por cada nombramiento, quienes procederán a firmar de no existir conflicto de intereses, que pueden ser personales, comerciales, financieros, económicos o familiares comprobables con el área a auditar.

Cada uno de los auditores debe cumplir con la presentación por escrito de lo siguiente:

- Declaración Anual de independencia y objetividad (Auditor Interno).
- Declaración Específica de independencia y objetividad (cada miembro del equipo de auditoría designada.)

En el caso que algún integrante del equipo de auditoría manifieste que tiene conflicto de intereses, el Auditor Interno podrá entrevistar o requerir documentación que valide la información plasmada en las declaraciones de independencia y objetividad, y decidirá la aceptación o rechazo de la manifestación.

¹¹ NAIGUB 1 P.12

3.

EJECUCIÓN DE AUDITORÍA

Los equipos de auditoría o auditor nombrados para realizar el trabajo deben considerar preparar y realizar el trabajo, para comunicar sus resultados.

3.1 Planificación de la auditoría¹²

Es efectuada por el auditor o equipo de auditoría nombrado, consiste en el conocimiento de una o varias áreas del objeto a revisar, criterios, evaluación de riesgos y controles, elaboración de cuestionario y programas, estas actividades son necesarias para realizar el memorando de planificación del trabajo encomendado.

3.1.1 Conocimiento del área y criterios

El auditor o equipo como primer paso de la planificación de la auditoría, debe realizar una descripción de los criterios y de los aspectos específicos a observar de los mismos, relacionados a los riesgos preliminarmente identificados (por la máxima autoridad o la dependencia encargada del sistema de gestión de riesgos) en el nombramiento, además de lo anterior debe describir lo siguiente:

- Área donde se identificó el riesgo.
- Descripción del riesgo identificado.
- Clasificación del riesgo.
- Objetivo de la auditoría.
- Responsable del área del riesgo.
- Descripción y aspectos principales del(los) criterio(s) para evaluar el área (relacionados con el riesgo identificado). Los aspectos principales se refieren a lo que se va a evaluar directamente, por ejemplo, todo un manual, o parte de él, artículo o artículos de una ley o reglamento.

Para lo anterior debe observar la **Guía 1 “Conocimiento y comprensión del área”**, o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

3.1.2 Matriz de evaluación de riesgos y controles¹³

Es el documento donde se describen los riesgos identificados y el criterio relacionado, se realiza la evaluación de los mismos considerando la probabilidad y la severidad, se pondera la seguridad del control de acuerdo a los componentes del sistema de

¹² NAIGUB 5 P.45

¹³ NAIGUB 5 P.46

control interno; resultado de esta evaluación se obtiene el nivel de riesgo el cual servirá para dirigir las pruebas de auditoría.

Se debe tener en consideración que un área puede dividirse en varias partes (sub áreas) a las cuales también se le puede realizar una evaluación y designar a los miembros del equipo de auditoría responsables de esa actividad, si los hubiere.

El auditor o equipo de auditoría al elaborar este papel de trabajo, debe tener el cuidado de seleccionar los criterios adecuados porque de ellos se derivan las preguntas del cuestionario para evaluar la seguridad de control, riesgo inherente y los procedimientos a efectuar en la realización del trabajo.

El auditor o equipo de auditoría en la matriz para evaluación de riesgos y controles, debe redactar las preguntas que estarán contenidas en el cuestionario de control interno y deben ser enviadas a los responsables de las áreas auditadas para que las respondan; cuando se reciban con las respuestas correspondientes se debe proceder a la ponderación de la seguridad de control y a la valoración del riesgo inherente.

Después de haber realizado esta parte de la matriz el equipo de auditoría debe tener en cuenta los siguientes parámetros para la ponderación, tanto de la seguridad de control como del riesgo inherente.

Seguridad del control

Se refiere a la confianza sobre el correcto funcionamiento, efectividad y cumplimiento de las medidas de control interno implementadas en la entidad.

