

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

AUDITORÍA SOBRE LA EJECUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL
PRESUPUESTO EN EL SECTOR PÚBLICO

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

ROSSANA ALVAREZ MURALLES

PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE 1996

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS,
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Lic.	Donato Santiago Monzón Villatoro	Decano
Licda.	Dora Elizabeth Lemús Quevedo	Secretaria
Lic.	Jorge Eduardo Soto	Vocal I
Lic.	Josué Efraín Aguilar Torres	Vocal II
Lic.	Victor Hugo Recinos Salas	Vocal III
P.C.	Canton Lee Villeda	Vocal IV
P.C.	Jorge Alfredo Orozco Flores	Vocal V

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO**

Lic.	Jaime Humberto Chicas Hernández	Presidente
Lic.	César Roberto López Velázquez	Secretario
Lic.	Mibzar Amos Castañon Orozco	Examinador
Lic.	Gerardo Markus Ordóñez	Examinador
Lic.	Julio Nery Alvarado Mérida	Examinador

Guatemala, 17 de septiembre de 1996

Licenciado

Donato S. Monzón Villatoro
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos
Ciudad Universitaria, zona 12

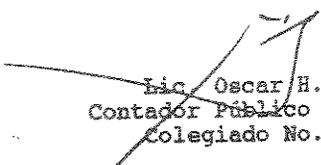
Lic. Monzón Villatoro:

Informo a su Decanatura que fui designado para asesorar el trabajo de tesis de la señora Rossana Alvarez Muralles, titulado "Auditoría sobre la Ejecución y Liquidación del Presupuesto en el Sector Público".

Por el contenido del trabajo desarrollado por la señora Alvarez Muralles, se denota que tiene bastante conocimiento y experiencia sobre el tema; y a lo largo de mi trabajo como asesor pude percibir su deseo por contribuir con el máximo organismo de control gubernamental, para que mejore el examen de auditoría que por ley tiene que cumplir.

Por lo anterior, y considerando que el trabajo que ahora se presenta responde al plan de trabajo aprobado por la Facultad en su oportunidad; recomiendo sea presentado para su discusión en el examen público previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,


Lic. Oscar H. López
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 1484



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
"S-8"
Guatemala, zona 12
Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, SIETE DE NOVIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA
Y SEIS.

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Oscar Humberto López Álvarez, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "AUDITORIA SOBRE LA EJECUCION Y LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EN EL SECTOR PUBLICO", que para su graduación profesional presentó la estudiante ROSSANA ALVAREZ MURALLES, autorizándose su impresión.-----

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIA

LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



ACTO QUE DEDICO

A Dios: Por su infinita bondad y misericordia.

A mis padres: Juan Alvarez Montenegro
Gregoria de Jesús M. de Alvarez
Piedra Angular sobre la que he forjado mi vida.

A mis Hermanos: Margoth, Juan José, Miriam, Hugo,
Lily, Haroldo, Vivi y Mariela.
Por todos los momentos lindos que hemos compartido.

A mi esposo: Alfredo Martin del Cid Albizures
Con amor; por las metas que hemos alcanzado y las que tenemos por realizar.

A mi Hija: Maria Rossana del Cid Alvarez
Si he luchado es por tí, tu eres una de las razones más importantes de mi vida.

A los Licenciados: Jorge Oliva y Maira López. Con cariño.

A la Contraloría General de Cuentas de la República de Guatemala. Especialmente a los compañeros de la Unidad de Supervisión.

A la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

INDICE

AUDITORÍA SOBRE LA EJECUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO EN EL SECTOR PUBLICO

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

ENTIDADES GUBERNAMENTALES

	PÁGINA
1.1 Antecedentes	1
1.2 Sector Público	2
1.3 Importancia de las entidades estatales	4
1.4 Obligaciones mínimas de las entidades descentralizadas y autónomas	5

CAPITULO II

SISTEMA INTEGRADO DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

2.1 Aspectos generales	7
2.2 Definición del sistema de contabilidad gubernamental	8
2.3 Importancia y objetivos	9
2.4 Fundamentos para la aplicación del sistema	11
2.5 Módulos o áreas del sistema contable integrado	12
2.6 Los principios de contabilidad y su aplicación en el sector público	17
2.7 Las políticas contables gubernamentales	21
2.8 Normas técnicas de contabilidad gubernamental	22
2.9 Manuales de contabilidad gubernamental	23
2.10 El ciclo contable del sistema de contabilidad gubernamental	24
2.11 La consolidación de la información financiera	25

CAPITULO III
SISTEMA DE PRESUPUESTO PUBLICO

3.1	Definición	27
3.2	Ventajas del sistema presupuestario	28
3.3	Desventajas del sistema presupuestario	29
3.4	Principios presupuestales	30
3.5	El proceso presupuestario	33
3.6	El ciclo presupuestario	35
3.7	Tipos de presupuesto que utiliza el Estado para la consecución de sus fines	38
3.8	Importancia de la codificación contable, tomando como base el manual de planificación y programación presupuestaria del sector público	46
3.9	Disposiciones legales relativas al sistema presupuestario de Guatemala	50

CAPITULO IV
MANUAL PARA LA PRACTICA DE AUDITORÍA
SOBRE LA EJECUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
EN EL SECTOR PUBLICO

4.1	Normas de auditoría	53
4.1.1	Normas generales	54
4.1.2	Normas para el trabajo de campo	55
4.1.3	Normas para la presentación de informes	86
4.2	Contenido del informe final de auditoría	100
4.2.1	Importancia del contenido	100
4.2.2	Reglas generales de elaboración del informe	101
4.2.3	Estructura del informe	101
4.2.4	Ejemplos	107
4.3	Trabajo de campo	113
4.3.1	Objetivos de la auditoría	113
4.3.2	Programa de auditoría	116
4.3.3	Cuestionario de control interno	120
4.3.4	Marcas de auditoría	127
4.3.5	Terminología usada en la auditoría a la liquidación del presupuesto	129
4.3.6	Referencias técnicas	133
	Conclusiones	134
	Recomendaciones	136
	Bibliografía	138

INTRODUCCION

La Auditoría a la Liquidación del Presupuesto en el Sector Público, es un tema que se ha considerado útil desarrollar para proporcionar una guía de trabajo a los auditores que son requeridos por Contraloría General de Cuentas para efectuar este tipo de auditorías, así también contribuir con el profesional de las ciencias económicas, suministrándole información sobre la forma en que se efectúan las auditorías gubernamentales. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece la autoridad de la Contraloría General de Cuentas de rendir informe y dictamen de la liquidación del presupuesto anual del Estado, lo que le convierte en la auditoría más relevante practicada por esta institución, misma que tiene como finalidad informar al Honorable Congreso de la República sobre la gestión de los funcionarios del Estado, y la forma como fueron utilizados los recursos públicos.

En el desarrollo del tema se consideraron los capítulos siguientes:

Capítulo primero:

Define qué es el sector público y cómo se divide, así como la importancia y obligaciones mínimas de las entidades gubernamentales.

Capítulo segundo:

Proporciona al lector conocimientos básicos del sistema integrado de contabilidad gubernamental, los fundamentos para la aplicación del sistema, los módulos que lo integran, principios básicos, políticas y normas de contabilidad gubernamental, y la forma como se consolida la información que se genera.

Capitulo tercero:

De una forma breve se describe qué es el sistema de presupuesto público, sus ventajas , desventajas, principios que lo rigen, el proceso presupuestario, la forma como se integra el presupuesto de ingresos y egresos, y el marco legal aplicable.

Capitulo cuarto:

Está conformado por un manual para la práctica de la auditoría sobre la ejecución y liquidación del presupuesto en el sector público y tiene como finalidad facilitar la comprensión y estandarizar las técnicas y procedimientos a utilizarse en las auditorías de presupuesto, unificar criterios y servir de guía y material de consulta. En este capitulo se proporciona información sobre las normas de auditoría gubernamental, modelos estándar de programas de auditoría, cuestionarios de control interno, marcas de auditoría, terminología y referencias técnicas.

Este trabajo se ha llevado a cabo mediante investigación documental, a la experiencia obtenida en el desarrollo de auditorías de presupuesto que practica la Contraloría General de Cuentas de Guatemala y a información obtenida en visitas efectuadas a las Contralorías de Cuentas de Chicago, Costa Rica y Panamá.

CAPITULO I ENTIDADES GUBERNAMENTALES

.1 ANTECEDENTES.

La empresa pública es producto de un cambio de actitud e las corrientes de la administración pública, en cuanto a sustituir la administración centralizada del Estado por una administración indirecta o descentralizada, mediante la reacción de nuevos organismos e instituciones autónomas estinadas a ejercer atribuciones dadas a la administración pública a lo largo del proceso de desarrollo de un país y ue en su mayoría se consideraban tradicionales de la administración central del Estado.

Esa solución encontrada por la administración pública moderna, involucra al Estado a actuar en actividades específicamente empresariales, a través de las entidades de administración indirecta (empresas públicas); la actuación del Estado como empresario le origina una representación dicional a la concepción original de la administración pública, ya que se requiere de una técnica integrada donde articipe también la administración de empresas, como técnica gerencial, a efecto de medir con mayor precisión las actividades de las empresas públicas y mejorar la eficiencia e efectividad de su desempeño para no caer en los vicios radicionales de la burocracia pública que obstaculiza el ogo de los objetivos estatales.

El peso y las múltiples influencias del sector de mpresas públicas ponen a la vista la necesidad de definir na política sobre su operación y funciones, actualmente, sa necesidad no parece atenderse adecuadamente, la omisión nsuficiencia de políticas y lineamentos podría atribuirse varios factores; entre ellos:

- a) La heterogeneidad de las actividades emprendidas,
- b) La incorporación de unidades empresariales, causada por exigencias en distintas etapas del desarrollo de los países.

1.2 SECTOR PUBLICO.

El sector público comprende el conjunto de oficinas e instituciones, con que cuenta una nación para desarrollar todas aquellas actividades que por diversas causas no pueden realizarse o encomendarse a la iniciativa privada, siendo de principal importancia definir las siguientes:

1.2.1 ENTIDADES AUTÓNOMAS:

"Los organismos autónomos son entidades de derecho público creadas por la ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente el régimen de descentralización, la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de las actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado ya sean patrimoniales o de dominio público".¹

De lo anteriormente expuesto, se deduce que estas entidades tienen el poder de designar a sus autoridades, gozan de facultad para decidir y tienen autonomía financiera; según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual del Dr. Guillermo Cabanellas, Autonomía Financiera significa: "Libertad Económica para regirse en cuanto a Gastos e Ingresos, que se concede a las Entidades Públicas dependientes del Estado" En Guatemala funcionan diversas entidades autónomas entre las que se pueden citar: La Universidad de San Carlos de Guatemala, La Corte Suprema

¹. Garrido Falla, Fernando. Tratado de Derecho Administrativo 5ta. Edición, Madrid España. Pág. 382.

e Justicia, Las Municipalidades y la Confederación deportiva Autónoma de Guatemala.

.2.2 ENTIDADES SEMI AUTÓNOMAS:

Son aquellas entidades que funcionan con presupuesto propio y del Gobierno Central, tienen sus reglamentos y leyes orgánicas propias.

.2.3 ENTIDADES CENTRALIZADAS:

Son dependencias del Estado que fueron creadas para realizar los fines públicos, en consecuencia sólo cumplen con las funciones que la ley les designa, según sea el interés del Estado, quién es el que generalmente les señala las funciones a cumplir. Estas entidades no tienen personalidad y se caracterizan porque el Estado interviene directamente en la designación y separación de sus autoridades, se pueden citar como ejemplo los Ministerios del Gobierno.

.2.4 ENTIDADES DESCENTRALIZADAS:

"Los organismos descentralizados son aquellos que se han creado para ejecutar programas especiales y que poseen cierto grado de descentralización funcional, por razones de mayor agilidad en la ejecución de actividades. Estas entidades funcionan con fondos extra-presupuestarios (fondos independientes del fondo general o presupuesto del gobierno central) asignando ciertos ingresos que el organismo debe destinar a fines determinados."²

Existe descentralización en el Gobierno, cuando las funciones del Estado son transferidas a diversas entidades, lo que permite mayor amplitud de acción para la gestión de

los servicios públicos, como ejemplo de estas entidades se pueden citar: La Contraloría General de Cuentas, El Instituto Nacional de Electrificación -INDE-.

1.3 IMPORTANCIA DE LAS ENTIDADES ESTATALES

En estas entidades el Estado delega la responsabilidad de prestar todos aquellos servicios públicos, que se hace necesario suministrar al pueblo; y por diversas razones no pueden ser proporcionados por la iniciativa privada; en esto radica la importancia tan significativa que tienen las entidades gubernamentales, ya que es el medio por el cual el gobierno garantiza que dichos servicios serán recibidos por la población.

El espíritu de creación de este tipo de entidades es lograr que exista una administración mas ágil y efectiva, para lo cual se les da una independencia económica y funcional, logrando así una mejor utilización de sus recursos, lo que les permite prestar los servicios que les han sido encomendados con mayor efectividad.

Dichos servicios se clasifican de la siguiente manera:

- a) De fomento y producción
- b) Educativos
- c) Comerciales, transporte y comunicaciones
- d) De energía y
- e) Financieros

Para el logro de sus fines y para cumplir sus objetivos para los cuales han sido creadas, éstas cuentan en algunos casos con recursos propios (los que obtienen por alguna venta de bienes y servicios) y en la mayor parte son subsidiadas por el estado.

4. OBLIGACIONES MÍNIMAS DE LAS ENTIDADES DESCENTRALIZADAS Y AUTÓNOMAS.

Las obligaciones mínimas de las entidades descentralizadas y autónomas las establece la Constitución Política de la República de Guatemala, que dicta en su artículo 134: "El municipio y las entidades autónomas y descentralizadas actúan por delegación del estado. La autonomía fuera de los casos especiales contemplados en la Constitución de la República, se concederá únicamente, cuando se estime indispensable para la mayor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines.

Para crear entidades descentralizadas y autónomas, será necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República.

Se establecen como obligaciones mínimas del municipio y de toda entidad descentralizada y autónoma, las siguientes:

-) Coordinar su política, con la política general del estado y, en su caso, con la especial del ramo a que corresponda;
-) Mantener estrecha coordinación con el órgano de planificación del Estado;
-) Remitir para su información al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República sus presupuestos detallados ordinarios y extraordinarios, con expresión de programas, proyectos, actividades, ingresos y egresos. Se exceptúa a la Universidad de San Carlos de Guatemala. Tal remisión será con fines de aprobación, cuando así lo disponga la ley;

d) Remitir a los mismos organismos, las memorias de sus labores y los informes específicos que les sean requeridos, quedando a salvo el carácter confidencial de las operaciones de los particulares en los bancos o instituciones financieras en general;

e) Dar las facilidades necesarias para que el órgano encargado del control fiscal, pueda desempeñar amplia y eficazmente sus funciones;

f) En toda actividad de carácter internacional, sujetarse a la política que trace al Organismo Ejecutivo..."

CAPITULO II

SISTEMA INTEGRADO DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

1.1. ASPECTOS GENERALES.

En su origen la contabilidad gubernamental existía principalmente con fines de proporcionar la confianza de que los fondos públicos habían sido recogidos, mantenidos y gastados legalmente sin irregularidad; es decir, demostrar la legalidad y regularidad de las operaciones financieras; hoy en día el fin es producir información operativa, para la toma oportuna de decisiones. Así también la contabilidad gubernamental se preocupa por la situación financiera del estado y los resultados de las operaciones financieras.

El sistema de contabilidad integrado se sustenta en principios de Contabilidad Generalmente aceptados y en principios de Contabilidad Gubernamental, que permiten:

- 1) Encausar la información proveniente del sector público, hacia los objetivos de la contabilidad social;
- 2) Precisar el crecimiento, el destino y las fuentes de los recursos del estado, principalmente los que se canalizan a través del presupuesto público;
- 3) El origen y monto de las obligaciones mediatas e inmediatas a cargo del tesoro público;
- 4) Las causas que hayan producido el déficit o superávit de cada ejercicio fiscal; el resultado de la ejecución presupuestaria; el crecimiento y destino de los bienes patrimoniales;
- 5) Las inversiones realizadas; el costo-beneficio por actividades del Estado;

f) El crecimiento de la infraestructura, etc.

El Marco legal que estableció el uso obligatorio del Manual de Planificación y Programación Presupuestaria del sector público en Guatemala, quedó regulado en el artículo 2do. del acuerdo sin número de fecha 7 de noviembre de 1980, el cual literalmente dice: "Establecer obligatoriamente el Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental en las dependencias del estado, Unidades Ejecutoras, y entidades Descentralizadas, Autónomas y Semi Autónomas del estado, que estén obligadas a registrar contablemente todas sus operaciones presupuestarias y patrimoniales."

A partir de 1980, la Dirección de Contabilidad del estado, las instituciones descentralizadas y autónomas, adoptaron el Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, como un mecanismo de control de las operaciones financieras y presupuestarias; algunas de estas instituciones lo hicieron de inmediato, otras lo fueron implementando de manera gradual, hasta lograr su completa instalación en los años posteriores. La obligatoriedad se determina en el artículo 8o. del Decreto Ley 2-86 y 5o. de su Reglamento, contenido en el Acuerdo Gubernativo 7-86 de fecha 6 de enero de 1986.

2.2 DEFINICIÓN DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL.

" La Contabilidad Gubernamental es el proceso de las operaciones patrimoniales y presupuestarias de las entidades y organismos del sector público, expresado en términos financieros, desde la entrada original a los registros de contabilidad hasta el informe sobre ellos, la interpretación y consolidación contable comprende además los

cumentos, los registros y archivos de las transacciones".³

La Contabilidad integrada es un sistema de cuentas y informes para todo el sector público, que se sustenta en los principios de Contabilidad generalmente aceptados y que se desarrolla dentro de sus registros, partidas de ejecución presupuestarias combinando dichos registros, para que den, en forma integrada efectos contables del movimiento de recursos y efectos presupuestarios de ingresos y gastos respectivamente, para encausar la información hacia los objetivos de la contabilidad social y conocer los destinos y usos de los recursos del Estado, que previamente se han fijado a través del presupuesto público.

3 IMPORTANCIA Y OBJETIVOS:

Su importancia radica en que el sistema debe de proveer la información que sirva para que el gobierno, dentro de las políticas de desarrollo, tenga instrumentos de medición y control, y pueda en una mejor forma planificarse, administrarse e integrarse como un conjunto de actividades que proyecta y desarrolla. El sistema integrado de contabilidad opera bajo los objetivos siguientes:

La integración estrecha de las funciones de ejecución del presupuesto y la contabilidad, para que el sistema pueda servir de instrumento de registro, control, medición y evaluación de resultados adecuados.

- b) Que las cuentas de sus organismos e instituciones tengan una definición de procedimientos de operación y registro unificados a efecto de ser conciliados sin ninguna diferencia de criterio de aplicación.
- c) Se facilite el registro de la incorporación de bienes adquiridos y la determinación de costos.
- d) De acuerdo a la consolidación de las cuentas nacionales se facilite y sea posible el análisis económico-financiero del ingreso y gasto público.
- e) Que la información del sector público se encauce hacia los objetivos de la contabilidad social.
- f) Se determine el origen y monto de las obligaciones mediatas e inmediatas a cargo del tesoro público.
- g) Precisar el crecimiento, el destino y las fuentes de los recursos del estado.
- h) Determinar las causas que hacen producir el déficit o el superávit de cada ejercicio fiscal y resultado de la ejecución presupuestaria.
- i) Se conozca el crecimiento y destino de los bienes patrimoniales, las inversiones realizadas, el costo-beneficio por actividad del estado y el crecimiento de la infraestructura.

2.4 FUNDAMENTOS PARA LA APLICACIÓN DEL SISTEMA.

" El sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental opera bajo los siguientes principios:

a) Está subordinado a normas legales y reglamentarias, y permite una mayor agilización operativa.

b) Las funciones de ejecución del presupuesto y las del sistema de contabilidad son complementarias y están estrechamente integradas, para que la contabilidad pueda servir como instrumento de registro, control medición y evaluación para presentar los resultados clasificados adecuadamente;

c) El sistema permite el establecimiento de las responsabilidades de los ordenadores del gasto y administradores del ingreso;

d) El sistema de cuentas ha sido diseñado para operarlo mediante procedimientos manuales, mecánicos o electrónicos, conforme las necesidades de cada institución y está auxiliado con métodos de comprobación que garantizan la consistencia de las informaciones financieras y facilita la aplicación de procedimientos de auditoría interna y externa;

e) El sistema registra la incorporación de los bienes adquiridos, y facilita el establecimiento de inventarios permanentes, así como la determinación de costos como instrumentos de medición;

f) El sistema posibilita el análisis económico financiero del ingreso y el gasto público;

g) Las cuentas son llevadas de modo que proporcionen datos financieros útiles para el análisis económico y la reclasificación de las transacciones gubernamentales que sirvan de ayuda para alimentar las cuentas nacionales".⁴

2.5 MÓDULOS O AREAS DEL SISTEMA CONTABLE INTEGRADO.

Este sistema está integrado por los siguientes módulos: ingresos públicos, ingresos presupuestarios, egresos presupuestarios, patrimonio de bienes y costos, deuda pública.

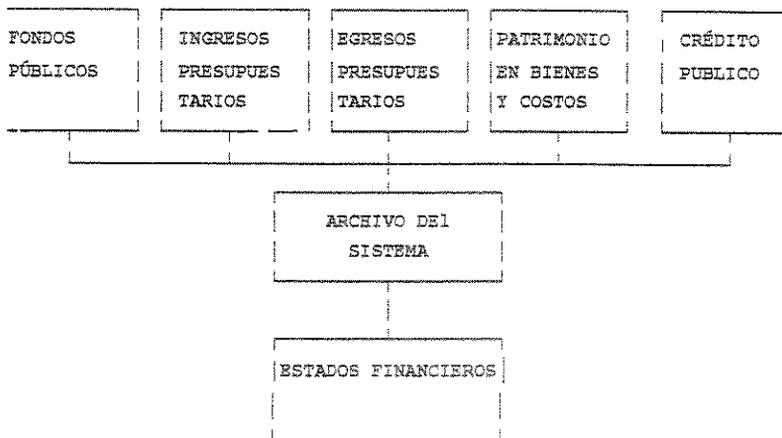
Dentro de los objetivos principales de la aplicación de este sistema, se encuentra el de obtener la integración de las operaciones contables y presupuestarias del Sector Público, así como la obtención de toda la información contable y financiera que sea necesaria para que el gobierno tome decisiones y evalúe su incidencia en las operaciones de la contabilidad social o cuentas nacionales.

"El Sistema de contabilidad gubernamental integrada con los cinco módulos o áreas enunciados al igual que la metodología de programación presupuestaria sectorial, es aplicable uniformemente a todas las instituciones del sector público, cualquiera que sean las actividades que desarrollen, ya que en dichos módulos se integran todas las cuentas del universo de operaciones financieras que realizan".⁵

⁴. Op. Cit. pág. 20

⁵. Ibid., Pág. 23

MÓDULOS O AREAS DEL SISTEMA INTEGRADO



5.1 AREA MODULO DE FONDOS PÚBLICOS:

"Este conecta todo el movimiento de fondos tanto los que siguen el principio de unidad de caja, canalizados a través del fondo general, como los que están regulados por disposiciones específicas, identificando además las cuentas activas y pasivas originadas en estas operaciones".⁶

5.2 AREA O MODULO DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS:

"La contabilidad registra las recaudaciones acreditadas los respectivos rubros presupuestarios. Además, afianza los mecanismos que permiten el conocimiento real de las operaciones que incrementan el pendiente de cobro por la venta o suministro a crédito de bienes o servicios, o cuando se establece la causalidad de un impuesto o un derecho a cobrar".⁷

Ibid. Pág. 23.

Ibid. Pág. 23.

A través de la utilización de esta área, se persigue que existan procedimientos que permitan contabilizar los ingresos que recauda el Estado de manera que se logre conocer que cuentas están afectando los productos corrientes y los ingresos de capital que percibe el mismo.

2.5.3 AREA O MODULO DEL PRESUPUESTO DE EGRESOS:

"Se contabilizan por partida doble, todos los aspectos de ejecución del gasto y la forma como las partidas presupuestarias se van transformando en obligaciones financieras, a medida que se cumple el proceso de ejecución; las cuentas de orden se encargan de llevar los saldos del presupuesto por ejecutar; y las de resultados van acumulando los gastos causados, mediante el uso del mismo código general presupuestario."⁶

El presupuesto de Egresos permite conocer como se han ejecutado los planes de desarrollo; lo que se conoce como una ejecución pasiva del Presupuesto, ya que la misma cubre el proceso de liquidar, reconocer y/o pagar las obligaciones afectando las respectivas asignaciones presupuestarias.

Al utilizar esta área se persigue que se creen archivos actualizados, que permitan conocer a cuanto ascienden los egresos de caja y bancos, el monto de las cuentas exigibles por pagar, la suma adeudada y pagada a acreedores, etc.

2.5.4 AREA O MODULO DEL PATRIMONIO DE BIENES Y COSTOS:

"Esta área registra la incidencia económica del gasto público; el crecimiento de bienes en uso y para el uso en poder de las dependencias gubernamentales; el desplazamiento de los bienes requeridos por los proyectos de construcción y producción de bienes; el avance de la

⁶. Ibid. Pág. 23.

nfraestructura pública a nivel de los respectivos proyectos de inversiones del presupuesto hasta llegar al costo de cada unidad producida o de servicio prestado (avance físico y financiero)".⁹

Cabe indicar, que en el presupuesto por programas se originan las partidas anuales para los gastos que el gobierno tiene programados, por lo mismo es necesario que existan cuentas que se encarguen de llevar simultáneamente a la ejecución del presupuesto, el inventario permanente, los costos de producción o construcción así como también cuentas de resultados que son afectadas u que acumulan durante cada ejercicio fiscal los datos relacionados con las adquisiciones, los servicios aplicados, costo de funcionamiento y costo de rentas, así como demás cuentas encargadas de precisar las fluctuaciones de patrimonio público.

2.5.5 AREA O MODULO DE CRÉDITO PÚBLICO:

Debido a las características de los tipos de crédito se analizan por separado la deuda interna de la externa:

a) Crédito Público Interno:

"Esta cuenta registra las operaciones de endeudamiento interno y su canalización a través del presupuesto de ingresos de capital. Cuando se presentan situaciones deficitarias producidas por la escasez de recursos, debidas generalmente a gastos extraordinarios o inaplazables, las instituciones del sector público suelen emitir bonos que devenguen intereses, respaldados por el Estado, con el propósito de ponerlos a la venta y disponer de los recursos

⁹. Ibid. Pág. 25

que mejoren la situación financiera".¹⁰

Estos recursos fortalecen los presupuestos y permiten a la administración pública la liquidez necesaria para hacer frente al pago de las obligaciones fiscales.

Es decir que el crédito público interno, es la forma que se ha encontrado para que el estado solvente su iliquidez financiera, ya que cuando no se cuenta con los recursos financieros necesarios para financiar los gastos de capital incluidos en los ingresos se recurre a la emisión de bonos de inversión pública y así se produce simultáneamente un mejoramiento en las disponibilidades financieras reflejadas en el presupuesto de ingresos y un endeudamiento por el mismo valor que afecta el pasivo patrimonial.

b) Crédito Público Externo:

Los recursos del crédito externo son los que generalmente se utilizan para financiar proyectos de inversión, siguiendo las prioridades establecidas en los planes de desarrollo. Los presupuestos de ingresos y egresos de capital detallan por una parte el origen de la financiación y por la otra, la forma como han de atenderse los programas y proyectos a los cuales se destinan los recursos.

"Los contratos de deuda externa son obligaciones que inician con la aceptación del convenio y se cancelan a largo plazo con recursos corrientes del presupuesto. Las cuotas de amortización, intereses y gastos deben quedar incluidas en los respectivos presupuestos ordinarios anuales".¹¹

¹⁰. Ibid. Pág. 25

¹¹. Ibid. Pág. 26.

De lo anterior se deduce que antes de que se contrate préstamos al exterior, es importante que se tenga bien definida una política general de inversiones, así como identificar las prioridades que existan. Cuando el estado contrae deuda externa, se debe a que sus ingresos disponibles son insuficientes para ejecutar sus planes de inversión, por lo cual la única forma de alcanzar sus metas es encontrar financiamiento en el exterior del país.

2.6 LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y SU APLICACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO:

" Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de la entidad económica, las bases de cómputo de las operaciones y la presentación de la información financiera por medio de estados financieros. Los objetivos de estos es hacer mas funcional el registro de la información contable y la preparación de los informes inherentes a la función de la contabilidad.¹²

Siendo la función principal de la contabilidad acumular ciertos datos, acerca de las actividades financieras de una entidad, de manera que permita presentarlos en forma de estados financieros, se ha considerado que el Sector Público, debe tomar como de observancia obligatoria los siguientes principios: entidad, negocio en marcha, unidad monetaria, conservatismo, sustancia antes que forma, costo histórico original, realización, período contable, revelación suficiente, importancia relativa, consistencia y uniformidad.

Los anteriores principios conocidos universalmente, han sido ampliamente divulgados por todos los medios, por lo

¹². Pronunciamento No. 1 IGCFA.

cual, con el propósito de que el sistema gubernamental encuadre dentro de los procedimientos y técnicas modernas se han hecho los mismos de observancia general en todas sus operaciones.

2.6.1 PRINCIPIOS BÁSICOS DEL SISTEMA GUBERNAMENTAL

Son principios básicos inherentes a la contabilidad gubernamental, que han sido adaptados por ésta, para que le sirvan de enlace con el proceso presupuestario

La Simultaneidad

"Es el punto especial sobre el cual se fundamenta el sistema, consiste en establecer la simultaneidad entre el egreso presupuestario y el incremento patrimonial por las transacciones que impliquen compra de bienes o servicios, aplicables al costo de las adquisiciones. De esta manera, toda erogación imputada al presupuesto por los conceptos precitados, incrementan el activo patrimonial del Estado, cuyas fluctuaciones se reflejan a través de inventarios permanentes."¹³

Se cita como ejemplo: la adquisición al contado de un bien mueble, el mismo debe registrarse al momento de recibir los bienes, debitándose la cuenta de "Almacenes" y acreditándose "Adquisiciones de Almacén", ahora bien si se tratara de adquisiciones al crédito, la adquisición del bien se contabiliza, aun cuando su valor no haya sido pagado.

Lo anterior significa que contablemente, se compromete el presupuesto para registrar el gasto causado, y simultáneamente se incrementa el patrimonio de la entidad.

¹³ Loc. Cit. Pág. 39.

El Consumo de Materiales por la Administración:

Consiste en poder precisar los consumos de materiales, teniendo como base las salidas de los almacenes de las instituciones para obtener costos de funcionamiento a nivel de cada proyecto o programa presupuestario.

Este principio permite conocer qué materiales le han sido imputados a cada programa en una unidad ejecutora determinada; ya que para este registro se utiliza la cuenta de costos de funcionamiento, que es la que acumula el valor de los materiales y elementos consumidos por las dependencias gubernamentales y el de sueldos y jornales, servicios y otros gastos relacionados con la producción de bienes y construcción de obras.

Unidad de Almacén:

Exige que todas las adquisiciones de bienes muebles se registren a través de esta cuenta, cualquiera sea el origen de los mismos.

Los Servicios Personales Aplicados:

El sistema de contabilidad integrada permite conocer los costos de funcionamiento (materiales, servicios y otros gastos aplicables a los programas presupuestales); es así como este sistema permite conocer la incidencia económica del gasto público en el mercado de mano de obra y su aplicación a las cuentas de costos.

Ejemplo: El costo de la mano de obra utilizada por los servicios administrativos afecta las cuentas patrimoniales simultáneamente con las de ejecución presupuestaria. En este caso el costo de la mano de obra se cargará a "costos de funcionamiento", con crédito a "servicios personales aplicados".

Desplazamiento de la inversión según destino:

"El fenómeno de la destinación de los bienes hacia las dependencias usuarias, implica la traslación de la inversión ya capitalizada, para lo cual se proyectan los sistemas de inventarios permanentes o perpetuos. Para contabilizar el desplazamiento de la inversión según el destino que se dé a los bienes, surgen las cuentas patrimoniales identificadas de acuerdo con la naturaleza de los bienes que se ponen en uso." ¹⁴

A través del desplazamiento de la inversión según destino, la contabilidad integrada permite controlar los bienes que se adquieren, dependiendo para que serán utilizados y hacia donde están destinados, lo anterior significa, que se traslada la inversión ya capitalizada afectando las cuentas patrimoniales correspondientes al tipo de inversión que se ha efectuado.

Al sufrir los bienes en uso, desgaste, deben incrementarse los costos de funcionamiento de la institución. Ejemplo: Para contabilizar la depreciación se cargará Costos de Funcionamiento y se acreditará Depreciación Acumulada.

Inversión de la Mano de Obra:

Para poder tener el valor real de las obras en proceso, debe cargársele el valor de la mano de obra utilizada, de esta forma el costo de la mano de obra se transfiere al costo de la obra, cargándose las cuentas de construcciones en proceso con crédito a servicios personales aplicados. Es importante aclarar que el costo de la mano de obra aplicada a las cuentas indicadas, que representan inversión, es diferente a los servicios personales aplicados a costo de funcionamiento que significa gasto.

¹⁴. IBID. Pág. 40.

La Depreciación como Inversión:

Siguiendo el procedimiento de aplicar a la inversión los distintos factores del costo, se debe trasladar a los activos en proceso, la cuota parte de la depreciación calculada a los equipos utilizados. Las mismas directrices tendrán que aplicarse igualmente a los costos indirectos, en los que se incluye la depreciación.

2.7 LAS POLÍTICAS CONTABLES GUBERNAMENTALES:

Las políticas de contabilidad comprenden los principios, bases, métodos, reglas y procedimientos adoptados por la administración pública al preparar y presentar los estados financieros.

Existen diferentes políticas contable aplicables a una misma situación, por lo que es necesario utilizar el criterio para seleccionar las que mejor se adapte, para presentar una adecuada información financiera de acuerdo a las circunstancias. Entre las principales políticas contables que cada entidad gubernamental debe aplicar están:

- a) " El sistema de contabilidad gubernamental debe tener una concepción flexible, para que pueda aplicarse en todas las instituciones del sector público.
- b) La integración de las operaciones patrimoniales con las presupuestarias se concretarán en el plan de cuentas, en los libros y en los asientos anotados en los registros de entrada original que conforme el sistema contable de cada entidad.
- c) El diseño del sistema debe definir el plan de cuentas específico, los formularios, registros y reportes ajustados a las necesidades y características de cada entidad.

d) Todas las entidades del gobierno deben utilizar para el registro de sus operaciones el sistema integrado de contabilidad gubernamental.

e) Todas las actividades operativas del área contable deben ser organizadas, planificadas y ejecutadas de manera que la información constituya un elemento de gestión, que provea información a cada usuario cuando lo necesite.

f) La dirección de contabilidad del estado consolidará las operaciones de todo el sector público; a fin de que tenga una información completa que: permita la adecuada toma de decisiones."¹⁵

2.8 NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Son un conjunto de preceptos de trabajo contable, que constituyen medidas de calidad y que sirven de base práctica para sustituir procedimientos contables en el sector público y se detallan en forma general a continuación:

a) Normas generales: Sujeción a la ley y a la normativa contable, sistemas de contabilidad institucionales, manuales del sistema, planes de cuentas, registros de entrada original, etc.

b) Normas para activos: contabilización, clasificación, provisiones, depreciaciones, adiciones, obras en proceso, etc.

c) Normas para pasivos y patrimonio: contabilización, pasivos contingentes, pasivos en monedas extranjeras, contabilización del patrimonio, etc.

¹⁵.Ibid. Pág. 40.

) Normas para proyectos: Contabilidad, costos y liquidación.

) Normas para cuentas de orden: Contabilización, eliminación de saldos no resueltos, arrendamientos de bienes.

) Normas para ingresos y gastos: contabilización.

) Normas para Corrección Monetaria: Bases y contabilización.

) Normas para Información Financiera: Estados financieros, información financiera complementaria.

) Normas para Consolidación: estados financieros, notas a estados financieros, información financiera complementaria.

1.9 MANUALES DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL

Son documentos que proveen la estructura del sistema de contabilidad, el plan de cuentas completo con los respectivos códigos, descripción y funcionamiento, métodos, procedimientos, el tipo de registro a utilizar, los asientos tipo, el modelo de los documentos fuente, el tipo y estructura de los estados financieros, como lo más importante.

Con la utilización de manuales, en el sector público se pretende la agilización del trabajo a manera de que exista homogeneidad y oportunidad en su presentación.

2.10 EL CICLO CONTABLE DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL:

El sistema de contabilidad gubernamental constituye una especialización de la contabilidad general, tiene básicamente todos los elementos técnicos necesarios para ser considerado un buen sistema, además cuenta con un conjunto de instrumentos legales y normativos.

En lo que atañe al ciclo contable, específicamente, se debe considerar que el sistema de contabilidad gubernamental integra dos aspectos muy importantes del que hacer administrativo -financiero como lo son: las operaciones y recursos preliminares y las operaciones de ejecución presupuestaria mediante la utilización de códigos y cuentas previstas de planes y clasificadores contenidos en el manual general de contabilidad y en los clasificadores de ingresos y gastos vigentes para el sector público. El ciclo contable contempla los siguientes elementos:

- a) Las transacciones tanto patrimoniales como presupuestarias;
- b) Los documentos fuentes que justifican y amparan las transacciones;
- c) Los registros de entrada original, tales como diario general integrado o sistema de comprobante diario para los asientos patrimoniales y presupuestarios que afecten a las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos y a las cuentas transitorias (etapa de jornalización);
- d) Mayor general y mayores auxiliares para registrar los movimientos de las cuentas de activos, pasivo patrimonio, ingresos y gastos cuyos saldos van al estado de situación financiera y al estado de operaciones (etapa de mayorización).

Además en este nivel están incluidos los registros auxiliares de ingresos y gastos con la categoría de partidas o items presupuestarios cuyos saldos van en las cédulas presupuestarias, mismas que son anexo al estado de operaciones.

e) Los Estados e informes financieros que constituyen la presentación formal de los nombres de las cuentas e importes, o de grupos de estas cuentas, preparados con el objeto de mostrar la situación financiera, los resultados de las operaciones y otros datos similares.

El ciclo contable del sistema concluye con la presentación de los siguientes estados financieros: balance de saldos mensual, balance de situación, estado patrimonial, estado de tesorería y estado de superávit o déficit.

Como queda indicado, es en el ciclo contable que se desarrollan casi todas las actividades pragmáticas del sistema de contabilidad; por lo tanto, es cuando mayor criterio profesional se requiere y mayor observancia se necesita de todas las disposiciones legales y normativas, lo que obliga al profesional a obtener un pleno conocimiento de la correlatividad que hay entre dichas disposiciones.

2.11 LA CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El sistema de contabilidad gubernamental radica su importancia por la serie de objetivos que tiene que alcanzar, entre otros está precisamente brindar información periódica para conocer los resultados de las operaciones, la posición financiera y todo lo que se refiere al manejo y ejecución presupuestaria.

A fin de tener información completa, que permita una adecuada toma de decisiones se debe tener acceso a información consolidada a nivel gubernamental.

La consolidación de información financiera es un procedimiento técnico-contable que comprende la recepción, clasificación y procesamiento de datos contenidos en los estados financieros consolidados, relativos a grupos definidos del sector público; actualmente esta información es formulada por el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Dirección de Contabilidad del Estado.

Los informes financieros consolidados, se preparan a nivel institucional, y pueden ser por sectores en servicio dedicados a actividades de naturaleza similar o para todo el sector público, tal es el caso de Guatemala. La centralización de información que compete a la Dirección de Contabilidad del Estado, constituye un proceso de consolidación intermedia, ya que se ejecuta a base de los estados de ejecución presupuestaria consolidados a menor nivel y de los informes de ejecución presupuestaria que presentan las demás entidades del Gobierno Central.