Para efectuar la ponderación del nivel de seguridad del control, el equipo de auditoría debe considerar lo siguiente:

Seguridad Alta = 1

Seguridad Moderada = 2

No hay seguridad de control = 3

Alto: La seguridad del control será alta, cuando:

- Mitiga los riesgos
- Es diseñado adecuadamente
- Está implementado
- Existen controles compensatorios, por lo tanto, el riesgo de control es bajo.

Moderado: La seguridad del control será moderada, cuando:

- Mitiga los riesgos
- 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. A pesar de existir un control diseñado e implementado, no cumple con el objetivo de control, por lo tanto, el riesgo de control es alto.

Riesgo Inherente:

Es el riesgo de que un evento suceda, inclusive después de haber implementado controles para afrontarlo.

Para efectuar la valoración de estos, el equipo de auditoría debe considerar la probabilidad y la severidad, para lo cual debe observar lo siguiente:

Probabilidad: Es la necesidad de medir la posibilidad de que ocurra o no, un evento que amenace la consecución de los objetivos institucionales, se puede ponderar de la manera siguiente:

- 5 = Muy alta: Es casi seguro que ocurra
- 4 = Alta: Es probable que ocurra
- 3 = Media: Podría ocurrir a veces
- 2 = Baja: Puede ocurrir en algún momento
- 1 = Muy Baja: Casi improbable que ocurra

Severidad: Es la consecuencia o efecto causado por la materialización de un evento sobre los objetivos institucionales, se puede ponderar de la siguiente manera:

5 = Muy alto: De ocurrir representaría grandes errores, incumplimientos o pérdida para la entidad.

4 = Alto: De ocurrir, serían errores significativos, incumplimientos al control interno y disposiciones legales de forma continua.

3 = Medio: Errores significativos ocasionales, existen incumplimientos al control interno y disposiciones legales.

2 = Bajo: Errores operativos, existen incumplimientos al control interno, pero no constituyen infracciones a la Ley.

1 = Muy bajo: Errores operativos o incumplimientos al control interno que pueden ser corregidos inmediatamente.

La valoración del riesgo inherente es el promedio de las ponderaciones de la probabilidad y de la severidad, como se describe a continuación:

VALORACIÓN DEL RIESGO INHERENTE	
GRAVE	5
ALTO	HASTA 4.50
MEDIO	HASTA 3.50
BAJO	HASTA 2.50
MUY BAJO	HASTA 1.50

Derivado de la valoración promedio del riesgo inherente de manera individual y por componente (COSO), el auditor o equipo de auditoría decidirá con base a dicho resultado a cuáles de estos se le aplicarán procedimientos (describiéndolos en los programas de auditoría) para evaluarlos, de conformidad a la tabla anterior.

De la realización correcta de este documento depende la objetividad de los resultados a obtener, por lo que, todo el equipo de auditoría debe tener la diligencia y juicio profesional para elaborarlo. **Guía 2“Matriz para evaluación de riesgos y controles”**, o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

3.1.3 Programas de auditoría¹⁴

Es el documento elaborado en una auditoría, el cual contiene las técnicas y los procedimientos con los cuales se evaluará el objeto.

El contenido mínimo de los programas de auditoría es el siguiente: Entidad, período auditado, objetivo de la auditoría, área a evaluar, definición del área a evaluar, objetivos de la revisión, identificación del método de la selección de la muestra, procedimientos a realizar, referencia al papel de trabajo, técnicas utilizadas para la obtención de evidencia, identificación de la persona que elaboró el programa, quien realizó las pruebas, quien revisó y las fechas respectivas.

El equipo debe determinar la técnica apropiada para efectuar los procedimientos con los que evaluará el objeto de la auditoría (áreas, cuentas, procesos, líneas estratégicas etc.), considerando en todo momento que estos deben responder a los riesgos identificados.

Las técnicas de auditoría que el equipo puede aplicar, para efectuar los procedimientos son los siguientes:

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

Observación

Consiste en presenciar cómo el encargado del proceso realiza los procedimientos. 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 puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.