CAPITULO III

EL SISTEMA DE PRESUPUESTO PUBLICO

.1 DEFINICIÓN

El presupuesto gubernamental, es un instrumento muy importante para ejercer una verdadera acción en el proceso e desarrollo de un país; la información que provee sirve para orientar debidamente la política fiscal.

A continuación se presentan dos conceptos que definen o que es el presupuesto gubernamental:

"Presupuesto es el instrumento que limita la acción del estado para el cumplimiento de los planes coordinando los diferentes recursos y actividades del Sector Público, en él se establecen las autorizaciones máximas de gasto que podrán efectuarse en un período determinado para cumplir los propósitos o las metas de cada programa y se incluyen todas las estimaciones de los recursos y de las fuentes de fondos para su financiamiento".¹⁶

"El presupuesto por programas es un plan de trabajo y un instrumento de realizaciones del gobierno que formando parte de un plan más amplio, especifica los programas que deben llevarse a cabo durante un período, que generalmente es de un año, a un costo determinado. El presupuesto no es un fin sino un medio para alcanzar los objetivos y metas previstos en la planificación".¹⁷

El presupuesto en la realidad práctica debe concebirse como un sistema mediante el cual se elabora, aprueba, coordina la ejecución, controla y evalúa la producción

. Rodríguez, José Vicente. Elementos de la Economía Presupuestaria. Pág. 4.

. Silva, Francisco. Elementos de la Economía Presupuestaria. Pág. 17.

pública (bien o servicio) de una institución, en función de las políticas de desarrollo previstas.

3.2 VENTAJAS DEL SISTEMA DE PRESUPUESTO:

La aplicación del Presupuesto por programas ha producido en los países del área latinoamericana un importante mejoramiento en el manejo de los recursos públicos y en la programación del Sector Público, comparándolo con el presupuesto tradicional que se venía utilizando.

AID conjuntamente con la Contraloría de Cuentas del Ecuador, han efectuado un estudio minucioso del presupuesto por programas, determinando una serie de ventajas y desventajas en la utilización del mismo. Las ventajas del presupuesto por programas han sido resumidas de la siguiente forma:

- a) Mayor conocimiento de la acción del Sector Público.
- b) Mejoramiento evidente en la programación del Sector Público
- c) Mejoramiento en los sistemas de planificación.
- d) Mejor conocimiento del nivel y la composición de los ingresos y gastos públicos, y de sus efectos en la economía.
- e) Mayor eficiencia en la utilización de los recursos públicos.
- f) Contribución al mejoramiento de los sistemas de gestión del sector público.
- g) Mejoramiento en los sistemas de información, control y evaluación.

h) Determinación de responsabilidades: El presupuesto por programas también tiene finalidades y ventajas como un instrumento de política económica, ya que es formulado a corto plazo lo que permite tener una visión global de la realidad económica de un país.

3.3 DESVENTAJAS DEL SISTEMA DE PRESUPUESTO:

Se han señalado una serie de ventajas del presupuesto por programas, pero debe de aclararse que existen limitaciones a las que se encuentra sujeto, estas limitaciones son las siguientes:

a) El presupuesto por programas muestra en gran parte, resultados tangibles, descuidando reflejar resultados cualitativos; es decir, no emite juicios acerca de los resultados obtenidos, por ejemplo el presupuesto por programas no muestra si se han obtenido una mejor educación, mejor salud, mejor transporte etc. sólo muestra el volumen y tipo de recursos asignados en base a los cuales se puede inferir el carácter de los resultados, lo cual facilita la formación de un juicio acerca de la forma como se proveen y progresan los servicios que ofrece el gobierno, pero no se puede determinar la eficiencia del producto.

b) Otra limitación se da por algunos desajustes que se producen durante el proceso presupuestario, debido a que no se ha integrado y consolidado un desarrollo entre todas y cada una de las fases del proceso presupuestario.

c) El presupuesto anual, no es más que la suma de las estimaciones hechas por los diversos ministerios y dependencias acerca de los ingresos y egresos que generalmente no guardan relación alguna con los programas gubernativos.

d) Ha existido dificultad para integrar las cuentas del Sector Público con otras cuentas de la economía nacional, ello ha sido un impedimento para la definición de políticas financieras y presupuestarias con real impacto económico.

3.4 PRINCIPIOS PRESUPUESTALES

El presupuesto, al igual que cualquier otro sistema sustenta su proceso en un conjunto de criterios. Estos criterios se refieren a distintos aspectos, del proceso presupuestario; es decir, a la programación, formulación, aprobación, ejecución y evaluación y control.

De conformidad con lo establecido en el artículo 2do. de la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 2-86 , son principios presupuestarios los de Unidad, Anualidad, Equilibrio, Programación y Publicidad, los que a continuación se describen:

Principio de Unidad:

Por medio de este principio se establece que el Presupuesto General de la República debe ser uno; con este principio se evita la existencia de presupuestos separados, fondos especiales y complicaciones en la administración presupuestaria.

Esto nos permite precisar, que el principio de unidad implica considerar tres sub-principios:

a) Unidad de documento:

Los ingresos y gastos del Gobierno deben estar contenidos en un solo documento. El propósito de este sub-principio es el de facilitar una visión cuantitativa del contenido del presupuesto.

) Unidad de cuenta:

Postula la consolidación de todos los ingresos y gastos del sector público en una cuenta única. Para esto se requiere un registro contable integrado. Este sub-principio permite visualizar, a nivel global, la situación presupuestal, sea de apertura o de ejecución (equilibrio, superávit, déficit). Con la unidad de cuenta se evita la existencia de cuentas o fondos especiales, con lo que se asegura una mejor gestión de la administración presupuestaria.

) Unidad de Caja:

El total de ingresos públicos debe ir a un fondo común para atender las necesidades o gastos públicos. Este sub-principio evita la asignación a priori de determinados ingresos para sufragar ciertos gastos.

Actualmente este sub-principio sólo se aplica para la fuente de financiamiento -Tesoro Público- quedando los ingresos propios, los ingresos por transferencias y por endeudamiento, fuera de la unidad de caja.

Principio de Periodicidad o Anualidad:

Establece que el presupuesto debe formularse para ser ejecutado en un período determinado de tiempo que puede ser: anual, bienal, trienal, cuatrienal etc.

El período de duración está, en este caso, referido a la ejecución del presupuesto y no a todo el proceso presupuestario, que dicho sea de paso su duración es superior a la de ejecución.

Principio de Equilibrio:

Este principio se refiere esencialmente al aspecto financiero e indica que el presupuesto debe presentarse debidamente balanceado; o sea que los ingresos deben ascender exactamente a la misma cantidad de egresos.

Este principio puede ser ficticio, si el equilibrio se observa sólo desde el punto de vista formal o aritmético más no de la correspondencia entre gastos y el origen y destino de los ingresos. Ejemplo: Cuando el Estado recurre a la emisión de bonos para financiar el presupuesto de egresos.

Principio de Publicidad:

Mediante el principio de publicidad se establece que el presupuesto sea difundido a toda la comunidad a fin de estar informado sobre como se conduce la economía financiera.

Principio de Programación:

El principio de programación postula que la actividad y el gasto público deben estructurarse a partir de las metas contenidas en los planes; particularmente, en el de corto plazo. Según este criterio el presupuesto debe tomar la forma y el fondo de la programación; es decir, los presupuestos se formulan a partir y sugiriendo el mismo proceso de los planes.

1.5 EL PROCESO PRESUPUESTARIO:

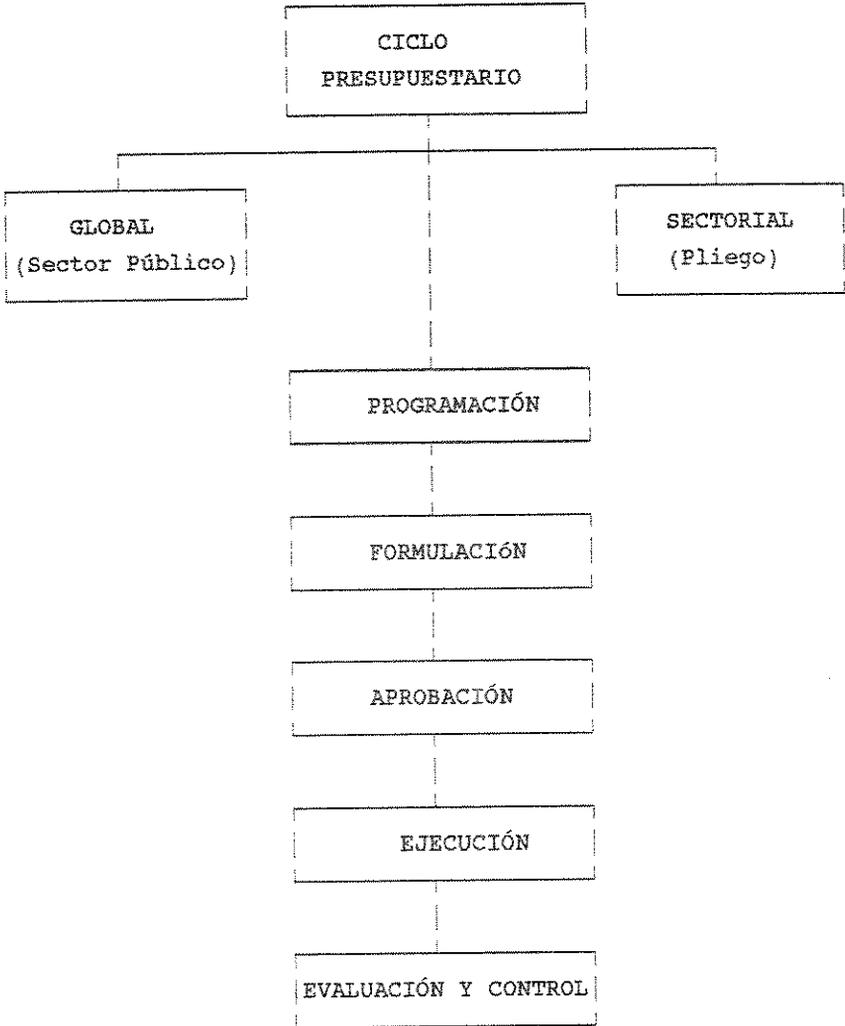
El presupuesto por programas, como un elemento de desarrollo planificado, se inicia en la etapa de elaboración por lo menos 8 meses antes del período que debe regir, le sigue una fase de ejecución y otros pasos durante un año calendario, y finalmente un período de tres meses hasta realizar la liquidación del presupuesto anual, la que es presentada a la Contraloría General de Cuentas para que ésta emita un informe sobre su razonabilidad.

En resumen se puede decir que al proceso presupuestario dura aproximadamente 20 meses, se inicia con la programación presupuestaria 8 meses antes de la ejecución del presupuesto anual y concluye el último día de la ejecución presupuestal.

El presupuesto se elabora, discute y aprueba; ejecuta, y controla a través de un proceso llamado ciclo presupuestario, que tiene lugar en un período determinado y cubre distintas etapas o fases principales.

En el siguiente gráfico, se muestra la secuencia lógica de las etapas del proceso presupuestario:

PROCESO PRESUPUESTARIO



3.6 EL CICLO PRESUPUESTARIO:

Programación:

Es la primera etapa del proceso presupuestario y se inicia aproximadamente ocho meses antes de la ejecución del presupuesto; esto significa que en el mes de mayo de cada año se inicia la programación presupuestaria del próximo ejercicio financiero.

La programación presupuestaria tiene los siguientes propósitos:

- a) Definir y presentar los objetivos generales contenidos en los planes de desarrollo de corto plazo, mediante elaboración de programas presupuestarios específicos.
- b) Fijar metas, acciones y necesidad de recursos para cubrir anualmente los costos de cada plan operativo anual.
- c) Determinar el nivel del gasto público e ingresos de la fuente del Tesoro Público en base al plan nacional de desarrollo a corto plazo.

La programación del presupuesto se desarrolla en dos niveles:

A nivel global: En la que participan el ministerio de finanzas, SEGEPLAN, y las oficinas de Planificación y Presupuesto de cada una de las entidades públicas (pliegos)

A nivel sectorial o de pliego: Acá intervienen además de las oficinas de planificación y presupuesto, las unidades ejecutoras de los diferentes niveles programáticos (unidad presupuestaria, programas, sub-programas, actividades y proyectos).

El objetivo básico de la programación presupuestaria a este nivel está vinculado a los objetivos y metas del plan operativo anual del pliego y el proceso de presentación de los presupuestos.

La presentación se materializa mediante la elaboración del documento denominado apertura programática del pliego, éste es un instrumento técnico que define el No. y tipo de unidades presupuestarias, programas, subprogramas, actividades y proyectos, las entidades ejecutoras del presupuesto, así como el código y denominación de los elementos presupuestarios del pliego.

Formulación:

La formulación del presupuesto por programas se inicia con el proceso de programación y tiene los siguientes propósitos:

- a) Organizar la presentación de los documentos presupuestarios, de acuerdo con las orientaciones emitidas por el Ministerio de Finanzas Públicas.
- b) Establecer los conceptos, definiciones y procedimientos del proceso de formulación del presupuesto; es decir, definir objetivos, metas, costos y demás recursos de cada nivel programático.
- c) Elaboración del presupuesto de acuerdo a las directivas para formular el presupuesto del sector público nacional:
Las directivas para formular el presupuesto del sector público nacional, establecen los conceptos, definiciones y procedimientos para elaborar y presentar el proyecto de presupuesto; es decir, la propuesta presupuestal (requerimientos de gastos corrientes y de capital considerando su financiamiento)

Aprobación:

La aprobación es la etapa en la que se realiza un conjunto de acciones por medio de las que se revisa, modifica o mantiene y autoriza las metas, costos, recursos y acciones necesarias para cumplir los propósitos del gobierno fijados en el plan de corto plazo.

La aprobación tiene su base, en decisiones políticas y recomendaciones técnicas. A nivel técnico la aprobación implica un estudio de las metas, costos y montos que corresponde a cada unidad presupuestaria y demás unidades o elementos presupuestarios; a nivel político implica un compromiso de las autoridades para con el contenido de los presupuestos; es decir, con las metas y recursos.

El organismo ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas Públicas debe entregar al Congreso de la República el proyecto de presupuesto a más tardar el dos de septiembre de cada año.

El Congreso de la República debe aprobar el presupuesto general de ingresos y egresos del estado a más tardar el 1 de diciembre de cada año a nivel de asignaciones institucionales y por tipo de programa, departamento y/o región. Si el congreso decide aumentar o disminuir el total del presupuesto debe de oír previamente la opinión del Ministerio de Finanzas Públicas.

Si al momento de iniciarse el ejercicio fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigor del ejercicio anterior, el cual puede ser modificado o ajustado por el Congreso de la República.

Ejecución:

La ejecución del presupuesto es la etapa durante la cual se ponen en acción los órganos y organismos de la administración pública, con el propósito de cumplir con las metas fijadas para corto plazo en los programas presupuestales de gobierno.

La aprobación de la ley anual del presupuesto es la que da inicio a la ejecución del presupuesto; y es el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de las directivas de ejecución y control del presupuesto del sector público quien establece las normas para la ejecución del presupuesto así como las etapas de la ejecución presupuestal (apertura de presupuesto, modificaciones, ejecución y control).

Evaluación:

Evaluación presupuestal es el conjunto de técnicas y procedimientos que se aplican para efectuar el análisis crítico que permita medir la eficacia y eficiencia en la ejecución de los programas, para ello compara las metas proyectadas con los resultados obtenidos, a fin de determinar el grado de cumplimiento o desviación y adoptar oportunamente las medidas correctivas del caso, y así garantizar la óptima utilización de los recursos humanos, materiales y financieros.

3.7 TIPOS DE PRESUPUESTO QUE UTILIZA EL ESTADO PARA LA CONSECUCCIÓN DE SUS FINES:

Según el Manual de Planificación y Programación Presupuestaria del sector público y su estructura de conformación, el presupuesto del estado se divide en: presupuesto de ingresos y presupuesto de egresos, los cuales se definen a continuación:

a) **Presupuesto de ingresos:** Es el recurso monetario programado proveniente de varias fuentes y que es destinado a financiar el presupuesto de gastos, se compone de dos tipos de ingresos: ingresos corrientes e ingresos de capital

Ingresos Corrientes:

Son aquellas fuentes de financiamiento que en forma ordinaria y regular son percibidos por el Estado, o sus instituciones las cuales aumentan los activos del balance, sin crear endeudamiento y sin dar lugar a una transferencia de bienes patrimoniales, por parte del ente que los recibe. Los ingresos corrientes, se clasifican en:

Ingresos tributarios:

Son las prestaciones en dinero que el Estado exige al contribuyente con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. ej. impuesto sobre la renta, sobre el timbre etc.

Ingresos paratributarios:

Son los que derivan de las prestaciones exigidas por el Estado, los que por sus características propias, no pueden ser considerados como un tributo. ej. descuento de montepío.

Ingresos no tributarios:

Son las rentas producidas por los bienes del Estado, o que éste percibe por el desarrollo de una actividad o servicio, mediante la explotación de su capacidad empresarial en forma similar a la del sector privado.

Transferencias corrientes recibidas:

Son ingresos que no tienen origen tributario o paratributario, ni fundamento en una contraprestación financiera de bienes o servicios por parte del ente público que los recibe.

Transferencias del sector externo:

Se incluyen en este rubro las transferencias recibidas de los sectores externos privado y público, pueden ser de gobiernos extranjeros, de organismos y entidades internacionales, regionales (área centroamericana) no regionales (resto del mundo), y del sector privado.

Ingresos de Capital:

En esta división se incluyen todos aquellos ingresos que afectan el pasivo de un ente del sector público, creando un endeudamiento como los préstamos o empréstitos; o que disminuyen el patrimonio de los mismos con la realización o venta de activos patrimoniales o el aprovechamiento de un ahorro de ejercicios fiscales anteriores y las transferencias cuya finalidad, según la voluntad del donante sea una inversión o capitalización. Para su análisis los ingresos de capital se dividen en:

Venta de activos y compensaciones:

Este rubro comprende los ingresos por venta que disminuyen el patrimonio del Estado, como lo son la venta de activos fijos y financieros, además se incluyen los ingresos por compensaciones por pérdida o daño a la propiedad pública.

Recursos del crédito público del sector externo:

Comprende los ingresos por concepto de préstamos obtenidos en forma directa, que provienen del sector financiero externo, entre éstos se mencionan:

De gobiernos extranjeros (Alemania Federal y Estados Unidos), organismos regionales (BCIE), organismos no regionales (AID, BIRF, BID), entidades financieras (República de Francia), otros organismos internacionales (OPEP y FIDA)

Recursos del crédito público del sector privado:

Comprende los ingresos por colocación de valores públicos que realizan las instituciones financieras nacionales y el público en general, cabe indicar que estos valores, están constituidos actualmente por bonos del tesoro, reordenamiento económico y social, y bonos de emergencia, que son destinados principalmente para completar el financiamiento de los programas de inversión contemplados dentro del monto del presupuesto de egresos de capital y para cancelar los créditos fiscales de los contribuyentes al IVA.

Transferencias de capital recibidas:

Corresponde a ingresos que se obtienen por transferencias recibidas en calidad de donación, cuyo objetivo, según la voluntad del donante sea efectuar una inversión y transferencias financieras provenientes de otra institución del sector público bien sean subsidio, subvenciones y demás transferencias para efectuar una inversión real o financiera. Las transferencias de capital se dividen en:

Del sector externo: En estas sub-clase se clasifican las transferencias recibidas de gobiernos extranjeros y otras transferencias del sector externo (Organismos Internacionales)

Del sector privado: Comprende las donaciones que el Estado recibe de personas o entidades privadas y cuyo destino específico por el donante involucre la creación de bienes de capital o inversiones financieras.

Del sector público: Se incluyen entre éstas las transferencias de fondos que se realizan entre instituciones del sector público surgidas de la política de financiamiento establecida por el estado.

Ahorro ejercicios fiscales anteriores:

En este rubro se incluye cualquier disponibilidad monetaria proveniente de la liquidación de ejercicios anteriores. Se considera que esta disponibilidad financiera constituye un ahorro para el ejercicio presente, aplicando el principio presupuestario de que " Todo ejercicio fiscal es independiente a los anteriores" por lo cual este ingreso debe de clasificarse como ingreso de capital, aunque financie gastos de tipo corriente.

Reembolso de préstamos y anticipos:

Incluye la recuperación de capital, por préstamos o anticipos otorgados a personas o entidades de los sectores externos, aprobado y a instituciones del mismo sector público.

b) Presupuesto de Egresos:

Está constituido por la estimación de gastos que puede efectuar el Estado durante un ejercicio fiscal, conforme la situación del tesoro público y las condiciones económicas del país.

En los presupuestos del sector público se utilizan siete clasificaciones:

Institucional:

Su objetivo es mostrar el volumen de gastos asignados a cada uno de las instituciones que forman parte del sector público.

Por tipo de Programa:

Su objetivo es agrupar las acciones que realiza el estado para su estudio y análisis, dependiendo del destino que se le dé a los recursos ya sea de prestación de servicios comerciales, industriales y financieros. ej. Programa de funcionamiento, de transferencias corrientes, etc.

Sectorial Programática:

Su propósito es de vincular los planes de desarrollo con los presupuestos, que permitan que tanto los planes como los presupuestos, se formulen, ejecuten y evalúen bajo la misma estructura sectorial. ej. agrícola, salud y asistencia social, energía, turismo etc.

Clasificación por objeto del gasto:

Sirve como instrumento para la administración presupuestaria, mostrando las cifras en quetzales que cada entidad puede gastar en la adquisición de bienes y servicios que han de utilizarse para la ejecución de los programas.

Grupo de gasto	Denominación
0	Servicios Personales
2	Materiales y Suministros
3	Maquinaria y Equipo

Por fuente de recursos y agencias financieras:

Esta permite determinar cuando un gasto es financiado con ingresos corrientes o bien con recursos provenientes de réstamos externos, donaciones, negociaciones o emisión de bonos etc.

Económica de gastos:

Esta no forma parte del código presupuestario, se integra en función de la clasificación por objeto de gasto, y tiene como propósito identificar los egresos que se destinan a gastos corrientes y los que se invierten en la creación de bienes de capital (gastos de capital).

Gastos corrientes: Son los que incluyen el costo de los bienes y servicios requeridos para la operación de las instituciones que prestan servicio a la comunidad, el pago de intereses sobre préstamos y las transferencias a otros sectores para que financien sus gastos de operación.

Gastos de Capital: Son los que destinan para la creación de activos.

El código presupuestario:

Se forma de 19 dígitos y tiene por objeto la identificación de las asignaciones del gasto en los presupuestos del sector público, y cada uno de ellos corresponde a la clasificación antes mencionada, exceptuando la económica del gasto.

Las clasificaciones mencionadas anteriormente se utilizan para el estudio y análisis del presupuesto; ahora bien el presupuesto de costos y gastos del Estado, que es aprobado por el congreso de la República, en forma anual, está dividido en cuatro clasificaciones de importancia programática que son: presupuestos de egresos de inversión, deuda pública, funcionamiento y operaciones.

Egresos de Inversión:

Este presupuesto está constituido por el conjunto de recursos financieros provenientes del endeudamiento (de origen externo o interno) y los aportes del gobierno central

que se requiere para realizar los programas de inversión en proyectos en sus fases de estudio y construcción.

Egresos de Deuda Pública:

En este presupuesto se concentran el conjunto de recursos monetarios destinados a financiar el programa de deuda, el cual consiste en la amortización del capital, pago de intereses, fluctuaciones cambiarias, comisiones y gastos bancarios que se harán efectivos durante el ejercicio fiscal; se divide en:

Deuda Interna: Que se refiere al pago de la deuda causada por los recursos financieros que las entidades obtienen de la emisión de bonos.

Deuda Externa: Que está constituido por el pago de la deuda originada por los préstamos otorgados por las instituciones financieras internacionales.

Egresos de Funcionamiento:

Pertenecen a éste todos los programas llevados a cabo directamente por las unidades administrativas de las instituciones del sector público, cuya finalidad sea la prestación de los servicios internos a las mismas, sean éstos administrativos o técnicos, o la prestación de los servicios a la comunidad.

Egresos de Operaciones:

Pertenecen a este tipo, aquellos programas de las empresas del sector público, cuyo objetivo sea la producción de bienes o servicios. Dicha producción es financiada, normalmente con la rotación anual de su capital de trabajo. Los demás programas de estas empresas (administrativas, técnicas, etc.) deberán clasificarse en el tipo de programa que le corresponda.

3.8 IMPORTANCIA DE LA CODIFICACIÓN CONTABLE TOMANDO COMO BASE EL MANUAL DE PLANIFICACIÓN Y PROGRAMACIÓN PRESUPUESTARIA DEL SECTOR PÚBLICO

La planificación es el antecedente básico que informa la preparación y ejecución del presupuesto, por ello funciona en Guatemala la Secretaría General del Consejo Nacional de Planificación Económica, que es la encargada de preparar programas de desarrollo económico global y programas sectoriales, para que la acción del sector público sea compatible y coherente con los planes de desarrollo nacional; la secretaría citada y la Dirección Técnica del Presupuesto tienen en vigor "El Manual de Planificación y Programación Presupuestara del Sector Público de Guatemala" el cual contiene la metodología que con base a la técnica del presupuesto por programas, es utilizado por la administración pública para la formulación de los planes y presupuestos del gobierno central, entidades descentralizadas y empresas del estado, a fin de que haya una estrecha vinculación entre los planes de desarrollo como instrumentos orientadores de la gestión pública y los presupuestos como mecanismos operativos de sus realizaciones, así como la debida coordinación entre las instituciones del sector público de la economía nacional.

"Este trabajo básico de programación de las actividades debe de llevarse a cabo desde la dependencia menor hasta la mayor, en el orden jerárquico de la organización administrativa del ministerio y organismo que se trate, dentro del contexto de las operaciones dadas en los planes sectoriales elaborados. El conjunto armónico de programas, sub-programas actividades y proyectos de una institución constituye su plan de acción anual, y el conjunto de éstos para todas las instituciones, coordinadas institucional y

ectorialmente conforme al plan de desarrollo del sector público".¹⁸

La estructura de codificación que señala el manual es la siguiente:

1) Para el presupuesto de Ingresos

1)	(2)	(3)	(4)	(5)	
XX					= División
	XXX				= Clase
		XXX			= Sección
			XXX		= Grupo
				XXX	= Fuente específica de ingreso.

1) Identifica el código que representa el rubro de ingresos, ej. 1. Ingresos corrientes,
2. Ingresos de Capital.

2) Identifica la clase de ingreso, ejemplo:
1. Ingreso corriente,
1-33 Ingresos por servicios públicos.

3) Identifica la sección, ejemplo:
1. Ingresos Corrientes,
1-33 Ingreso por servicios públicos
1-33-5 Servicio de energía eléctrica

4) Identifica la fuente específica de ingreso, ejemplo:
1. Ingresos corrientes
1-33 Ingresos por servicios públicos
1-33-5 Ingreso de energía eléctrica
1-33-5-100 Venta de energía eléctrica sistema central

(5) Identifica la fuente específica de ingreso, ejemplo:

- | | |
|---------------|---|
| 1. | Ingresos corrientes |
| 1-33 | Ingresos por servicios públicos |
| 1-33-5 | Ingreso de energía eléctrica por servicios públicos |
| 1-33-5-100 | Venta de energía eléctrica sistema central |
| 1-33-5-100-01 | Residencial |

b) Para el presupuesto de Egresos :

- | | | | | | | | | | | | |
|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------|------|--------------------------------|
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) | (9) | (10) | (11) | |
| XX | | | | | | | | | | | = Año fiscal |
| | XX | | | | | | | | | | = Institución |
| | | XX | | | | | | | | | = Dependencia Admtiva. |
| | | | XX | | | | | | | | = Tipo de Programa |
| | | | | XX | | | | | | | = Sector |
| | | | | | XX | | | | | | = Programa Sectorial |
| | | | | | | XX | | | | | = Sub-Programa sectorial |
| | | | | | | | XX | | | | = Actividad o proyecto |
| | | | | | | | | XX | | | = Región |
| | | | | | | | | | XX | | = Objeto específico del Gasto. |
| | | | | | | | | | | XX | = Financiamiento. |

- (1) Año fiscal: Identifica los dos últimos dígitos del año a que corresponde el presupuesto.
- (2) Institución: Identifica al organismo, ministerio etc. de acuerdo a la clasificación sectorial que aparece en el manual.

- (3) Dependencia administrativa: Identifica la dependencia administrativa que ejecuta sus funciones a través de programas y sub programas sectoriales.
- (4) Tipo de programas: Identifica a qué tipo de programa pertenece el gasto (funcionamiento, inversión, deuda pública)
- (5) Sector: Identifica el sector de influencia de la institución dentro del sector público (01 administración y servicios generales, 02 defensa y seguridad interna, 03 financiero, 04 vivienda y desarrollo urbano etc)
- (6) Programa sectorial: Se divide en dos clases:
Programa de apoyo: que se refiere a los sistemas de planificación, administración financiera, administración de personal, compras, suministros y almacenamiento, procesamiento de datos etc, teniendo cada uno de estos servicios una oficina central rectora y normalizadora del mismo.
- Programas básicos: que corresponden a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios a la comunidad en cada sector de la clasificación.
- (7) Sub-programa sectorial: Identifica el sub-programa que forma parte del programa sectorial.
- (8) Actividad o proyecto: Identifica las categorías programáticas de actividad o proyecto, en las cuales se divide el sub-programa sectorial.
- (9) Región: Identifica la división territorial-política administrativa, en los departamentos de la República.

- (10) Objeto específico del gasto: Identifica el primer dígito al grupo y el segundo al sub-grupo a que pertenece el gasto. ejemplo:
 0 Servicios Personales
 01 Sueldos para cargos fijos
- 11) Financiamiento: Identifica la fuente de utilización financiera del ingreso, de acuerdo a la clasificación por fuentes de recursos del presupuesto de ingresos.

3.9 DISPOSICIONES LEGALES RELATIVAS AL SISTEMA PRESUPUESTARIO DE GUATEMALA:

Las funciones que realiza la Contraloría General de Cuentas, de acuerdo al marco legal que la rige, son eminentemente técnicas y tienen como fin último CERTIFICAR O DAR FE, de que todas las operaciones de tipo contable, financiero y presupuestario de Gobierno Central, Municipal e Instituciones Descentralizadas y Autónomas se han desarrollado apegadas a la normas legales y a los procedimientos técnicos establecidos, aplicando principios de contabilidad generalmente aceptados.

El marco legal que debe observarse es el siguiente:

- Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 171, literal b); 183, 194, literal e); 237, 238 241.
- Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.
- Acuerdo Gubernativo del 27 de diciembre de 1958, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

- Decreto Ley 2-86, Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento.
- Decreto 11-87 del Congreso de la República, Reforma a la Ley Orgánica del Presupuesto.
- Decreto 57-92 del Congreso de la República, Ley de Contrataciones del Estado.
- Decreto Presidencial Numero 203, Ley de Probidad.
- Decreto No. 1547 de la Asamblea Legislativa de la República, Ley de Responsabilidades.
- Acuerdo Ministerial 25-85, Manual de Procedimientos para la Ejecución Presupuestaria.
- Decreto del Congreso de la República que aprueba el presupuesto general de ingresos y egresos del estado, y establece las normas presupuestarias para el año que se audita.

En lo que respecta a la auditoría que se realiza a los estados de ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de gobierno central e instituciones descentralizadas y autónomas, la misma está fundamentada específicamente por los artículos: 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 60 y 69 de la Ley Orgánica del Presupuesto y 23 y 24 de su reglamento.

Para la práctica de la auditoría en mención hay que considerar en lo que sea aplicable la legislación citada en los párrafos anteriores y que esté vigente.

Adicionalmente al auditor, deberá observar el uso y aplicación en lo que sea admisible el Manual que contiene el Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, que es de uso obligatorio para las instituciones que integran el sector público de Guatemala, específicamente en lo relativo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO IV

4. MANUAL PARA LA PRACTICA DE AUDITORÍA SOBRE LA EJECUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO EN EL SECTOR PUBLICO

El manual que se presenta a continuación constituye una guía de orientación que tiene el propósito de facilitar la labor de los auditores que participan en la práctica de las auditorías de presupuesto que les sean encomendadas; sus objetivos generales son:

- Facilitar la comprensión de las técnicas, métodos y procedimientos a utilizarse en la práctica de las auditorías de presupuesto.
- Estandarizar técnicas y procedimientos, unificar criterios dentro de conceptos sistémicos y lograr la utilización de una tecnología uniforme.
- Servir de material de consulta.

Para una mejor comprensión este capítulo se dividirá en tres partes que son:

- 4.1 NORMAS DE AUDITORÍA
- 4.2 INFORME DE AUDITORÍA
- 4.3 PAPELES DE TRABAJO

4.1 NORMAS DE AUDITORÍA

"Las normas de Auditoría Gubernamental son los criterios que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor, orientados a uniformar el trabajo de la auditoría Gubernamental y obtener resultados de calidad."¹⁹

¹⁹. Contraloría General del Perú. Normas de Auditoría Gubernamental, pág. No. 2

En esta sección se señalan las normas de auditoría, que deberán observarse en las auditorías de presupuesto. Estas normas según las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos, se dividen en normas personales o generales, normas relativas a la ejecución del trabajo de campo y normas de la preparación de los informes.

4.1.1 NORMAS GENERALES:

Son de naturaleza personal y se refiere a las características que debe tener el auditor y a la calidad de su trabajo, estas normas son aplicables a todos los organismos gubernamentales o privados, y se clasifican en:

ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL:

El personal que la contraloría de cuentas designa para practicar la auditoría, deberá poseer en su conjunto la capacidad profesional necesaria para realizar todos los trabajos que le sean requeridos, además deberá poseer los elementos y habilidades necesarios para llevarla a cabo. Los auditores también deberán poseer un amplio conocimiento de la auditoría gubernamental y la forma como opera la entidad auditada.

Para que se pueda cumplir con esta norma, la Contraloría de Cuentas debe de establecer un programa de educación y capacitación continua con el objeto de garantizar que la totalidad del personal mantendrá su capacidad profesional.

INDEPENDENCIA MENTAL:

Los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos personales o externos con respecto a la institución o a los funcionarios de la dependencia a

auditarse. Para ser independiente no sólo deberá serlo de hecho, intelectualmente honesto, sino que debe ser aceptado como tal por lo demás. Un auditor que como consecuencia de situaciones afectivas o personales, haya perdido su objetividad, considerará si está actuando con independencia ental restringida y deberá comunicarlo al jefe de la auditoría gubernamental para que éste manifieste si está dispuesto a creer en su imparcialidad.

DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL.

Debe procederse con el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y preparar los informes correspondientes.

Proceder con cuidado profesional consiste en emplear correctamente el criterio para determinar el alcance, procedimientos de auditoría y para preparar y presentar los informes correspondientes.

CONTROL DE CALIDAD:

La Contraloría de Cuentas, debe de tener un sistema interno de control de calidad apropiado, y participar en un programa de revisión externa del control de calidad; esto permitirá obtener la seguridad razonable de que la organización ha adoptado y cumple con las normas de auditoría y que ha establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados.

.1.2 NORMAS PARA EL TRABAJO DE CAMPO:

En esta sección se presentan las normas de trabajo de campo para las auditorías de presupuesto, estas normas prescriben que el auditor reúna los suficientes elementos de juicio, evidenciados en los papeles de trabajo para respaldar su opinión.

Las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS), incorporan las tres normas generalmente aceptadas del trabajo de campo del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), estas normas son:

- Planeación y supervisión adecuada (qué, cómo y dónde):
 - Estudio y evaluación del control interno,
 - Obtención de evidencia suficiente y competente,
- Además incluye las siguientes:
- Seguimiento de auditorías,
 - Actos ilegales,
 - Papeles de trabajo,
 - Importancia relativa,
 - Irregularidades y actos ilegales,
 - Controles internos.

PLANEACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Las normas del IGCPA y las GAGAS exigen lo siguiente:

"El trabajo debe ser debidamente planeado y se debe considerar la importancia relativa, entre otros temas, al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de aquellos procedimientos."²⁰

Un aspecto muy importante es el nombramiento anticipado del auditor, ya que le permite planear su trabajo a fin de que pueda llevarse a cabo oportunamente.

Para el efecto es necesario que el auditor planifique su trabajo en dos fases esenciales, considerándose la primera como la planificación preliminar y la segunda como la planificación específica.

²⁰.GAO.Normas de Auditoría Gubernamental. Página No. 49.

PLANIFICACIÓN PRELIMINAR

El objetivo de esta fase es conocer y comprender la conducta global del trabajo de auditoría que se desarrollará.

Durante esta fase el auditor debe de obtener pleno conocimiento de la entidad o actividad a examinar, su naturaleza jurídica, principales actividades, operaciones normales, instalaciones, principales políticas contables, administrativas operacionales y presupuestarias.

PLANIFICACIÓN ESPECIFICA

El objetivo de esta fase es seleccionar los procedimientos de auditoría a base del esquema preparado en la planificación preliminar. Con la información adicional recopilada, confirmar y definir la evaluación y calificación de los riesgos de auditoría a fin de preparar el plan específico de auditoría.

En esta fase el auditor evalúa el grado de confianza de la estructura de control interno y efectúa pruebas de los controles para conocer la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría; califica los riesgos existentes y aplica métodos de verificación de las transacciones y saldos de cuentas en la medida que lo considere apropiado. de acuerdo a las circunstancias, derivadas de la fortaleza o debilidad de los sistemas de control.

Las metas que se persiguen en esta fase son:

· Contar con algunas consideraciones relacionadas con la forma en que se procesa y presenta la información financiera presupuestaria o de gestión en cada una de las actividades analizadas.

- Evaluar y calificar el riesgo de auditoría y sus factores componentes por cada una de las actividades a través de la información adicional obtenida.

- Evaluar la estructura de control interno considerando el ambiente de control y la confianza en los sistemas de las principales actividades.

Los productos de esta fase son:

- La selección de los procedimientos de auditoría.
- El plan de muestreo.
- La definición del enfoque de la auditoría.

MEMORÁNDUM DE PLANEACIÓN

Es el documento que contiene el resultado del proceso de planificación en el cual se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas pertinentes al enfoque y al alcance de auditoría. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, dónde, cuándo y quién lo debe hacer.

Contenido mínimo:

- Descripción de la entidad a auditar.
- Descripción de los servicios que presta (su naturaleza y/o filosofía institucional).
- Estructura organizacional de la entidad.
- El plan general de auditoría.
- Base legal de la práctica de la auditoría.
- Objetivos de Auditoría (generales y específicos)
- Identificación de áreas críticas (Riesgos inherentes y de control)
- Cronograma de actividades.

SEGUIMIENTO DE LA AUDITORÍA:

Es la norma gubernamental adicional, y consiste en que los auditores deben de efectuar el seguimiento sobre los hallazgos significativos y recomendaciones detectadas en anteriores auditorías, que podrían afectar la auditoría que se practica.

Se debe determinar si la entidad auditada, inició oportunamente las acciones correctivas adecuadas. La atención que la entidad proporcione continuamente a los hallazgos de auditoría detectados, indica que las autoridades han comprendido los beneficios que proporciona la labor de auditoría.

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Las normas establecidas por el IGCPA y las GAGAS exigen que el auditor debe tener una comprensión suficiente de la estructura de control interno para planear la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que serán efectuadas.

El auditor tiene que revisar el organigrama de la entidad, tanto en su aspecto formal, como en la práctica, valuando su efectividad y solidez, examinando cada medida o método utilizado por la entidad para lograr el control interno. Esta revisión abarca el acuerdo de creación, su reglamentación y otras regulaciones o instrucciones emitidas por el Contralor General de la República. Es necesario comparar si los procedimientos o instrucciones dictados corresponden en la práctica a la situación real.

En la evaluación de la estructura de control interno, se considera de interés fijar los objetivos generales, determinándose los siguientes:

a) Satisfacerse de que no existen errores de registros y de operaciones aritméticas en los controles principales, debiéndose considerar:

- Si existe una adecuada supervisión de los registros contables y presupuestarios.