¹⁴ NAIGUB 5 P.55

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 del área auditada. 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 del área auditada.

Confirmación Externa

Es la evidencia de auditoría obtenida por el equipo o auditor, mediante la respuesta directa, por escrito de un tercero. De este modo se obtiene información de retorno, directamente de los beneficiarios o de terceros.

Repetición

Consiste en volver a realizar, de modo independiente, los mismos procedimientos ya realizados por el área 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. 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. Los procedimientos analíticos nunca pueden ser la única técnica empleada.

3.1.4 Memorando de planificación

La planificación de una auditoría implica que el auditor o equipo deban tener un conocimiento adecuado de la entidad y de los riesgos preliminares que dieron origen al nombramiento, que le permita evaluar el nivel de riesgo dentro del área a evaluar, así como determinar las técnicas apropiadas para aplicar los procedimientos, estos procesos previos son necesarios para realizar el memorando de planificación.

El contenido mínimo del memorando de planificación es el siguiente:

- Carátula
- Índice
- Información general: Misión, Visión.
- Fundamento legal: Nombramiento, ordenanza y su acuerdo de aprobación.
- Objetivos: general y específicos.
- Alcance.
- Limitaciones al alcance (si las hubiere)
- Estrategias
- Recursos
- Equipo de auditoría
- Anexos. (Cronograma y cualquier documento que se considere necesario)

Aprobación del memorando de planificación

El supervisor del equipo de auditoría debe revisar el memorando de planificación, si establece que no contiene errores o deficiencias, otorgará el visto bueno, de lo contrario le hará saber al coordinador que el documento necesita correcciones o mejoras, para que las realice.

¹⁵ NAIGUB 5 P.45

Cuando el memorando de planificación contenga el visto bueno del supervisor, debe trasladarlo al Auditor Interno para la aprobación respectiva.

El Auditor Interno, revisará el memorando de planificación enviado por el supervisor del equipo de auditoría, si establece que no contiene errores o deficiencias lo aprobará, de lo contrario le hará saber al coordinador que el documento necesita correcciones o mejoras, para que las efectúe.

El procedimiento anterior es aplicable en las entidades en donde existen equipos de auditoría, de lo contrario será omitido para los casos en donde solo se cuente con una persona encargada de la auditoría interna, por ejemplo, en las Municipalidades.

Diseño de papeles de trabajo¹⁶

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

Cuando se diseñen los papeles de trabajo (cédulas) deben estar directamente relacionadas con los programas de auditoría.

En la elaboración de los papeles de trabajo el equipo debe observar lo siguiente:

Características

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

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

¹⁶ NAIGUB 6 P.57

Contenido

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

- Encabezado: incluirá el ejercicio fiscal, la identificación de la auditoría, el área, la referencia, el objetivo del papel de trabajo, la identificación de las personas que lo han elaborado y supervisado y las fechas de realización.
- Fuente: documentos que sirven de base y en su caso, procedimiento de obtención.
- Objetivos y pruebas: referencia cruzada a las pruebas del programa de auditoría llevadas a cabo para la consecución de los objetivos perseguidos.
- Alcance del trabajo: indica el tamaño de las muestras y la forma de obtención.
- Referencias: además de que cada papel de trabajo tenga su propia referencia, debe incluir las referencias cruzadas a los papeles de trabajo relacionados con esa prueba, así como a la documentación que le sirva de soporte, con el objeto de facilitar su revisión.
- Resultados del trabajo: verificaciones efectuadas, problemas planteados, deficiencias e incidencias encontradas.
- Conclusiones: valoración de los resultados del trabajo en relación con los objetivos descritos en el programa de auditoría.
- Marcas de Auditoría: Símbolos que el equipo utiliza para dejar constancia de las pruebas y técnicas que se realizaron.

Sistema de referencias

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

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

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

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

objetivos siguientes:

- Facilitar una organización lógica de los mismos, debiendo ser flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditorías.
- 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.