- Si las cuentas principales se concilian periódicamente con los registros auxiliares.

b) Comprobar que no pueden registrarse asientos erróneos, considerando:

- Si hay documentación comprobatoria adecuada; y

- Si todos los asientos cuentan con la aprobación de un funcionario o empleado público responsable.

c) Establecer si hay confiabilidad en los controles, presupuestarios y administrativos debiéndose considerar:

- Si hay una adecuada rotación y segregación de funciones.

- Si se sigue la política de que los empleados tomen vacaciones con regularidad.

- Si están debidamente afianzados los empleados que correspondan.

- Si los registros contables y presupuestarios se mantienen operados al día.

- Si hay controles presupuestarios que puedan cruzarse con los registros contables y con las operaciones de efectivo (Caja).

- Si hay una adecuada separación de funciones en las actividades incompatibles.

- Si el acceso a los registros contables y presupuestarios activos de la entidad están restringidos.

d) Satisfacerse de que no existen áreas, donde por falta de capacidad o de interés de un funcionario o empleado público, se afecta significativamente el sistema de control interno.

e) Si un funcionario o empleado público responsable verifica o inspecciona los procedimientos seguidos en las transacciones y trámites administrativos.

ESTRUCTURA:

La estructura de control interno de una entidad gubernamental, consiste en las políticas y procedimientos establecidos, para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la institución y se divide en:

- Ambiente de control
- Sistema contable y presupuestario
- Procedimiento de control.

AMBIENTE DE CONTROL:

"El ambiente de control representa el efecto colectivo de varios factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicos".²¹
Dentro de estos factores se incluyen los siguientes:

- La filosofía y forma de operación de la entidad.

²¹Curso de Actualización Profesional en Auditoría Gubernamental. Tema B. Pág. 25.

- La estructura organizativa de la entidad.
- Funcionamiento de la administración y sus diversas comisiones de trabajo, en particular a aquellos dedicados a la revisión financiera y presupuestaria.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, a nivel institucional.
- Política y práctica del personal.
- Diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad.

PROCEDIMIENTOS DE CONTROL:

"Son todos aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable y presupuestario, establecidos por las autoridades superiores para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la institución".²²

Por lo general podrán catalogarse como procedimientos de control los siguientes:

- Debida autorización de transacciones y actividades.
- Segregación adecuada de funciones, asignando a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y custodiar los activos.
- Diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.

²² IBID. Pág. 27.

Medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros.

CONTROLES PARA SALVAGUARDAR LOS ACTIVOS:

"Son procesos que deben establecer las autoridades superiores de una entidad, para proporcionar la seguridad razonable de que se realizarán las provisiones o detección oportuna relacionadas con la adquisición, uso o apropiación indebida de los activos"²³.

CONTROLES SOBRE EL CUMPLIMIENTO CON LAS LEYES Y REGULACIONES:

El auditor debe obtener suficiente conocimiento sobre las leyes y regulaciones que rigen a la entidad que audita, o que le permitirá planear la auditoría de tal forma que proporcione una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos derivados de violaciones a leyes y regulaciones.

MÉTODOS DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO:

DESCRIPCIÓN:

También se le conoce como método de Narrativos de Procedimiento o Memorándum de Procedimientos y consiste en describir paso a paso cada uno de los procesos que generan las transacciones y sus procedimientos de control.

QUESTIONARIO:

Este método consiste en usar como instrumento para la evaluación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se ejecutan las transacciones u operaciones de la entidad auditada.

Como parte de su preparación para el examen, el auditor debe evaluar el cuestionario o lista de comprobación sobre el control interno. Este documento está constituido por varias listas de preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios y empleados públicos responsables de la entidad objeto de revisión o que el auditor mismo contesta durante el curso de la auditoría basado en sus observaciones.

Cuando el auditor llena el cuestionario por medio de entrevista con uno o más funcionarios y empleados públicos responsables del área objeto de examen, debe tomar en cuenta la necesidad de confirmar durante el curso de la auditoría, sobre la veracidad de las respuestas. Es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

GRÁFICO:

Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos, los cuales pueden representar departamentos, formas, archivos, flujo de información, etc, en vez de usar narraciones habladas o escritas.

Debido a que las transacciones son los componentes básicos de las operaciones, el auditor debe usar flujogramas en el ciclo de ingresos y egresos de las transacciones financieras y presupuestarias, para obtener de las mismas una mejor comprensión.

Influencia del control interno en el programa de trabajo:

El control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control eficiente, el auditor puede reducir sus pruebas por la confianza que le merece: por el contrario cuando el control interno presenta serias deficiencias, las pruebas deben ser ampliadas hasta

en límite que permita juzgar el impacto total, de los errores que un control interno así pudo permitir. Por lo anterior, se pueden aplicar 2 tipos de pruebas:

Pruebas sustantivas:

Son aquellas que se diseñan para tener evidencia de que los datos producidos por el sistema de contabilidad están completos y exactos y pueden ser:

- Pruebas de detalle de las operaciones y de saldos.
- Análisis de razones y tendencias, investigando el resultado de las fluctuaciones y partidas poco usuales.

Pruebas de cumplimiento:

Son aquellas que se utilizan para obtener una seguridad razonable de que están en vigor todos aquellos controles internos en los que se deposita la confianza de la auditoría.

Mientras mayor confianza hay en el control interno, menores serán las pruebas de cumplimiento y mayores las sustantivas: pues con base a la evaluación y el criterio del auditor será la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas y procedimientos.

EL RIESGO EN LA AUDITORÍA.

Al finalizar la evaluación de la estructura de control interno podemos identificar las áreas de mayor riesgo, formular nuestra planificación detallada y hacer la programación específica de la auditoría, con el fin de poder proporcionar a la entidad auditada un asesoramiento significativo y sugerencias constructivas en relación con las actividades en estudio.

RIESGO INHERENTE:

"El riesgo inherente es la susceptibilidad básica del componente o actividad a errores, antes de reconocer el efecto de los controles pertinentes".²⁴

RIESGO DE CONTROL:

"El riesgo de control representa la posibilidad de que los sistemas de control vigentes no pueden evitar o detectar de manera oportuna, los errores o irregularidades."²⁵ El principal interés consiste en identificar los controles específicos en vigencia diseñados para compensar los riesgos inherentes.

RIESGO DE AUDITORÍA:

"El riesgo de auditoría o de detección es la posibilidad de que errores en el componente o actividad evaluados no sean detectados a través del trabajo de auditoría."²⁶

Este riesgo se origina en parte por la incertidumbre que existe cuando el auditor no examina el ciento por ciento de las operaciones. De ahí que el muestreo es uno de los aspectos que deben de considerarse al determinar el riesgo de auditoría, por cuanto una muestra seleccionada y examinada para obtener conclusiones sobre el universo del cual fue extraída, puede no ser representativa, obteniéndose por consiguiente una conclusión incorrecta sobre el universo.

²⁴ Curso de Actualización Profesional en Auditoría Gubernamental. Tema A. Pág. 22.

²⁵.IBID.

²⁶.IBID.

Aparte de lo comentado anteriormente, existen otras incertidumbres que deben ser consideradas:

- a) El auditor podría seleccionar un procedimiento en auditoría ineficaz.
- b) Aplicar incorrectamente un procedimiento apropiado.
- c) Malinterpretar los resultados de auditoría.

Las causas de riesgo de auditoría nunca pueden ser eliminadas. Con el debido cuidado y el ejercicio de la destreza profesional, pueden ser reducidas a un nivel aceptable, mediante una buena planificación, supervisión y revisión de las actividades de auditoría.

Los riesgos inherentes y los riesgos de control están fuera del manejo del equipo de auditoría, pero no así el riesgo de auditoría. Variando la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría se puede disminuir el riesgo de auditoría.

Para la calificación del riesgo se requiere de información sintetizada y tabulada en una hojas de trabajo referenciada con los documentos de respaldo, la cual permitirá al equipo de auditoría realizar su evaluación y determinación del grado de riesgo, medido en la escala alto/medio/bajo.

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE:

La formulación del programa de trabajo de auditoría debe indicar punto por punto cada uno de los trabajos específicos a realizar para lograr la obtención de evidencia suficiente y competente que apoye las conclusiones de la revisión sobre lo que se basa la opinión final o información. (Suficiente: cuando se considera satisfecho moralmente para cumplir en los alcances fijados= cantidad y competente = calidad.)

Por lo anteriormente expuesto se deben elaborar procedimientos de auditoría recomendables para cada rubro presupuestario, atendiendo a sus características. En relación con el trabajo mínimo de auditoría se efectuará atendiendo a tres aspectos importantes; las pruebas selectivas, la importancia relativa y los procedimientos comunes:

Pruebas selectivas:

No es posible fijar un regla inflexible, para determinar el número de pruebas de auditoría que son necesarias para descansar en el control interno como base de los estados presupuestarios que se presentan: por ello se utiliza la técnica de efectuar comprobaciones selectivas a algunos renglones presupuestarios para concluir con respecto al total de la ejecución presupuestal; de lo anteriormente expuesto se concluye que: comprobar selectivamente una cosa, es verificar alguna de sus partes para concluir respecto del todo; así por ejemplo, el saldo que presenta el renglón "ingresos tributarios" puede ser considerado correcto cuando la verificación del 50 por ciento de los saldos que presenta arroje resultados positivos.

Los resultados que arrojen las pruebas selectivas deben ser sopesados cuidadosamente para poder generalizarlos al todo. Los resultados satisfactorios deben dar seguridad en tanto que los resultados negativos pueden provocar una extensión de trabajo, bien ampliando la muestra o bien cambiando el enfoque, o simplemente pueden considerarse aplicables al universo y, en consecuencia, considerarlo erróneo.

Procedimientos comunes:

- Comparación de los saldos de balance contra tarjetas de control o libro mayor.
- Comparación de saldos contra registros auxiliares.
- Verificación de sumas y cálculos.
- Indicación de la fuente de datos.

PAPELES DE TRABAJO:

"Es el conjunto de documentos en los cuales el auditor consignó la información obtenida y los resultados de las pruebas realizadas durante su examen"²⁷. También forma parte de los papeles de trabajo aquella documentación recopilada por el auditor que no ha sido preparada por él.

REGLAS PARA LA ELABORACIÓN DE PAPELES DE TRABAJO:

-) Identificar en cada hojas: *Nombre entidad
 *Nombre examen
 *Fecha
-) Use una hoja separada para cada asunto.
-) Use una sola cara de cada hoja.

- d) Identificación de la persona que elaboró.
- e) Incluya la descripción de los diversos comentarios encontrados en cada fase.
- f) Verifique que la información en los papeles de trabajo sea concordante con el trabajo ejecutado, que cumpla con los objetivos del examen.
- g) Utilice la técnica de referenciación cruzada.

COMO EVITAR DEFICIENCIAS EN LA ELABORACIÓN DE PAPELES DE TRABAJO:

- Organizar los papeles de trabajo apropiadamente.
- Separar en divisiones lógicas para su archivo y revisión.
- Incluir las correcciones finales.
- Revisar y mantener el archivo permanente al día.
- Incluir un índice apropiado para todos los papeles de trabajo.
- Utilizar encabezamiento claro y lógico en papeles de trabajo.
- Divulgar procedimientos no normales.
- Explicar las marcas.
- Incluir en los papeles de trabajo sólo información relevante.

PAPELES DE TRABAJO IMPORTANTES

Nombramiento de auditoría:

Para iniciar una investigación de auditoría programada, debe emitirse de manera obligatoria, una nota interna dirigida al encargado del trabajo asignando formalmente la auditoría, con copia a supervisión.

Este oficio debe contener como mínimo los siguientes elementos, los cuales se constituirán en los estándares mínimos a cumplir en la ejecución de la auditoría:

- Objetivo general de la auditoría.
- Alcance del estudio.
- Personal asignado inicialmente (incluye supervisor y colaboradores).
- Instrucciones especiales para ejecutar el trabajo, en caso de que existan.

Programa de auditoría:

Constituye un esquema escrito y detallado del trabajo por ejecutarse y de los procedimientos de auditoría por emplearse en un examen específico.

Hoja de calificación del riesgo en la auditoría:

Es una hoja de trabajo columnar que se emplea para calificar los riesgos en la auditoría de cada uno de los componentes importantes del trabajo, con el propósito de que el auditor concentre sus esfuerzos en aquellas áreas de mayor riesgo.

Dicho papel de trabajo consta de siete columnas, cuyo contenido se cita a continuación :

- Componentes o actividades de bajo riesgo.
- Factores de riesgo.
- Referencias a los papeles de trabajo respectivos.
- Evaluación del riesgo inherente.
- Evaluación del riesgo de control.
- Enfoque de auditoría.
- Instrucción para la planificación detallada y programación específica.

Hoja de resumen de los hallazgos:

Este papel de trabajo se elabora para cada uno de los hallazgos determinados en una auditoría. Se emplean como una hoja de anotaciones previas a la elaboración y presentación del informe de auditoría, como un medio idóneo para organizar su contenido y sintetizar los aspectos relevantes de los hallazgos determinados en el curso del examen, evitándose, de esa forma, incurrir en falta de uniformidad y posibilidad de omitir algún aspecto importante en la presentación de los resultados de la auditoría. Además facilita la redacción de las secciones o capítulos del informe de auditoría.

Este documento debe estar referenciado a los papeles de trabajo que respaldan las condiciones, criterios, efectos y causas determinados para cada uno de los hallazgos de auditoría, e incluir la fecha, las iniciales o rúbricas de la persona que lo elaboró, revisó y aprobó, así como el criterio profesional del equipo de auditoría.

Estructura del borrador del informe final de auditoría:

Es un esquema general de la organización del contenido del informe final de auditoría. Este documento facilita la elaboración de la agenda para la discusión de los principales resultados de la auditoría con la administración de la entidad auditada.

Para su elaboración es conveniente y necesario utilizar la información contenida en las hojas resumen de los hallazgos de auditoría.

Agenda para la discusión de los principales resultados de la auditoría con la administración de la entidad auditada:

La agenda contiene los principales asuntos que serán objeto de exposición por el equipo de auditoría y sobre los cuales se solicitará la opinión de los funcionarios convocados. Esta se remite a la máxima autoridad de la entidad en estudio, mediante un oficio firmado por el jefe de la supervisión, con copia a los funcionarios convocados a la reunión.

El oficio debe contener mínimo la siguiente información: motivo, lugar, fecha y hora de la reunión, así como un detalle de los puestos de los funcionarios de los cuales se requiere su asistencia. También es conveniente que ese documento se envíe con la debida anticipación.

Informes técnicos:

- Revisión preliminar
- Planificación detallada.

Notas del auditor (asuntos pendientes):

Existe un legajo especial de papeles de trabajo constituido por la "notas del auditor" que le sirven para registrar ciertos asuntos a recordar para beneficio propio y del examen, como son: notas recordatorias sobre aspectos "pendientes" de examinarse, o que requieren investigaciones adicionales, y que deben ser aclarados antes de dar por concluida la auditoría.

PROPIEDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo que elaboran los contralores de cuentas, por la relación de dependencia existente, son propiedad de la Contraloría General de Cuentas.

El auditor gubernamental debe adoptar procedimientos razonables para asegurar la custodia y confidencialidad de

los papeles de trabajo y adjuntarlos a sus informes para que en el archivo de la sección de auditoría gubernamental se conserven por un período mínimo de 10 años; por lo cual la custodia y propiedad de los papeles de trabajo recae en la Contraloría General de Cuentas; sin embargo, la institución puede poner a disposición de las entidades sujetas a examen parte o extractos de los papeles de trabajo, pero éstos en ningún caso deben considerarse como parte de los registros de la contabilidad y de la ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la entidad examinada.

ARCEIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Cada papel de trabajo debe estar sistemáticamente archivado; por cada institución que se examina debe formarse un juego de carpetas de papeles de trabajo. Las carpetas de papeles de trabajo se dividen en:

- Carpeta de información permanente (archivo permanente)
- Carpeta de papeles de la auditoría que se practica (archivo corriente).

CARPETA DE INFORMACIÓN PERMANENTE (ARCHIVO PERMANENTE)

Incluye información que se requiere para tener un conocimiento permanente sobre las actividades y operaciones de la entidad pública auditada; su contenido es útil para el auditor gubernamental para la actual y futuras auditorías.

Su objetivo primordial es proporcionar la historia financiera, presupuestaria y administrativa de la entidad para facilitar el trabajo de años siguientes. Generalmente incluyen la siguiente información.

- a) Ley orgánica de la entidad auditada.
- b) Reglamento de la ley orgánica.
- c) Estatutos o reglamentos internos.

- 1) Pactos colectivos u otros similares
- 2) Políticas y procedimientos de la institución.
- 3) Organigrama estructural y funcional de la entidad
- 4) Políticas y procedimientos de presupuesto y contabilidad.
- 5) Manual del sistema integrado de contabilidad gubernamental.
- 6) Lista de los principales registros y formularios oficiales que se utilizan.
- 7) Estados de ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y de egresos de cada año.
- 8) Estados financieros y otros similares.

El archivo permanente para su manejo y control puede dividirse en archivo permanente vigente y archivo permanente nactivo.

El archivo permanente vigente debe contener información e interés actual; por lo tanto, cada año debe hacerse una evisión crítica de su contenido. El archivo permanente nactivo incluye información que no es necesaria examinar ara la revisión de ejercicios futuros, dado que ha perdido u vigencia.

ARPETA DE PAPELES DE LA AUDITORÍA QUE SE PRACTICA (ARCHIVO ORRIENTE)

Está compuesta por los papeles de trabajo corrientes ue deben contener toda la información acumulada por el uditor gubernamental sobre los estados de ejecución y iquidación presupuestaria examinados. La cantidad y forma e agrupar los papeles de trabajo varia de acuerdo al riterio y metodología del auditor.

REVISIÓN Y APROBACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Tanto para lograr la máxima utilidad y eficiencia como garantizar la calidad de la auditoría, es necesario una revisión completa de los papeles de trabajo.

Para el efecto los coordinadores del grupo de auditoría revisarán los papeles de trabajo elaborados por los auditores asistentes y la revisión final estará a cargo de los supervisores de auditoría de la unidad de supervisión de la Contraloría General de Cuentas.

ERRORES, IRREGULARIDADES Y ACTOS ILÍCITOS

Las normas de auditoría del IGCPA y las GAGAS exigen que el auditor debe tener una seguridad razonable de que será posible descubrir irregularidades significativas, en los estados presupuestarios examinados. A continuación se exponen los conceptos de cada uno de estos:

ERRORES:

Se consideran errores, las omisiones no intencionales de cifras o revelaciones en los estados de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, que presente la institución objeto de auditoría. Los errores pueden implicar:

- Errores al recabar o procesar información financiera presupuestaria.
- Estimaciones incorrectas derivadas de una omisión o mala interpretación.
- Aplicaciones incorrectas de preceptos legales, principios presupuestarios y de contabilidad generalmente aceptados.

IRREGULARIDADES:

Omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la institución objeto de auditoría.

Las irregularidades por omisión intencional, incluyen la presentación de información financiera y presupuestaria fraudulenta, para la elaboración de los estados de liquidación presupuestaria engañosos. Las irregularidades pueden implicar:

- Manipulación, falsificación o alteración de los registros contables y presupuestarios y documentos de soporte.
- Información falsa.
- Aplicación incorrecta de preceptos legales y de los principios presupuestarios y de contabilidad generalmente aceptados aplicables al sistema integrado de contabilidad gubernamental, sistema que considera fundamental la información presupuestaria y sus resultados.

ACTOS ILÍCITOS DIRECTOS:

Son violaciones de leyes y disposiciones que tienen un efecto directo y significativo en la determinación de los montos presentados en los estados presupuestarios.

ACTOS ILÍCITOS INDIRECTOS:

Son violaciones de leyes y disposiciones que tienen un efecto significativo pero indirecto en los estados presupuestarios.

Si alguna información específica llama la atención del auditor y proporciona la evidencia sobre la existencia de posibles actos ilegales debe aplicar procedimientos de auditoría específicos.