Organización

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

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

El diseño de los papeles de trabajo puede variar de acuerdo a las necesidades del equipo de auditoría, sin embargo, los mismos deben de tener los requerimientos mínimos siguientes:

- Identificación de la Entidad y/o área auditada
- Período de la auditoría
- Referencia del papel de trabajo
- Iniciales del profesional que realiza, quien revisa, como la fecha de cada una de las actividades.
- Identificación del papel de trabajo (centralizadora, sumaria, analítica, etc.)
- Fuente de donde se extrajo la información objeto de evaluación
- Aspectos a evaluar
- Marcas de auditoría.
- Objetivos
- Conclusiones
- Firmas y sellos de las personas responsables del trabajo y del revisor

3.2 Realización del trabajo¹⁷

El auditor o equipo de auditoría debe identificar, analizar, evaluar y documentar suficiente información de tal manera que cumplan con el trabajo encomendado y para el que fue designado de acuerdo al nombramiento emitido para el efecto.

Durante todo el proceso de realización del trabajo, el auditor o equipo de auditoría obtendrá evidencia suficiente y apropiada que fundamente o refute el riesgo identificado.

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

- La evidencia que procede del área auditada tiene fiabilidad, cuando más satisfactorio sea el control interno.
- La evidencia obtenida de terceros independientes del área auditada es más fiable que la conseguida dentro de la misma.
- La evidencia obtenida directamente por el equipo de auditoría, mediante la realización de inspecciones físicas, cálculos o cualquier otro procedimiento, es más fiable que la conseguida de terceros.
- La evidencia documental es más fiable que la obtenida de manifestaciones orales. La evidencia de auditoría obtenida debe documentarse adecuadamente, debido a que aporta pruebas para fundamentar los resultados.

3.2.1 Muestreo

El muestreo de auditoría implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos del área a evaluar, de modo tal que todos tengan la oportunidad de ser seleccionados. Esto le permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría acerca de algunas características de los elementos seleccionados para formar, o ayudar a elaborar, una conclusión acerca de la población de la que se extrajo la muestra. La determinación del tamaño de la muestra se puede hacer mediante el uso de métodos estadísticos y no estadísticos.

¹⁷ NAIGUB 6 P.57

El muestreo, también sirve para determinar el alcance de las pruebas, reconociendo que mientras más confianza se necesite, se requiere mayor obtención de evidencia de auditoría.

Depende del juicio del equipo de auditoría, del nivel de confianza y del alcance deseado la extensión o no de la muestra.

Método de selección de la muestra

El equipo de auditoría para elegir los elementos a evaluar, puede utilizar los métodos de selección aleatorio o cualitativo.

- Método de selección aleatorio

Es el método en donde todos los elementos tienen la misma oportunidad de ser elegidos.

- Método de selección cualitativo

Es un método mediante el cual el auditor utiliza el juicio profesional para elegir los elementos a evaluar. Al ejercer su juicio profesional, los auditores usan sus conocimientos, habilidades y experiencia para realizar de modo diligente, de buena fe y con honestidad.

Independientemente del método utilizado el equipo de auditoría debe documentar esta actividad.

3.2.2 Papeles de trabajo

Son las cédulas y documentos que contiene datos e información obtenida por el equipo de auditoría de acuerdo a la revisión efectuada y en los cuales se describen las pruebas realizadas, procedimientos aplicados y los resultados con los que respaldan sus conclusiones.

El coordinador, basado en el memorando de planificación debe dirigir el trabajo a las áreas que se consideraron riesgosas, por tanto, es labor de este último designar a los miembros del equipo para que las revisen, a la vez, debe indicar cuáles son los papeles de trabajo que cada uno de ellos utilizará en el desempeño de sus actividades.

3.2.3 Determinación de deficiencias ¹⁸

Basado en la evaluación de la evidencia el equipo de auditoría procederá a la elaboración de las deficiencias, considerando su juicio profesional y el impacto de las mismas respecto a los objetivos institucionales.