HALLAZGOS DE AUDITORÍA

"Un hallazgo de auditoría es cualquier situación deficiente y relevante que se determine por medio de la aplicación de procedimientos de auditoría, en el examen profundo de las áreas críticas, que se esté estructurado de acuerdo con sus atributos (condición, criterio, efecto y causa) y que se considere de interés para la entidad."²⁶.

Es necesario que dentro de los papeles de trabajo se considere un legajo por separado que, contenga la evidencia suficiente y competente que soporte los hallazgos de auditoría.

Características importantes a considerar, en la estructuración de los hallazgos de auditoría

- a) La importancia del efecto sobre los estados de ejecución y liquidación presupuestaria a nivel de programa, subprograma, actividad, grupo y renglón específico del gasto. (Al detectarse el error y la irregularidad debe considerarse el efecto cuantitativo en forma individual y en su conjunto)
- b) En el nivel jerárquico de la administración y empleados involucrados.
- c) El alcance y habilidad del ocultamiento. (Normalmente el ocultamiento requiere de manipulación de registros presupuestarios, que no coinciden con los hechos)
- d) La relación con la estructura de control interno establecida. (La falta de controles podría permitir que

²⁶Curso de Actualización Profesional en Auditoría Subnacional
Tema A. Pág. 19.

ocurra un error o irregularidad repetidamente, lo que podría representar un efecto significativo en los resultados presupuestarios y financieros)

Requisitos básicos al desarrollar hallazgos

Importancia relativa que merezca darse a conocer a la institución auditada.

Basado en hechos y evidencias reales, que consten en los papeles de trabajo.

Objetivo.

Basado en una labor técnica que permita respaldar la conclusión y la recomendación.

Convincente a una persona que no ha participado en la auditoría.

Factores a considerar al desarrollar hallazgos:

El momento en que ocurrió el hecho.

Indole, complejidad, magnitud de la actividad evaluada.

Análisis honesto y crítico del hallazgo potencial.

Labor completa. No se debe asumir que otros (la institución), aceptarán las conclusiones y recomendaciones simplemente porque el auditor las dice.

Diferencias de opiniones. No sustituir el juicio del auditor por el de los funcionarios de la entidad.

Como desarrollar los hallazgos:

Identificación de la condición (asuntos deficientes).

Realizando una comparación entre los criterios aceptables y la ley, será la mejor forma de hacerlo.

Identificar líneas de autoridad y responsabilidad (organigrama estructural-orgánica funcional).

Determinar las causas de la deficiencia.

Determinar si es aislado o muy común el caso encontrado.

- Identificación y solución de asuntos legales.
- Determinar el o los efectos según la importancia de la deficiencia. Preferible determinarla en quetzales.
- Obtener comentarios de personas u organismos directamente relacionados y afectados por el hallazgo.
- Concluir en base a evidencias reunidas.
- Determinar acciones correctivas (recomendaciones).
- Observar que siempre un hallazgo tenga todos sus atributos.

Atributos de un hallazgo:

A base de estos atributos el auditor llega a conclusiones y elabora recomendaciones, y son:

Condición (lo que es):

"Es la situación actual encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo logrados. Es importante que la condición se refiera directamente al criterio o unidad de medida porque el objetivo de la condición es describir lo bien que se comporta la organización en el logro de las metas expresadas como criterios."²⁹ La condición puede tomar tres formas:

- Los criterios se están logrando satisfactoriamente.
- Los criterios no se logran.
- Los criterios se están logrando parcialmente.

²⁹. IBID. Pág. 24.

Criterio (lo que debe ser):

"Es la norma con la cual el auditor mide la condición. Son las metas que la entidad está tratando de lograr o las normas relacionadas con el logro de las metas."³⁰ Necesariamente son unidades de medida que permiten la evolución de la condición actual. Los criterios pueden ser los siguientes:

- Disposiciones por escrito: Leyes; reglamentos; instrucciones en forma de manuales, directrices, procedimientos, etc.; objetivos; políticas; normas; otras disposiciones.

- Sentido común: Experiencia del auditor, opiniones independientes de expertos; prácticas comerciales prudentes; instrucciones verbales; experiencias administrativas; objetivos o políticas generales expresados verbalmente; prácticas generalmente observadas.

Efecto (diferencia entre condición y criterio):

"Es el resultado adverso real o potencial que resulta de la condición encontrada, normalmente representa la pérdida en dinero o en efectividad causada por el fracaso en el logro de las metas."³¹

El efecto es especialmente importante para el auditor en los casos que quiere persuadir a la administración de que es necesario un cambio o acción correctiva para alcanzar el criterio o meta.

30. IBID. Pág. 24.

31. IBID. Pág. 25.

Siempre cuando sea posible, el auditor debe expresar en su informe el efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida. Sin embargo, ciertos aspectos no pueden ser expresados en tales términos. El efecto puede ser: Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros; pérdida de ingresos potenciales; violación de disposiciones generales; ineffectividad en el trabajo (no se están realizando como fueron planeados o lo mejor posible); gastos indebidos; informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos; Control inadecuado de recursos o actividades; inseguridad en que el trabajo se esté realizando debidamente; desmoralización del personal.

Causa (por qué sucedió):

"Es la razón fundamental (o razones fundamentales) por la cual ocurrió la condición, o es el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma."³² La simple aseveración en el informe de que el problema existe porque alguien no cumplió las normas es insuficiente para que el lector acepte lo dicho.

Las causas pueden ser: falta de capacitación; falta de comunicación, falta de conocimiento de los requisitos, negligencia o descuido; normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas; conciente decisión o instrucción de desviarse de las normas; falta de recursos humanos, materiales o financieros; falta de buen juicio o sentido común; falta de honestidad; inadvertencia del problema; inadvertencia de beneficios potenciales desarrollados al efectuar cambios; falta de esfuerzo e interés para cambiar; organización defectuosa; falta de delegación de autoridad; auditoría interna deficiente.

³². IBID. Pág. 25.

Evaluación de la importancia de los hallazgos:

La atención que se presta a un hallazgo depende en su mayor parte de la demostración que se haga de su importancia. Para facilitar lo anterior debe indicarse si las situaciones adversas informadas son casos aislados o están entendidos ampliamente y la proporción o frecuencia en que se suceden. El uso del muestreo estadístico es una práctica muy valiosa en la determinación de la proporción o frecuencia con que sucede.

La importancia se juzga generalmente por el EFECTO. Los efectos, pueden exponerse frecuentemente en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo, unidades de producción o número de transacciones. Algunas veces los efectos tales como mal estado de ánimo son intangibles, pero no obstante importantes. Cualquiera sea el uso de términos, el informe debe incluir datos suficientes como para convencer al lector que el asunto merece atención.

Presentación de los hallazgos:

Los hallazgos de la auditoría deben incluir cada uno de los atributos mencionados anteriormente, que serán redactados para que cada uno sea claramente distinguido de los otros. El lector no debe tener dificultad para entender lo que se ha encontrado o, por qué sucedió y qué es lo que debe hacerse al respecto.

La presentación de los hallazgos en los informes variará dependiendo de un número de factores que incluyen:

El objetivo específico del informe.

La complejidad del asunto.

Los comentarios preliminares o reacciones de las personas involucradas; por ejemplo, fueron receptivas o defensivas.

- Los usuarios a los cuales es de principal interés el mensaje del informe; por ejemplo, funcionarios de la entidad que están familiarizados con el asunto u otros que no sean muy conocedores del problema.
- La gravedad de las irregularidades encontradas.

CONCLUSIONES:

El obtener las conclusiones apropiadas de auditoría es una parte muy importante del proceso de auditoría; las conclusiones resumen los resultados del trabajo y establecen si los objetivos de la auditoría han sido alcanzados. Sin las conclusiones apropiadas el trabajo es incompleto.

Debe considerarse cuidadosamente la forma en que se expresan las conclusiones; el lenguaje debe ser claro, conciso y expresado en términos moderados. Se deben emitir conclusiones, evitando los textos que dejen liberada su interpretación a la imaginación del lector. Las conclusiones pueden clasificarse en:

- Conclusiones sobre cada componente.
- Conclusión global, referida al objetivo general de la auditoría.

Las conclusiones están referidas por lo general a cada componente desarrollado durante la auditoría o parte de ella, resumiendo la información relevante de cada uno de los hallazgos; esta consolidación de resultados es importante y su preparación requiere la participación del supervisor de auditoría.

RECOMENDACIONES:

El segmento que contiene las disposiciones o recomendaciones constituye el elemento más importante del informe, ya que están orientadas a solucionar las causas que originaron los hechos deficientes susceptibles a ser mejorados.

Cada capítulo o sección debe concluir con la presentación de la recomendación o recomendaciones consideradas necesarias para mejorar las operaciones o actividades examinadas.

4.1.3 NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMES:

Las normas de auditoría generalmente aceptadas (GAGAS) incorporan las siguientes normas del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA):

- a) El informe debe indicar si los estados de ejecución y liquidación del presupuesto se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) El informe debe identificar aquellas circunstancias en las que los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, incluyendo un párrafo explicativo en su dictamen.
- c) Las revelaciones informativas contenidas en los estados de ejecución y liquidación del presupuesto deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que se establezca lo contrario.
- d) El informe debe contener ya sea una expresión de opinión sobre los estados de ejecución y liquidación del presupuesto tomados en conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada. Cuando una opinión global no puede ser expresada, se debe establecer las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado con estos estados, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

Las GAGAS, además incorporan las siguientes normas complementarias, con respecto a la presentación de informes:

PRESENTACIÓN DE INFORMES SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS:

Los informes de auditoría deben establecer claramente, que la auditoría ha sido realizada de acuerdo con normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas, y debe incluir:

) Una opinión del auditor sobre el estado de liquidación del presupuesto, que indique que el referido estado presenta razonablemente en todos sus aspectos importantes los ingresos percibidos, gastos causados y el superávit o déficit financiero por el año que se audita. Cualquier desviación de estas normas deben ser divulgadas. Ver informes ilustrativos, ejemplo 1.

) Revelar, si los hay, costos cuestionados resultantes de deficiencias importantes de incumplimiento con leyes y regulaciones, mismos que deben tener referenciación cruzada con los hallazgos de auditoría correspondientes, en el informe sobre incumplimiento. Además deben revelarse en notas a los estados de liquidación presupuestaria, costos cuestionados considerados de poca importancia.

) Notas al estado de liquidación del Presupuesto, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

PRESENTACIÓN DE INFORMES SOBRE EL ENTENDIMIENTO DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO:

El informe del auditor debe incluir como mínimo:

) El alcance del trabajo del auditor para entender la estructura del control interno y evaluar el riesgo de control.

) Los controles internos significativos o la estructura del control interno, incluyendo los controles establecidos

para asegurar el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables que tengan un impacto importante sobre el estado de liquidación del presupuesto.

c) Las condiciones reportables, incluyendo la identificación y desarrollo de los hallazgos. (Nombre del hallazgo, condición, criterio, efecto, causa y recomendación)

Las condiciones no reportables (menores) deben ser comunicadas por separado en una carta a la gerencia, y referida en el informe sobre controles internos y enviada con el informe de auditoría. Ver informes ilustrativos, ejemplo 2.

PRESENTACIÓN DE INFORMES SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGULACIONES:

El informe de auditoría debe describir el alcance de las pruebas del auditor sobre el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables a la ejecución y liquidación del presupuesto del sector público y presentar los resultados de las pruebas. El informe del auditor debe contener una aseveración positiva sobre los rubros examinados en cuanto a cumplimiento con leyes y regulaciones aplicables, y una aseveración negativa sobre los rubros no examinados. Los hallazgos importantes de incumplimiento deben ser informados y discutidos, además de ser comunicados por separado en una carta a la gerencia, que debe ser enviada adjunto al informe de auditoría.

Cuando el auditor emite un informe sobre controles y cumplimiento, el informe a los estados financieros debe indicar que se están emitiendo tales informe adicionales. Ver informes ilustrativos, ejemplo 3.

INFORMES ILUSTRATIVOS:**EJEMPLO 1:****A) INFORME DE ACUERDO CON NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL, CON OPINIÓN LIMPIA****INFORME DEL CONTRALOR GENERAL DE CUENTAS**

HONORABLE CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
PALACIO LEGISLATIVO
GUATEMALA, GUATEMALA

Hemos auditado la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX, correspondiente al periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1,9XX. Estos Estados son responsabilidad de la Gerencia de la entidad. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión sobre el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría, de acuerdo con Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente aceptadas, emitidas por la Contraloría General de Cuentas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable, respecto a si los Estados de Liquidación del Presupuesto no contienen distorsiones importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre bases selectivas, de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones del Estado de Liquidación del Presupuesto. Una auditoría también incluye una evaluación de los principios presupuestarios y de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la gerencia, así como la evaluación general de

los Estados de Liquidación Presupuestaria. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, el estado identificado anteriormente presenta razonablemente, en todos sus aspectos importantes la situación presupuestaria de la Institución XXX de conformidad con principios presupuestarios y de contabilidad generalmente aceptados.

Este informe es sólo para información al Honorable Congreso de La República. Sin embargo esta limitación no intenta restringir la distribución del informe que, con aprobación de la Contraloría General de Cuentas, es un asunto de interés público.

Contralor General de Cuentas
Fecha

B) INFORME DE ACUERDO CON NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL, CON OPINIÓN CALIFICADA.

LOS PÁRRAFOS 1 Y 2 DEL INFORME CON OPINIÓN LIMPIA SE COPIAN IGUALES.

Los resultados de nuestras pruebas revelaron las siguientes excepciones: (se detallan las excepciones existentes)

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los párrafos precedentes numerados del 1 al X, los Estados de Liquidación Presupuestaria, presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX de conformidad con principios Presupuestarios y de Contabilidad Generalmente aceptados.

Este informe es sólo para información al Honorable Congreso e La República. Sin embargo esta limitación no intenta restringir la distribución del informe que, con aprobación de la Contraloría General de Cuentas, es un asunto de interés público.

Contralor General de Cuentas

Fecha

EJEMPLO 2:

A) INFORME SOBRE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO, SIN
CONDICIONES REPORTABLES OBSERVADAS:

INFORME DEL CONTRALOR GENERAL DE CUENTAS

HONORABLE CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
PALACIO LEGISLATIVO
GUATEMALA, GUATEMALA

Hemos auditado la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX, correspondiente al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1,9XX, y emitido nuestro informe sobre el mismo con fecha 19XX.

Efectuamos nuestra auditoría, de acuerdo con Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente aceptadas, emitidas por la Contraloría General de Cuentas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable, respecto a si los Estados de Liquidación del Presupuesto no contienen distorsiones importantes.

Al planear y desarrollar nuestra auditoría al Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos, por el ejercicio fiscal 19XX, consideramos la estructura de control interno de la Institución XXX, con el fin de determinar el alcance de nuestros procedimientos de auditoría, para expresar nuestra opinión sobre los Estados de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos y no para opinar sobre la estructura de control interno.

La gerencia de la Institución XXX es responsable de establecer y mantener una estructura de control interno. Para cumplir con esta responsabilidad la gerencia debe hacer estimaciones y juicios para evaluar los beneficios esperados

y los costos relativos a las políticas y procedimientos de la estructura de control interno. Los objetivos de la estructura de control interno son suministrar una razonable, pero no absoluta, seguridad, de que los activos están protegidos contra pérdidas por usos o disposiciones no autorizadas; que las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones de la gerencia, y se registran apropiadamente para permitir la preparación de los Estados de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX de acuerdo con la base de contabilidad descrita en la nota X. Debido a limitaciones inherentes a cualquier estructura de control interno, errores e irregularidades pueden ocurrir y no ser detectados. También, la proyección de cualquier evaluación de la estructura a futuros períodos está sujeta a riesgo de que los procedimientos se tornen inadecuados por cambios en las condiciones, o bien, que la efectividad del diseño y funcionamiento de las políticas y procedimientos pueda deteriorarse.

Para propósito de este informe, hemos clasificado la estructura de control interno en las siguientes áreas: Ingresos Corrientes, Ingresos de Capital, Egresos de Funcionamiento, Egresos por Deuda Pública y Transferencias de asignaciones Presupuestarias.

Para todas las categorías de control interno mencionadas anteriormente, obtuvimos un entendimiento del diseño de políticas y procedimientos relevantes, de si fueron puestos en operación y evaluamos el riesgo de control.

Nuestra consideración de la estructura de control interno no necesariamente revela todos los aspectos de la estructura de control interno que podrían ser deficiencias

importantes establecidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Una deficiencia importante es una condición reportable en la que el diseño u operación de uno o más elementos específicos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo el riesgo de que errores o irregularidades en montos que podrían ser importantes en relación al estado de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el cumplimiento normal de sus funciones. No observamos ningún asunto relacionado con la estructura de control interno y su operación que consideremos sea una deficiencia importante conforme a la definición anterior.

Sin embargo, observamos ciertos asuntos relacionados con la estructura de control interno y su operación que hemos informado a la gerencia de la Institución XXX por separado en nota de fecha XXX.

Este informe es sólo para información al Honorable Congreso de La República. Sin embargo esta limitación no intenta restringir la distribución del informe que, con aprobación de la Contraloría General de Cuentas, es un asunto de interés público.

Contralor General de Cuentas

Fecha

3) INFORME SOBRE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO, CON CONDICIONES REPORTABLES OBSERVADAS:

LOS PÁRRAFOS 1,2,3,4,5,Y 6 DEL INFORME SIN CONDICIONES REPORTABLES SE COPIAN IGUALES.

Observamos ciertos aspectos relacionados con la estructura de control interno y su operación que consideramos condiciones reportables según normas establecidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Condiciones reportables comprenden asuntos que vienen a nuestra atención relativos a deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura de control interno que, a nuestro juicio, podrían afectar adversamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y presentar información.

incluir párrafos resumiendo las condiciones reportables, con referencia a los hallazgos correspondientes, que deben escribir suficientemente las condiciones observadas)

Una deficiencia importante es una condición reportable en la que el diseño u operación de uno o más elementos específicos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo el riesgo de que errores o irregularidades en montos que podrían ser importantes en relación al estado de liquidación presupuestaria, puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el cumplimiento normal de sus funciones.

Nuestra consideración de la estructura de control interno no necesariamente revela todos los aspectos de la estructura de control interno que podrían ser deficiencias importantes y, en consecuencia, no necesariamente revela todas las condiciones reportables que también podrían ser consideradas

deficiencias importantes, según la definición anterior. Sin embargo creemos que ninguna de las condiciones reportables descrita anteriormente es una deficiencia importante.

También observamos otros asuntos relacionados con la estructura de control interno y su operación que hemos informado a la gerencia de la Institución XXX por separado en nota de fecha XXX.

Este informe es sólo para información al Honorable Congreso de La República. Sin embargo esta limitación no intenta restringir la distribución del informe que, con aprobación de la Contraloría General de Cuentas, es un asunto de interés público.

Contralor General de Cuentas

Fecha

EJEMPLO 3:

A) INFORME SOBRE CUMPLIMIENTO, SIN INCUMPLIMIENTOS IMPORTANTES.

INFORME DEL CONTRALOR GENERAL DE CUENTAS

HONORABLE CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
PALACIO LEGISLATIVO
GUATEMALA, GUATEMALA

Hemos auditado la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX, correspondiente al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1,9XX, y emitido nuestro informe sobre el mismo con fecha XXX.

Efectuamos nuestra auditoría, de acuerdo con Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente aceptadas, emitidas por la Contraloría General de Cuentas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable, respecto a si los Estados de Liquidación del Presupuesto no contienen distorsiones importantes.

El cumplimiento de conformidad con leyes y regulaciones vigentes, es responsabilidad de la Gerencia de la Institución XXX. Como parte de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos está libre de distorsiones significativas, hemos hecho pruebas de cumplimiento de acuerdo a leyes y regulaciones vigentes, aplicables al presupuesto del sector público. Sin embargo, nuestro objetivo no fue el de emitir una opinión sobre el cumplimiento general de dichas regulaciones. En consecuencia no expresamos tal opinión.

Instancias importantes de incumplimiento son fallas en cumplir con los requisitos o violaciones a leyes y regulaciones presupuestarias, que nos llevan a concluir que la acumulación de las distorsiones importantes de tales fallas o violaciones es importante en relación con el estado de liquidación presupuestaria. Los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento revelaron las siguientes instancias importantes de incumplimiento, los efectos de los cuales se muestran como costos cuestionables en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX.