Las deficiencias deben elaborarse considerando los siguientes aspectos:

- Que tengan la importancia para darse a conocer en el informe.
- Que se haya obtenido la evidencia suficiente, competente y pertinente, que sustente lo que se necesita informar.
- La posibilidad de que sean corregidas y se produzcan beneficios futuros.
- Que técnicamente sea factible la implementación de las recomendaciones que se formulen.

Las deficiencias deben describirse de manera que se haga referencia al criterio evaluado y al hecho detectado sin separarlos, tomando en cuenta para el criterio lo siguiente:

- ¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, políticas, manuales, normas etc.)
- ¿Cuál es el ámbito de aplicación? (un departamento, un proceso, un sistema etc.)
- ¿Qué vigencia tiene? (aplicación del criterio vigente de acuerdo al momento en que se originó la deficiencia).

Y para la descripción del hecho lo siguiente:

- ¿Qué fue lo que sucedió?
- ¿Dónde sucedió?
- ¿Cuándo sucedió?
- ¿Cuánto? (cantidad o valor que ha causado un efecto, cuando aplique)
- ¿Quién es el responsable y cargo dentro de la entidad?

Es importante que el auditor o equipo de auditoría identifique correctamente a los responsables de las deficiencias detectadas.

Aprobación de deficiencias

El auditor o coordinador del equipo de auditoría debe revisar las deficiencias elaboradas por los auditores.

¹⁸ NAIGUB 6 P.57

Si a criterio del coordinador la(s) deficiencia(s) no contiene errores o debilidades, otorgará el visto bueno, de lo contrario le hará saber al(los) auditor(es) las correcciones o mejoras, para que las efectúe.

Cuando la(s) deficiencia(s) contenga(n) el visto bueno del coordinador, será trasladada al supervisor para el visto bueno definitivo.

El supervisor del equipo de auditoría debe revisar las deficiencias elaboradas y/o enviadas por el coordinador.

Si a criterio del supervisor la(s) deficiencia(s) no contiene(n) errores o debilidades, otorgará el visto bueno, de lo contrario le hará saber al coordinador y/o al (los) auditor(es) las correcciones o mejoras, para que las efectúe.

Cuando la(s) deficiencia(s) contenga(n) el visto bueno del supervisor, ya podrán darse a conocer a los responsables de las áreas evaluadas.

Notificación de deficiencias

La comunicación de todas las deficiencias detectadas durante la realización de la auditoría, deben darse a conocer a los encargados del área evaluada, sin importar la acción que pudieren provocar en el caso de ser confirmadas; con el objeto de que, en el plazo fijado por el equipo, considerando el cronograma de ejecución del trabajo, los responsables presenten los comentarios de la forma en que se les requiera, así como la respectiva documentación de soporte, para su oportuno análisis, evaluación e inclusión en el informe.

La notificación de las posibles deficiencias 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 Auditor Interno; para dejar constancia de lo actuado, se deberá adjuntar a los papeles de trabajo, oficio y cédula de notificación de deficiencias firmado por el responsable notificado.

3.2.4 Resultados

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

Comentario de auditoría

El equipo de auditoría debe dar respuesta a cada una de las afirmaciones o contradicciones que presentan los responsables y rendirá una explicación razonable e integral, lo que debe dejar apropiadamente evidenciado, estableciendo los motivos por los cuales se desvanece o confirma total o parcialmente la deficiencia.

Recomendaciones¹⁹

Al concluir con los comentarios de auditoría, el equipo realizará las recomendaciones necesarias a las deficiencias confirmadas, sin tener un alto grado de detalle, que contribuyan a promover o mejorar el sistema de control interno y la administración de riesgos. Sin embargo, no debe presentar recomendaciones tan detalladas que coloquen en riesgo su objetividad.

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

- Evaluar el costo frente al beneficio.
- Tomar en cuenta los comentarios vertidos por los responsables del área examinada.
- Orientar las acciones hacia la eliminación de las causas del problema.
- Procurar fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia y seguridad.

Aprobación de resultados

El coordinador del equipo de auditoría debe revisar los resultados (deficiencias confirmadas) descritos por los auditores.

Si a criterio del coordinador el(los) resultado(s) no contiene(n) errores o debilidades, otorgará el visto bueno, de lo contrario le hará saber al(los) auditor(es) las correcciones o mejoras, para que las efectúe(n).

Cuando el (los) resultado(s) contengan el visto bueno del coordinador, será trasladado al supervisor para el visto bueno definitivo.

¹⁹ NAIGUB 7 P.61

El supervisor del equipo de auditoría debe revisar los resultados elaborados y/o enviados por el coordinador.

Si a criterio del supervisor el(los) resultado(s) no contiene(n) errores o debilidades, otorgará el visto bueno, de lo contrario le hará saber al coordinador y/o al(los) auditor(es) las correcciones o mejoras, para que las efectúe(n).

Cuando los resultados contengan el visto bueno del supervisor ya se pueden incluir en el informe correspondiente.

3.2.5 Acciones

Estas serán consecuencia de las deficiencias detectadas y confirmadas por parte del equipo de auditoría, cuando se detecten pérdida, menoscabo a los intereses del estado y/o posible comisión de delitos.

Dependiendo de la deficiencia determinada por el equipo de auditoría, las acciones son las siguientes:

- Reposición y/o reintegro
- Denuncia Penal

Reposición y/o reintegro

Es la acción derivada de una deficiencia que ocasionó pérdida o menoscabo al patrimonio de la institución y por ende del Estado, con el objetivo de que el(los) responsable(s) de la deficiencia determinada reponga(n) el bien o realice(n) un reintegro para resarcir el daño.

Para realizar esta acción se debe plantear un proceso administrativo de cobro o reposición en contra de los responsables identificados.

Denuncia penal

Es la acción derivada de deficiencias detectadas, que presentan los equipos de auditoría en cumplimiento de su función al evidenciar que en las áreas evaluadas existe la posible comisión de delitos por parte de los responsables de éstas.

Los equipos de auditoría 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, deben actuar con la debida diligencia profesional y prudencia para sustentar la acción promovida en futuras investigaciones realizadas por los órganos competentes.

Para realizar esta acción se debe seguir el procedimiento administrativo existente para el efecto en cada entidad.

3.2.6 Conclusiones²⁰

Los informes finales de los trabajos específicos de auditoría deben proporcionar la conclusión del Auditor Interno y debe estar respaldada con la información y/o documentación necesaria.

Las conclusiones están relacionadas de acuerdo al tipo de auditoría y deben considerar las expectativas de la máxima autoridad. La formulación de estas requiere de la consideración de los resultados del trabajo y su importancia.

3.3 Comunicación de resultados²¹

La comunicación final de los resultados del trabajo de la auditoría interna debe ser comprensible, concisa, completa, objetiva e imparcial, permitiendo al lector comprender el trabajo realizado, los motivos y la forma en que se efectuó, generando recomendaciones prácticas para corregir las deficiencias detectadas para mejorar el sistema de control interno y la gestión de riesgos de la entidad.

3.3.1 Informe de auditoría

Es el documento que se presenta como resultado final del trabajo profesional de auditoría interna, en él se dan a conocer las deficiencias determinadas en las áreas evaluadas, así como los responsables de las mismas, acciones y recomendaciones respectivas.

Se debe presentar un informe de auditoría por nombramiento emitido, el contenido mínimo es el siguiente:

- Carátula
- Carta de presentación de informe dirigida a la máxima autoridad
- Índice
- Información general
- Fundamento Legal
- Identificación de las normas de auditoría interna observadas
- Objetivos (general y específicos)
- Alcance
- Limitaciones al alcance (si las hubiere)
- Estrategias
- Resultados de la auditoría

²⁰ NAIGUB 7 P.61

²¹ NAIGUB 7 P.61

- Deficiencias
- Conclusión específica
- Equipo de auditoría
- Anexo(s)

El informe de auditoría debe ser elaborado en el sistema aprobado para el efecto, por el coordinador del equipo de auditoría, con el apoyo del auditor(es) nombrado(s).