(incluir párrafos resumiendo las instancias importantes de incumplimiento, con referencia a los hallazgos correspondientes)

Hemos considerado estas instancias importantes de incumplimiento, al formarnos una opinión respecto a si el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos por el ejercicio fiscal 19XX de la Institución XXX presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con leyes y regulaciones presupuestarias vigentes y con la base de contabilidad descrita en la nota X, y este informe no afecta nuestro estado sobre la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos del (fecha del informe)

Observamos ciertas instancias poco importantes de incumplimiento que hemos informado a la gerencia de la entidad, por separado en nota de fecha XXXX. Excepto por lo descrito anteriormente, los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento indican que, con respecto a los rubros examinados, la Institución XXX cumplió en todos los aspectos importantes, con las provisiones referidas en el tercer párrafo de este informe, y con respecto a los rubros no examinados, nada vino a nuestra atención que nos hiciera

reer que la entidad no había cumplido, en todos los aspectos importantes, con tales provisiones.

Este informe es sólo para información al Honorable Congreso de La República. Sin embargo esta limitación no intenta restringir la distribución del informe que, con aprobación de la Contraloría General de Cuentas, es un asunto de interés público.

Contralor General de Cuentas

Fecha

4.2 CONTENIDO DEL INFORME FINAL DE AUDITORÍA:

"El informe de auditoría es el producto final del trabajo del auditor gubernamental en el cual él presenta sus comentarios sobre hallazgos, sus conclusiones y recomendaciones y en el caso del examen de liquidación del presupuesto el correspondiente dictamen.³³

Mediante el informe de auditoría, el auditor gubernamental pone en conocimiento de la entidad examinada, otros organismos y los funcionarios públicos correspondientes, los resultados de su trabajo.

El informe de auditoría debe contener la expresión de juicio fundamentado en las evidencias obtenidas sin ocultar o desvirtuar los hechos que pueden incurrir a error. Para emitir un informe es necesario que el auditor practique un examen de acuerdo a las normas y políticas aplicables.

Fundamentalmente este documento permite tomar las acciones correctivas necesarias, por los funcionarios apropiados.

4.2.1 IMPORTANCIA DEL CONTENIDO:

Los asuntos incluidos en todo informe tienen la suficiente importancia como para justificar los informes y para merecer la atención de aquellos a quienes van dirigidos. La utilidad y por lo tanto la efectividad del informe disminuye con la inclusión de asuntos de poca importancia, porque ellos tienden a distraer la atención del lector de los asuntos realmente importantes que se informan.

³³. Curso de Actualización Profesional en Auditoría Gubernamental. Tema D. Pág. 1.

4.2.2 REGLAS GENERALES DE ELABORACIÓN DEL INFORME:

Debido a la importancia que tienen los informes de auditoría es indispensable que sean bien redactados, completos, claros y fáciles de entender.

Para lograrlo es necesario que los informes se elaboren empleando algunas reglas generales, tales como:

- Redacte en lenguaje corriente evitando el uso de terminología muy especializada.
- Evite párrafos largos y complicados.
- Incluya información suficiente.
- Revise su contenido detenidamente, antes de que se emita.
- Conserve la estructura pre-establecida.
- Concluya su redacción durante el trabajo de campo.
- Redacte en forma sencilla, concisa y clara.
- Incluya una fácil comprensión al lector.
- Mantenga un tono constructivo.
- Asegure una emisión y entrega oportuna.
- Incluya toda la información necesaria para lograr una comprensión completa.
- Confirme la exactitud de la información.
- Asegure un contenido convincente.
- Redacte de manera objetiva.
- Verifique que exista evidencia suficiente y detallada en los papeles de trabajo.

4.2.3 ESTRUCTURA DEL INFORME:

-) Carátula
-) Nomenclamiento de Auditoría: (únicamente contendrán este documento las copias del Informe)

- c) Hoja de contenido del informe (Índice)
- d) Carta de presentación: (ver 4.2.4. ejemplo a.)
- e) Informe de acuerdo con normas de auditoría gubernamental
- f) Informe sobre cumplimiento
- g) Estados de liquidación presupuestaria.
Estado de liquidación del presupuesto, Balance general, Déficit o superávit financiero y presupuestario.
- h) Notas explicativas a los estados de liquidación presupuestaria.

Nota 1: Naturaleza y actividades de la empresa.

Una breve información sobre la creación y propósito de una entidad o programa, ayuda a situar la escena para los hallazgos detallados y es de particular interés y valor para aquellos lectores que no están muy familiarizados con la entidad o programa particular. La información sobre el propósito necesitará algunas veces ser más larga, especialmente en los informes respecto a entidades o programas relativamente nuevos o únicos. Sin embargo, debe tratar de ser tan breve como sea posible.

De una manera general, deberá detallarse la información siguiente:

- Ley orgánica o ley de creación de la entidad, con indicación breve de sólo su título, número y fecha de promulgación.
- Fines de la entidad, extraídos normalmente de su ley orgánica o de creación.

- Fecha de inicio de sus actividades. Indicándose sólo el mes y el año en que comenzó a funcionar.

- Principales operaciones y actividades que desarrolla, poniendo especial énfasis, en los programas más significativos que ejecuta.

- Organización y administración. Debe señalarse brevemente y en forma clara, como está organizada la entidad para desarrollar sus actividades. Tratándose de organismos públicos descentralizados, debe mostrarse claramente sus órganos de decisión y ejecución respectivos, así como sus unidades de línea correspondientes.

Nota 2 : Período contable:

Debe indicar el período que utiliza la entidad auditada para el registro de sus operaciones.

Nota 3 : Unidad monetaria:

Debe indicar que la entidad utiliza para el registro de sus operaciones el Quetzal, moneda oficial de la república de Guatemala.

Nota 4 : Metodología presupuestaria:

Indicar que la entidad utiliza la metodología establecida en el manual de planificación y programación presupuestaria del sector público de Guatemala, además se rige por lo que establece el decreto 2-86 Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento, así como normas específicas que aprueben el presupuesto de ingresos y egresos para la entidad auditada.

Nota 5 : Presupuesto de ingresos

Hacer una breve descripción del comportamiento de los ingresos estimados y realizados durante el ejercicio auditado.

Nota 6: Presupuesto de egresos: Idem Nota 5

Nota 7: Presupuesto de egresos de funcionamiento: Idem Nota 5

Nota 8: Presupuesto de egresos de inversión: Idem Nota 5.

Nota 9: Presupuesto de egresos de deuda pública: Idem Nota 5

Nota 10: Transferencias presupuestarias: Idem Nota 5.

Nota 11: Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias:

Indicar que en la ejecución de la auditoría gubernamental se evaluó el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.

Nota 12: Evaluación de la Gestión:

Debe indicar los resultados que obtuvo al evaluar el proceso presupuestario de la Institución (programación, formulación, aprobación y ejecución), así como el desempeño de los funcionarios públicos respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos para la institución.

i) Información presupuestaria complementaria:

En el caso de la auditoría al presupuesto de ingresos y egresos es necesario incluir información presupuestaria complementaria que sirva para explicar o ampliar partes del informe.

Frecuentemente dicha información es obtenida y resumida por el auditor, sin que necesariamente se hayan efectuado las pruebas de la auditoría para rectificarla y evaluarla de la misma forma que se aplicaron a los estados financieros y presupuestarios. Normalmente la presentación de la información presupuestaria complementaria debe limitarse a circunstancias especiales y no ser muy extensa. Debe presentarse en forma condensada como mínimo, la siguiente información:

Presupuesto de ingresos: Se presenta por tipo de ingreso

Cuadro 1

Presupuesto inicial
Ampliación presupuestaria
Presupuesto final
Comentarios.

Cuadro 2

Presupuesto final
Presupuesto realizado
Variación de lo estimado en relación al presupuesto realizado
Comentarios

Presupuesto de Egresos: Se presenta por programas

Cuadro 1

Presupuesto inicial
Transferencias presupuestarias
presupuesto final
Comentarios

Cuadro 2

Presupuesto final
Presupuesto ejecutado (gasto causado)
Economía (en términos absolutos y relativos).

Superávit o déficit presupuestario
Superávit o déficit financiero

j) Funcionarios responsables:

Indicar, nombres completos, cargo, y período que cubre su responsabilidad.

k) Informe de control interno

l) Hallazgos de auditoría

m) Seguimiento de recomendaciones previas

n) Resumen de ajustes y reclasificaciones

ñ) Declaración de los contralores de cuentas sobre el alcance del examen y los procedimientos de auditoría empleados:

Debe indicarse que el examen a los estados de liquidación del Presupuesto:

- Se practicó de acuerdo con regulaciones legales y reglamentos vigentes a las fechas de su operación.
- Incluye pruebas y procedimientos de auditoría que se consideran necesarios en las circunstancias.
- Procedimiento de auditoría aplicados (resumidos).

o) Anexos

- Constancias
- Balance general de la entidad auditada.
- Carta de representación de la entidad. (Ver 4.2.4, ejemplo b.)

4.2.4 EJEMPLOS

A) CARTA DE PRESENTACIÓN:

HONORABLE CONGRESO DE LA REPÚBLICA
PALACIO LEGISLATIVO
GUATEMALA, GUATEMALA

El presente documento contiene una síntesis, de los resultados de la auditoría practicada a los Estados de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX, correspondiente al ejercicio fiscal 19XX.

1. Antecedentes:

De conformidad con el artículo 241 de la Constitución Política de la República, corresponde a la Contraloría General de Cuentas emitir informe sobre la razonabilidad de la presentación de los montos contenidos en los Estados de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX.

2. Objetivos de la Auditoría

Los objetivos de la auditoría son:

a) expresar una opinión sobre los estados de ejecución presupuestaria de la Empresa de Servicios XXX, elaborado con base en lo prescrito por la legislación presupuestaria vigente y,

b) identificar e informar al Honorable Congreso de la República, los aspectos o situaciones importantes de incumplimiento que hayan o pudieran afectar los intereses del Estado, promoviendo, según el caso, las medidas y las acciones correctivas necesarias.

3. Alcance de la Auditoría:

3.1 Procedimiento Preliminares:

Se obtuvo la documentación legal que respalda la apertura del presupuesto de ingresos y egresos correspondiente al ejercicio fiscal 19XX, incluyendo todas las modificaciones ocurridas en dicho período, con el propósito de establecer el monto definitivo aprobado y su financiamiento, así como verificar el cumplimiento de la legislación aplicable. Para cumplir los objetivos generales de la auditoría se consideraron como base los siguientes documentos:

- Constitución Política de la República de Guatemala,
- Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría General de Cuentas.
- Ley Orgánica del Presupuesto y su reglamento.
- Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal 19XX.
- Acuerdo Gubernativo No. XXX que contiene la distribución analítica del presupuesto aprobado.
- Manual de Planificación y Programación Presupuestaria del Sector Público.
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de Cuentas.

3.2 Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX:

Las cifras contenidas en los estados de ejecución presupuestaria correspondiente al ejercicio fiscal 19XX, fueron examinadas partiendo de las asignaciones definitivas autorizadas e ingresos percibidos, en congruencia con las disposiciones legales correspondientes y con los registros

de caja respectivos.

En lo relativo a los egresos, el examen incluyó la comprobación selectiva de que todos los gastos efectuados tuvieran la asignación presupuestaria correspondiente, con el objeto de identificar situaciones, como uso no autorizado de fondos y/o gastos no documentados o prohibidos por las leyes aplicables.

3.3. Evaluación de la Estructura de Control Interno:

Se evaluó el sistema de control interno, utilizado por la Institución XXX para el control y registro de los ingresos y egresos presupuestarios, también se evaluó el ambiente de control, los sistemas contables y los procedimientos de control, para obtener una comprensión suficiente de las políticas y procedimientos más relevantes así como si las mismas se están aplicando en una forma consistente, que permitan prevenir o detectar errores de importancia en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos.

La evaluación proporcionó seguridad razonable, que en la presentación de las cifras no se ha incurrido en errores importantes, irregularidades o actos ilegales por parte de la entidad responsable, así como permitió estar en condiciones de proponer acciones que contribuyan a fortalecer la estructura de control interno existente, en los casos que se consideró necesario.

Para comprender la estructura de control interno, aplicamos los siguientes procedimientos que no fueron los únicos; y por tanto no indican en su totalidad el trabajo de auditoría realizado:

- Revisión y actualización del archivo permanente.
- Comprensión y análisis de los principales sistemas operativos, para el control del presupuesto de ingresos y egresos.
- Evaluación del riesgo inherente y de control para fines de auditoría.

3.4 Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables:

Esta auditoría incluyó una evaluación sobre el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables, reportando como hallazgos aquellos incumplimientos importantes que pudieran tener un efecto directo, en la presentación del Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX.

3.5 Seguimiento a recomendaciones previas:

Se realizó un seguimiento al estado de acciones tomadas derivadas de hallazgos y recomendaciones incluidas en informes de auditoría anteriores, con el objeto de comprobar si se efectuaron las correcciones recomendadas en forma oportuna y apropiada, por parte de los funcionarios y empleados.

4. Resultados de la revisión:

Como resultado de la revisión de los Estados de Ejecución del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX, presentamos a continuación un resumen de los principales hallazgos, los cuales para una mejor comprensión han sido clasificados así:

4.1 Salvedades a la presentación del Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Institución XXX, para el ejercicio 19XX.

(Se detallan las mismas salvedades del informe)

4.2 Incumplimientos a leyes y regulaciones presupuestarias.
(Se detallan las mismas del informe de cumplimiento)

4.3 Condiciones reportables de control interno.

4.4 Recomendaciones no implementadas:

CONTRALOR GENERAL DE CUENTAS

FECHA

b) CARTA DE REPRESENTACIÓN:

Guatemala,

Señores

Institución XXX

En relación al examen de auditoría que se practica a los Estados de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos de la Institución XXX por el ejercicio fiscal 19XX, con el propósito de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados referidos, los suscritos auditores gubernamentales aplicamos en lo que corresponde, las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas.

Como una extensión de las normas mencionadas en el párrafo anterior, solicitamos en esta oportunidad que esa Dirección emita una carta de representación.

En tal sentido, le requerimos emitir por escrito una declaración que indique, que según su leal saber y entender, los Estados de Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Gastos de la Institución XXX, correspondiente al ejercicio

fiscal 19XX, contiene todas las transacciones presupuestarias y que las cuentas son completas en todos sus aspectos.

Esta carta de representación debe de confirmar además que se ha suministrado todos los registros contables y presupuestarios y los datos del caso y que, según su conocimiento, no hay irregularidades de importancia o posibles violaciones a la legislación relativa a la actividad presupuestaria cuyos efectos deberían ser tomados en cuenta para su divulgación; su carta le agradeceremos nos sea enviada a mas tardar el XXXX , pues deberá incluirse en el informe de auditoría que se presentará al Contralor General de Cuentas y posteriormente al Honorable Congreso de la República.

Atentamente,

NOMBRE Y FIRMA

4.3. TRABAJO DE CAMPO:

A continuación se presentan los papeles de trabajo principales que se elaboraran durante el desarrollo de la auditoría.

4.3.1. OBJETIVOS DE AUDITORÍA:

PT. O.A

Objetivos de la auditoría

Entidad examinada : Institución XXX
 Período examinado : Ejercicio fiscal 19XX
 Area examinada : Presupuesto de ingresos y egresos
 Coordinador : Julio Pérez Argueta
 Supervisor : Rossana Alvarez de Del Cid
 Nombramiento : A6-101-96 de fecha: xxxxxxx

Fecha de inicio	Fecha de terminación		Días hábiles
	Estimada	Real	
1-03-xx	30-04-xx		41 días

Objetivos de la auditoría**GENERALES:**

1. Verificar que exista autorización del presupuesto de ingresos y egresos y su correspondiente publicación en el diario oficial así como de sus ampliaciones y transferencias de asignaciones presupuestarias.

2. Verificar que las cifras que se presenten en los estados de ejecución y liquidación presupuestaria sean correctos, y que las operaciones consignadas en las mismas sean reales y correspondan a la institución que se audita.

3. Verificar que las operaciones se ajusten a la legislación vigente.

4. Emitir una opinión respecto a los estados de ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos.

ESPECÍFICOS:

1. Verificar si la institución ha cumplido con entregar su anteproyecto de presupuesto de ingresos y egresos a la dirección técnica de presupuesto.

2. Comprobar que los ingresos y egresos estén debidamente clasificados de conformidad con el manual de clasificación presupuestaria y de acuerdo a lo establecido en el Decreto ley 2-86 y su reglamento.

3. Verificar si se observaron las normas presupuestarias vigentes para la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos, según el acuerdo gubernativo que aprueba el presupuesto de la entidad sujeta a examen.

4. Verificar si se hizo la partida de apertura de conformidad con el decreto que contiene el presupuesto analítico de gasto a nivel institucional.

5. Comprobar que todos los registros de control presupuestario se encuentren debidamente autorizados y actualizados.

- . Comprobar que todos los ingresos que perciba la institución sean operados en su totalidad y correctamente.
 - . Verificar que el gasto se ajuste al código y al texto de la partida presupuestaria y que el mismo tenga asignación suficiente.
 - . Verificar que no existan sobregiros en la ejecución presupuestaria del gasto, a nivel de renglón específico, de grupo, de programas y subprogramas.
 - . Verificar que las transferencias de asignaciones hayan sido aprobadas y que llenen los requisitos mínimos exigidos por la ley.
0. Comprobar si el departamento de presupuesto efectúa cruces de información con el departamento encargado de ejecutar el sistema integrado de contabilidad gubernamental.
1. Verificar la autenticidad del superávit o déficit presupuestario que se presenta en la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos.
 2. Verificar si existen o no acreedurias legalmente contraídas.
 3. Verificar que las asignaciones presupuestarias se apliquen exclusivamente a los objetivos programados en el presupuesto.

4.3.2 PROGRAMA DE AUDITORÍA:

PA

Programa de auditoríaEntidad examinada: Institución XXXPeríodo examinado: Ejercicio fiscal 19XXArea Examinada: Presupuesto de Ingresos y Egresos

No	Procedimiento	Ref	Tiempo inicial	Tiempo final	Iniciales Auditor
1	Aplique el cuestionario de Control Interno con el fin de evaluar etc.	CI			
2					

Seguidamente se presenta un programa de auditoría, flexible, los procedimientos que en él se describen, se ampliarán o reducirán según las necesidades del examen que se practique.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

1. Aplique el cuestionario de control interno, con el fin de evaluar el grado de solidez del mismo y la eficacia administrativa, teniendo presente que las respuestas deben ser confirmadas variando en los casos necesarios, el alcance del examen.
2. Solicite el presupuesto de ingresos y egresos del ejercicio anterior y compruebe que se encuentre debidamente aprobado.
3. Solicite los acuerdos de las ampliaciones y transferencias ocurridas en el ejercicio fiscal auditado y compruebe que fueron debidamente autorizadas.

4. Obtenga la ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos correspondiente al año que se audita.
5. Solicite los estados financieros correspondiente al ejercicio financiero.
6. Prepare una cédula centralizadora que muestre el presupuesto de ingresos y egresos aprobado para el período examinado así como el superávit o déficit financiero.
7. Prepare la cédula sumaria y las analíticas del presupuesto de ingresos, que contengan las siguientes columnas: presupuesto inicial, ampliaciones presupuestarias, el presupuesto final, el presupuesto realizado y variaciones del presupuesto asignado en relación al presupuesto de egresos ejecutado.
8. Prepare la cédula sumaria y las analíticas del presupuesto de egresos, que contengan las siguientes columnas: presupuesto inicial, ampliaciones presupuestarias, el presupuesto final, el presupuesto realizado y variaciones del presupuesto asignado en relación al presupuesto de egresos ejecutado.
9. Verifique si existen préstamos internos y externos y si se amortizó la deuda pública interna y externa deduciendo los del superávit financiero.
10. Elabore una cédula que muestre el total de transferencias internas, que se reflejan en la cédula centralizadora del presupuesto.
11. Comente con los responsables de la entidad, de las economías o sobregiros que se encuentren en la ejecución del presupuesto de el ejercicio fiscal examinado.