Aprobación del informe

El supervisor del equipo de auditoría debe revisar el informe de auditoría, si no contiene errores o deficiencias, otorgará el visto bueno, de lo contrario le hará saber al coordinador las correcciones o mejoras, para que las efectúe.

Cuando el documento contenga el visto bueno del supervisor, será trasladado al Auditor Interno para su aprobación.

El Auditor Interno, revisará el informe enviado por el supervisor del equipo de auditoría.

Si a criterio del Auditor Interno el documento no contiene errores o deficiencias, lo aprobará, de lo contrario le hará saber al coordinador las correcciones o mejoras, para que las efectúe.

Notificación del informe²²

El Auditor Interno debe dar a conocer el informe de auditoría a:

- Máxima autoridad,
- Autoridades y/o responsables del área evaluada y/o
- Terceros interesados

El Auditor Interno, cuando notifique el informe a la máxima autoridad debe adjuntar la **Guía3 “Consenso de recomendaciones”**, con el objeto de que se pronuncie con respecto a las mismas, indicando si está de acuerdo o no y evaluar su viabilidad, fecha límite en que debe implementarse y nombrar a la(s) persona(s) responsable(s) de efectuar las mejoras.

Las cédulas de consenso de recomendaciones (con base a la guía 3) una vez recibidas con las observaciones que haya efectuado la máxima autoridad, deberán adjuntarse a la copia del informe que debe estar en los papeles de trabajo.

²² NAIGUB 7 P.68

En caso de no obtener la respuesta de la cédula de consenso de recomendaciones, por parte de la máxima autoridad en el tiempo estipulado, se mantendrá la contenida en el informe respectivo.

3.3.2 Informe global²³

Es el documento que se presenta como resultado final de todo el trabajo realizado por la auditoría interna, en él se dan a conocer las deficiencias de todas las auditorías realizadas en todas las áreas determinadas con riesgo, así como los responsables de las mismas.

El contenido mínimo del informe global es el siguiente:

- Carátula
- Carta de presentación de informe dirigida a la máxima autoridad
- Índice
- Información general
- Fundamento legal
- Identificación de las normas de auditoría interna observadas
- Objetivos (general, específicos)
- Alcance
- Limitaciones al alcance (si las hubiere)
- Estrategias
- Resultados de las auditorías
- Deficiencias
- Resultados de evaluaciones (del cumplimiento de normas, código de ética y manual de auditoría interna)
- Conclusión global
- Firma
- Anexo

El informe global de auditoría debe ser elaborado por el Auditor Interno, consolidando toda la información de todas las auditorías realizadas en un período (relacionado con el PAA).

Notificación del informe²⁴

El Auditor Interno debe dar a conocer el informe global a la máxima autoridad, esta actividad debe ser documentada, mediante un oficio y cédula de notificación, cuando corresponda debe ser generado por el sistema aprobado para el efecto.

²³ NAIGUB 7 P.71

²⁴ NAIGUB 7 P.71

4.

SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES

El Auditor Interno, debe establecer un proceso de seguimiento para vigilar y asegurar que las acciones de la dirección hayan sido implementadas eficazmente.²⁵

El proceso de seguimiento controlará en forma continua la evolución de los controles internos, después de haber implementado las recomendaciones.