12. Compruebe el cumplimiento de las normas presupuestarias vigentes.
13. Investigue la implantación de recomendaciones del ejercicio fiscal anterior.
14. Determine que las operaciones de la entidad estén dirigidas hacia los fines para lo que fue creada.
15. Coteje los saldos del mayor general del presupuesto con los estados financieros, si hay diferencia investiguela.
16. Revise los últimos informes de auditoría y estados financieros de la entidad, y observe cualquier cambio importante en la situación financiera y los resultados del presupuesto desde la última auditoría practicada.
17. Lea las actas de la junta directiva, así como las de otra naturaleza que se consideren importantes, celebradas durante el año fiscal, haciendo extractos de asuntos financieros y presupuestarios verificando las operaciones relativas.
18. Revise y actualice el archivo permanente, incluyendo lectura y obtención de acuerdos, copias de nuevos contratos, convenios, y etc. que sean de mayor relevancia.
19. Analice el gasto causado durante el ejercicio, y efectúe las pruebas que considere convenientes. (Si la ejecución del presupuesto de inversión indica que se ejecutaron varios proyectos es conveniente que se haga una verificación física utilizando el método de muestreo)
20. Prepare su hoja de calificación de riesgos (auditoría, inherente y de control).

1. Prepare una cédula que muestre los hallazgos de auditoría.
2. Estructure y discuta con el supervisor de auditoría el borrador del informe final.
3. Prepare su agenda para la discusión de los principales resultados de la auditoría con la administración de la entidad auditada, y obtenga una nota que indique que se han comentado los resultados de la auditoría y el criterio de la entidad con respecto a los mismos.
4. Solicite y obtenga la carta de representación de la entidad.
5. Elabore el informe final de auditoría.

4.3.3 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO:

C.I

Cuestionario de Control Interno

Entidad Examinada: Institución XXX
 Período Examinado: Ejercicio Fiscal 19XX
 Área Examinada: Presupuesto de Ingresos y Egresos

No Item	Preguntas	Respuestas			Comentarios
		Si	No	N/A	
1	Se presenta en el plazo de....	x			
2	Quienes son los encargados...				
3	Etc.				

Lugar y fecha: _____

Persona entrevistada:

Entrevistado por:

firma: _____

firma: _____

Nombre: _____

Nombre: Julio Pérez

Cargo: _____

Cargo: Contralor de cuentas

Seguidamente se presentan los cuestionarios de control interno (flexibles) para el examen realizado a la ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, estas preguntas pueden cambiar según el caso lo amerite.

AREA GENERAL:

1. Se presenta en el plazo establecido por la ley del presupuesto, el correspondiente anteproyecto de presupuesto (plan operativo)?.
2. Quienes son los encargados de elaborar el anteproyecto de presupuesto.
3. Está debidamente autorizado el presupuesto de ingresos y egresos correspondiente al período auditado?
4. Para la ejecución de los ingresos y gastos, hacen aplicación correcta del manual de planificación y programación presupuestaria del sector público?
5. Hacen aplicación correcta de la ley orgánica del presupuesto y su respectivo reglamento?
6. Existe una oficina de registro y trámite presupuestario, que centralice las operaciones y que controle las asignaciones?
7. Si existe la oficina, indique, cuales son sus principales atribuciones?
8. Se emite algún reporte de ejecución presupuestaria, que revele a una fecha determinada el comportamiento de las asignaciones?
9. Quién evalúa los registros de control y los reportes de ejecución presupuestales?

10. Se verifica que el resultado presupuestario que proporciona la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, coincida con el superávit o déficit presupuestario que se presenta en los estados financieros?

11. Se concilian las cuentas de resultados presupuestarios contra los registros de la contabilidad integrada (12-601,12603,12-604 etc)?

12. Presentan los avances de ejecución presupuestaria a la dirección de contabilidad del estado, como lo establece la Ley orgánica del presupuesto?

13. Se cumple con las metas y objetivos propuestos a través de la ejecución presupuestaria?

AREA DE INGRESOS PRESUPUESTARIOS:

1. Se efectúan cruces de información de ingresos contra:

- Estados de resultados
- Registros de contabilidad
- Registros de caja

Indique con que periodicidad se realiza el cruce y quiénes son los encargados?

2. Se informa al gerente o a la autoridad superior equivalente sobre el comportamiento y generación de ingresos, su relación a lo estimado en el presupuesto de ingresos y con que periodicidad?

3. Se llevan registros autorizados y adecuados para el control de ingresos?

1. Los ingresos han tenido un comportamiento normal con lo estimado en el presupuesto?

2. Cuáles son las fuentes de ingresos que han sido resupuestados?

3. Existe otra clase de ingresos que hayan sido resupuestados?

4. Se comparan los ingresos estimados con los reales y se preparan informes de las variaciones observadas y sus correspondientes explicaciones?

5. Se llevan registros auxiliares para cada tipo de ingresos y cuáles son?

6. Si existen o se detectaron errores en los registros, qué medidas se adoptaron?

7. ¿Se registran únicamente los ingresos percibidos?

8. Qué procedimiento se utiliza para el registro de los réstamos obtenidos en monedas extranjeras?

9. Existe una rotación entre el personal que tiene a su cargo la ejecución del presupuesto de ingresos?

10. De manera breve, describa el procedimiento que se emplea para el registro diario de los ingresos percibidos, cuál es el documento fuente que sirve de soporte al ingreso diario, y de qué manera se le traslada la información para registro?

AREA DE EGRESOS PRESUPUESTARIOS:

1. Se lleva cuenta corriente de los gastos que le son imputables al presupuesto de egresos autorizado?
2. Si la respuesta anterior es afirmativa, indique que tipo de contrato es?
3. Está debidamente autorizado el registro de cuenta corriente por la Contraloría General de Cuentas (tarjetas de ejecución)?
4. La apertura de la cuenta corriente se hace con base al presupuesto analítico de gastos?.
5. Los gastos son aprobados periódicamente por funcionarios autorizados?
6. Se operan los egresos del presupuesto con base a documentación sustentatoria?
7. Todos los gastos que se realizan, se ajustan al código y al texto de la partida presupuestaria?
8. Quiénes son los encargados de solicitar las transferencias de fondos del presupuesto de egresos?
9. Están debidamente autorizadas las transferencias de fondos del presupuesto de egresos?
10. Se lleva un registro de las partidas que autorizan las transferencias de asignaciones?
11. Utilizan el sistema de órdenes de compra y pago para el soporte del gasto, según Acuerdo Ministerial 25-85?

12. En los renglones de gastos, que se requiere la suscripción del contrato respectivo, lo aplican?
13. A las personas que están contratadas por el renglón "079" se les solicita la emisión de informes periódicos?
14. Se lleva un control de las órdenes de compra y pago efectivamente pagadas y de las que están en trámite?
15. Las órdenes de compra y pago son los documentos que sirven de base al departamento de presupuesto para la ejecución de los gastos?
16. La auditoría interna visa toda la documentación relativa al gasto?
17. Se han registrado sobregiros a nivel específico de: renglón, grupo, programa, subprograma, actividad y proyecto
18. Si la respuesta anterior es afirmativa, indique qué medidas se adoptan al respecto?
19. En el caso que se les asigne renglones de gastos, no comprendidos en el manual de planificación y programación presupuestaria del sector público, qué criterios se asumen:
20. Solicitan a la Dirección Técnica del Presupuesto, que les aclare sobre la metodología a emplear?
21. Solicitan a la Dirección de Contabilidad del Estado les explique la dinámica contable y operativa de dicha asignación (renglón presupuestario a emplear)

22. Si la respuesta anterior es positiva, indique cuál es la metodología empleada por la entidad para ejecutar el renglón de gasto?
23. En el caso específico de los renglones de gastos, no comprendidos en el manual de planificación y programación presupuestaria del sector público, existe el correspondiente acuerdo gubernativo o decreto legislativo que autoriza tales renglones?
24. Si existe el acuerdo referido, indique el número de dictamen de la D.T.P. y el número de resolución ministerial.
25. Se sobregiran algunos renglones con mucha frecuencia?
26. Se verifica en el departamento de presupuesto si la documentación lleva todas las firmas de autorizado?
27. Existe un flujograma definido que determine el origen hasta la operación final de un egreso?
28. Se realizan los cruces de información relacionados de egresos contra: registros de contabilidad, registros de caja y estados de resultados?
29. Para el control de la ejecución de la deuda, se llevan los registros adecuados?

.3.4 MARCAS DE AUDITORÍA

A continuación se describen las marcas de auditoría que se utilizarán en el examen a la ejecución y liquidación del resupuesto de ingresos y egresos.

- Q = Cotejado con órdenes de compra y pago, verificando importe, fecha, beneficiario y objeto específico del gasto. Alcance: todos la O.C y P, mayores de Q. 1,000.00
- A = Cotejado con el presupuesto analítico de gastos.
- B = Verificado con el documento original
- F = Suma comprobada
- P = Cotejado con pólizas contables
- N = Conciliado con los registros contables
- T = Cotejado con registros auxiliares
- R = Cotejado con los reportes de ejecución
- J = Comprobado el registro en caja fiscal
- A = Verificado con los anticipos de gastos
- S = Cheques cancelados, examinados importe, fecha y beneficiario, Alcance: todos los cheques mayores de Q.1,000.00.
- CE = Cotejado con los reportes de la dirección de contabilidad del estado.
- A = Cotejado con el mayor auxiliar
- BS = Cotejado con los cuadros estadísticos
- TE = Verificado con el modelo C (D.C.E.)
- LA = Verificado con el modelo D (D.C.E.)
- CR = Conciliado con los registros de la tesorería nacional.
- F = Examinada la transferencia de asignaciones
- Ap = Examinada la ampliación presupuestaria
- JRp = Cotejado con el recorte presupuestario
- ← = Verificado el cálculo con la liquidación
- [C = Cotejado con las tarjetas de cuenta corriente

Generalmente los pagos efectivos se realizan y comprueban a través de las correspondientes órdenes de compra y pago y los cheques de bancos emitidos y cobrados por el beneficiario.

ACREEDURIAS

Constituyen las obligaciones autorizadas y legalizadas dentro del ejercicio fiscal inmediato anterior que hayan quedado pendientes de pago (deuda flotante) y que pueden solventarse en el curso del ejercicio fiscal en vigor.

Las acreedurías correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, que previo el trámite respectivo sean reconocidas por el Estado, pueden pagarse cuando exista o se creé asignación en el presupuesto que esté en vigor, siempre que la acción de cobro de parte de los interesados no haya prescrito.

PASIVO DEL EJERCICIO

Se le denomina pasivo del ejercicio, al monto de los compromisos legalmente contraídos por el Estado y que a la fecha de cierre del ejercicio se encuentran pendientes de pago. Tales compromisos están incluidos dentro del gasto causado pero no constituyen pagos efectivos y en la contabilidad deberán estar debidamente registrados.

ECONOMÍA PRESUPUESTARIA

Es el valor residual de las asignaciones presupuestarias que no se ejecutaron, no obstante haber adquirido los bienes y servicios programados (habiéndose llenado los requisitos de calidad y cantidad programados).

No se puede considerar economía presupuestaria al saldo de las asignaciones que permanecen en las cajas de las dependencias del Estado al 31 de diciembre de cada año y que

o hubieran sido comprometidas a esa fecha, sin haber sido ejecutadas o imputadas a los gastos para los que habían sido originalmente destinadas; es decir, que si no se adquirieron los bienes y servicios programados, las asignaciones permanecerán invariables, pero no originan economía alguna, sino más bien denotan una deficiente capacidad de ejecución.

SALDO DE ASIGNACIONES

Es el resultado que se obtiene cuando a la asignación original aprobada le restamos el gasto causado.

En otras palabras el saldo de las asignaciones, es el gasto no ejecutado al 31 de diciembre de cada año generando en ello una disponibilidad presupuestaria.

La disponibilidad presupuestaria no indica que la misma se traduzca de inmediato en una disponibilidad financiera.

ESTADO DE SUPERÁVIT Y/O DÉFICIT

Este estado sustituye al de pérdidas y ganancias tradicional, generalmente utilizado en las empresas del estado e instituciones descentralizadas. Su configuración muestra las siguientes informaciones importantes:

a) Productos estimados y reales registrados durante el ejercicio en las cuentas de ingresos presupuestarios;

b) Egresos presupuestarios, tanto lo estimado como lo usado y pagado;

Con los datos a) y b) se establece el superávit o déficit presupuestario;

c) Cuentas de resultado de las operaciones favorables que incrementan el patrimonio en bienes del sector público;

e) Cuentas de resultado de las operaciones desfavorables con las que disminuyó el patrimonio en bienes del sector;

f) Con los datos d) y e) se establece el superávit patrimonial con el cual se demuestra el incremento del mismo.

SUPERÁVIT O DÉFICIT

Para efectos de aplicación del Decreto Ley 2-86 Ley Orgánica del Presupuesto, artículo 61, se entenderá por superávit o déficit presupuestario del ejercicio fiscal, a la diferencia existente entre los ingresos percibidos y los gastos causados, excluyendo en los ingresos los provenientes de créditos internos y externos y en los gastos la amortización de la deuda pública.

SUPERÁVIT O DÉFICIT FINANCIERO

El Decreto Ley 2-86 establece en su artículo 62 que el Superávit o Déficit Financiero del ejercicio fiscal, es la diferencia entre la totalidad de los ingresos percibidos y los gastos causados, incluyendo en los ingresos los provenientes de créditos internos y externos, y en los gastos la amortización de la deuda pública.

LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

Es el procedimiento utilizado para cancelar las cuentas de ingresos presupuestarios por el valor acumulado y las cuentas de egresos presupuestarios por el valor acumulado durante el ejercicio anual, estableciéndose a través de la diferencia entre los dos conceptos (ingresos percibidos y egresos acumulados) el Superávit o Déficit Presupuestario.

4.3.6 REFERENCIAS TÉCNICAS

Los papeles de trabajo que se elaborarán durante la auditoría de presupuesto, deben tener un adecuado sistema de referencias que permita efectuar un adecuado cruce de la información, indicando para el efecto las hojas de donde proceden y las hojas a donde pasa la información. Ejemplo:

1. Cuando la información de una cédula se traslada hacia otra, la referencia técnica debe anotarse al lado derecho de los datos que se trasladan, y
2. Cuando la información viene de otra cédula, la referencia técnica debe anotarse al lado izquierdo.

Generalmente los datos que proceden y los que se trasladan son subtotales o totales de un hecho o partida presupuestaria examinada, así como totales o subtotales de programas, subprogramas, actividades y/o proyectos de presupuesto que se examinaron.



CONCLUSIONES

El sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, es aplicable uniformemente a todas aquellas instituciones del sector público, cualquiera que sean las actividades que desarrollen. Su importancia radica en que el sistema debe proveer información completa, confiable y oportuna que sirva de base para que el gobierno dentro de las políticas de desarrollo tenga instrumentos de medición y control y pueda adoptar una mejor forma de planificar, administrar e integrar las actividades que proyecta y desarrolla.

El Estado utiliza para la consecución de sus fines los recursos presupuestados de ingresos y egresos del sector público, el primero es el recurso monetario programado, proveniente de diversas fuentes y que es destinado a financiar los presupuestos de gastos de las instituciones y empresas estatales; y el segundo está constituido por la estimación de los gastos que puede efectuar el estado durante un ejercicio fiscal, conforme a la situación del tesoro público y las condiciones económicas del país.

Los planteamientos de carácter teórico y las principales referencias prácticas que se han planteado en el capítulo IV, permitirán corregir el rol que debe cumplir un moderno y actualizado auditor de la Contraloría General de Cuentas ya que no se puede ser pasivo o un mero espectador; el papel de todo auditor debe canalizarse hacia una permanente actitud creativa e investigadora, que obligue a los fiscalizados a mejorar sus sistemas de control interno y presentar información financiera verdadera.

4. Los auditores de la Contraloría General de Cuentas no aplican bases uniformes para realizar la auditoría a los estados de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos del sector público , derivado de la no utilización del Manual de Auditoría de Presupuesto.

5. La práctica de la auditoría a los estados de liquidación del presupuesto, en la mayoría de las entidades estatales, no se realiza a la par de la auditoría financiera.

6. Las entidades autónomas, descentralizadas y de gobierno central; no utilizan formas estándar para la presentación de la información presupuestaria, que necesitan los auditores de la Contraloría General de Cuentas para realizar la auditoría a la liquidación del presupuesto que les es encomendada por mandato legal una vez cada año.

7. La Contraloría de Cuentas, para la realización de sus auditorías se apoya en los acuerdos internos Nos. 359-79 y 407/79 del 14 y 28 de diciembre de 1,979 respectivamente, mismos que ya no se adecúan a las necesidades de información que requieren los auditores gubernamentales para la realización de los trabajos de auditoría, que les son encomendados.

RECOMENDACIONES:

1. Las autoridades de las distintas entidades obligadas legalmente a presentar al Congreso de la República y a la Contraloría General de Cuentas, la ejecución y liquidación del presupuesto de ingresos y egresos del ejercicio fiscal, deben ver esta práctica como el resultado de aplicación de normas legales y técnicas y como un instrumento de orientación para la efectiva y eficaz gestión pública.
2. Para la realización de las auditorías de presupuesto, la Contraloría General de Cuentas debe emitir un acuerdo interno para el conocimiento y utilización obligatoria del Manual para la práctica de Auditoría a la Liquidación del Presupuesto de Entidades Gubernamentales.
3. La auditoría de presupuesto debe planearse adecuadamente, considerando la importancia relativa, entre otros temas, al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de aquellos procedimientos. Los auditores gubernamentales deben efectuar el seguimiento sobre los hallazgos significativos y recomendaciones detectadas en auditorías anteriores.
4. Para auditar la liquidación del presupuesto debe auditarse el balance general, ya que la auditoría financiera está inmersa en la liquidación del presupuesto, derivado de la aplicación del Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, por lo que no se puede dictaminar sólo sobre una parte de la liquidación del presupuesto.

5. La Contraloría General de Cuentas, debe diseñar formas estándar y normar su utilización, para la presentación de la información relacionada con la liquidación del presupuesto ; esto con la finalidad de organizar la estructura de los estados que se presentan , para que los contralores puedan utilizar el trabajo efectuado por la entidad evitando duplicidad de esfuerzos y tiempo en el desarrollo de la auditoría.

6. La Contraloría General de Cuentas de Guatemala, debe estudiar y adaptar a la realidad guatemalteca, las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de los Estados Unidos -GAO-, con la finalidad de que los auditores gubernamentales, cuenten en el desarrollo de su trabajo con normas modernas que le orienten y permitan efectuar evaluaciones imparciales, objetivas y confiables de la gestión gubernamental.

BIBLIOGRAFÍA

ACUERDO LEGISLATIVO 18-93 DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, 1985

DECRETO LEY 1126, Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría General de Cuentas de la Nación. Guatemala, 1958.

DECRETO LEY 2-86. Ley Orgánica del Presupuesto. Guatemala, 1986

ACUERDO MINISTERIAL 25-85. Manual de procedimientos para la ejecución presupuestaria. Guatemala, 1986

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS. Manual de Planificación y Programación Presupuestaria del Sector Público de Guatemala. Guatemala, 1989.

ACUERDO GUBERNATIVO DEL 7 DE NOVIEMBRE DE 1980. Sistema Integrado y Uniforme de Contabilidad Gubernamental. Guatemala, 1989.

INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. Normas de Auditoría. Guatemala, 1992

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. Declaraciones sobre normas de auditoría emitidas por el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría SAS 52 al 61, México 1989

CONTRALORIA GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS. Normas de Auditoría Gubernamental. Editorial CGRP, Perú 1994.

- CONTRALORIA GENERAL DEL ECUADOR. Sistema Integrado de Información, Presupuesto, Contabilidad y Costos Gubernamentales. Ecuador 1986.
- ILACIF. Informe de Auditoría. Editorial, Escuela de Control Gubernamental del Ecuador. Ecuador 1986
- PROYECTO REGIONAL RFMIP-USAID. Curso de Actualización Profesional en Auditoría Gubernamental,Guatemala, 1993