El seguimiento estará orientado a evaluar la implementación de las recomendaciones de los informes de auditoría. Para darle seguimiento a los resultados de las distintas auditorías es necesario conocer:

- Deficiencias determinadas
- Recomendaciones emitidas
- Acciones interpuestas (reposiciones/reintegros; denuncia penal)
- Plazos para el cumplimiento de las recomendaciones y/o acciones

Con el objeto de verificar su cumplimiento o el posible impacto de su incumplimiento. Los estados de las recomendaciones y las reposiciones/reintegros pueden ser:

- Cumplida: Cuando la recomendación ha sido atendida o implementada en el tiempo establecido.
- No cumplida: Cuando al finalizar el plazo establecido como fecha máxima para la implementación de la recomendación, no se ha realizado ninguna gestión.
- En proceso: Cuando se han iniciado las gestiones para la implementación de la recomendación dentro del tiempo establecido.
- Pendiente: Cuando dentro del plazo establecido como fecha máxima para la implementación de la recomendación, aún no se ha realizado ninguna gestión.

Los estados de la Denuncia penal, pueden ser:

- Confirmada: Cuando la denuncia ha tenido un fallo a favor de la entidad.
- Desestimada: Cuando dentro del proceso el órgano encargado de la investigación o el juzgado han declarado que la denuncia no procede.
- En proceso: Cuando la denuncia se encuentra en proceso de investigación por el órgano respectivo o en el análisis del juzgado asignado.

Todo lo anterior realizado por el Auditor Interno y/o por medio de los reportes del sistema autorizado para el efecto.

²⁵ NAIGUB 8 P.72

5.

CONSIDERACIONES ESPECIALES

Errores y omisiones²⁶

Si una comunicación final (específica y/o global) contiene un error u omisión significativos, el Auditor Interno debe comunicar la información corregida a todas las partes que recibieron la comunicación original, para tal efecto se realizará un documento con el visto bueno de la máxima autoridad de la entidad.

Consejos o Consultorías

Cada entidad al momento de efectuar consejos o consultorías determinará los documentos que considere pertinentes para efectuarlas.

En caso que las entidades públicas no cuenten con un equipo de auditoría interna, el único auditor (Auditor Interno) será el encargado de realizar las actividades descritas en el presente manual.

²⁶ NAIGUB 7 P.66

Bibliografía

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

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

Acuerdo Gubernativo No. 96-2019. (14 de junio de 2019). Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Guatemala: Estado de Guatemala.

Normas de Auditoría Interna Gubernamental -NAIGUB-. Guatemala, Contraloría General de Cuentas.

Guatemala merece vivir ¡Sin Corrupción!

✓ **No aceptes presiones, ni intimidaciones** de personas que faltan a la Ética en el ejercicio de su cargo.

✓ Ciudadano, **tú puedes denunciar a quien te pida dádivas, comisiones o sobornos.**

Puedes hacer tu denuncia a través de:

Aplicación Móvil



Línea Directa



Buzón de Denuncias

en todos los edificios de nuestra Institución a nivel nacional.



¡NO FORMES PARTE DE LA CORRUPCIÓN!

Tehnale, na warak, Uraihli

Toholb'ahilal, Yipuhilal b'oj Sajsajjal

Mololiil, Sak'ak'iil ja Ch'ajch'ojiil



**INTEGRIDAD,
EFICIENCIA Y
TRANSPARENCIA**

Hanichugu, lisüini luma arumani

Jikil k'ojlemal, jwi, saqil samaj



MANUAL DE AUDITORÍA INTERNA GUBERNAMENTAL

Dr. Edwin Humberto Salazar Jerez

Contralor General de Cuentas

MSc. Mario Francisco Xocoy Buch

Subcontralor de Probidad

Dr. José Alberto Ramírez Crespín

Subcontralor de Calidad de Gasto Público

MSc. Bernardino Rosales Méndez

Subcontralor Administrativo

Dr. Celvin Manolo Galindo López

Inspector General

Lic. Oscar Mauricio López Ixcolín

Secretario General

SEDE CENTRAL

7a. Avenida 7-32 zona 13, Guatemala C.A.

ZONA 1

5a. Avenida 9-95

ZONA 2

Avenida Simeón Cañas 5-38

PBX:

(502) 2417-8700

21 DELEGACIONES DEPARTAMENTALES