

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN GESTIÓN, FISCALIZACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL**



**CONTROL PREVIO DE AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA COADYUVANTE DEL  
CONTROL POSTERIOR DE AUDITORÍA, BASADO EN LA INTERPRETACIÓN DE  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS  
SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA ISSAI.GT EN UNA ENTIDAD  
AUTÓNOMA DEL SECTOR PÚBLICO**

**LIC. VÍCTOR ALBERTO HERNÁNDEZ CUEVAS**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2021.**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN GESTIÓN, FISCALIZACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL**



**CONTROL PREVIO DE AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA COADYUVANTE DEL  
CONTROL POSTERIOR DE AUDITORÍA, BASADO EN LA INTERPRETACIÓN DE  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS  
SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA ISSAI.GT EN UNA ENTIDAD  
AUTÓNOMA DEL SECTOR PÚBLICO**

Informe final del trabajo profesional de graduación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes", aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SEPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

**DOCENTE DEL CURSO: LIC. MSc. KAREN MARLENI ORTÍZ LÓPEZ**

**AUTOR: LIC. VÍCTOR ALBERTO HERNÁNDEZ CUEVAS**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2021.**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo:	Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero:	Vacante
Vocal Cuarto:	BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE  
GRADUACIÓN

Coordinador:	MSc. José Rubén Ramírez Molina
Evaluador:	MSc. Byron Alfredo Galindo Arauz
Evaluadora:	MSc. Silvia Cristina Duarte Lucero

ACTA/EP No. **03863**  
ACTA No. GFCG-U-01-2021

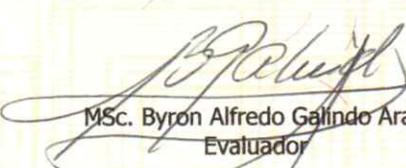
De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 10 de abril de 2021, a las 10:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del licenciado **Víctor Alberto Hernández Cuevas, Carné 8910606**, estudiante de la Maestría en Gestión Fiscalización y Control Gubernamental de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"CONTROL PREVIO DE AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA COADYUVANTE DEL CONTROL POSTERIOR DE AUDITORÍA, BASADO EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA ISSAI.GT EN UNA ENTIDAD AUTÓNOMA DEL SECTOR PÚBLICO"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota promedio de **setenta y siete (77) puntos**, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: que el estudiante atienda las recomendaciones que cada uno de la Terna Evaluadora incorporó en cada documento del Trabajo Profesional de Graduación que se adjuntan, para lo cual dispone de 5 día hábiles de acuerdo al Instructivo para Elaborar Trabajo Profesional de Graduación para Optar a la Maestría en Artes.

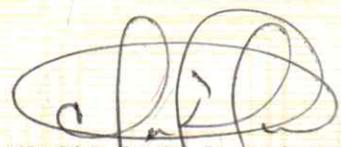
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los 10 días del mes de abril del año dos mil veintiuno.



Msc. José Rubén Ramírez Molina  
Coordinador



Msc. Byron Alfredo Galindo Arauz  
Evaluador



Msc. Silvia Cristina Duarte Lucero  
Evaluadora



Lic. Víctor Alberto Hernández Cuevas  
Postulante



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

**ADENDUM**

El infrascrito Coordinador del Jurado Examinador **CERTIFICA** que el estudiante: **Víctor Alberto Hernández Cuevas, Carné 8910606**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 19 de abril de 2021.

(f)

**Msc. José Rubén Ramírez Molina  
Coordinador**





J.D-TG. No. 0675-2021  
Guatemala, 20 de agosto del 2021

Estudiante  
Victor Alberto Hernández Cuevas  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Quinto, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 16-2021, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 11 de agosto de 2021, que en su parte conducente dice:

**"QUINTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES**

5.1 Graduaciones

5.1.1 Elaboración y Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; en las que se informa que los estudiantes que se indican a continuación, aprobaron el Examen de Tesis y/o Trabajo Profesional de Graduación, por lo que se trasladan las Actas de los Jurados Examinadores y los expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores. 2º. Autorizar la impresión de tesis, Trabajos Profesionales de Graduación y la graduación a los estudiantes siguientes:

Solicitudes de Impresión, Maestría en Artes  
TPG, Jornada Normal 2021

**Maestría en Gestión Fiscalización y Control Gubernamental**

	Nombre	Registro Académico	Trabajo Profesional de Graduación
GFCG-U-01-2021	<u>Victor Alberto Hernández Cuevas</u>	8910606	CONTROL PREVIO DE AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA COADYUVANTE DEL CONTROL POSTERIOR DE AUDITORÍA, BASADO EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES ADAPTADAS A GUATEMALA ISSAI.GT EN UNA ENTIDAD AUTÓNOMA DEL SECTOR PÚBLICO

3º. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



## **AGRADECIMIENTOS**

- A DIOS:** Por sus bendiciones.
- A MIS PADRES:** Por su buen ejemplo.
- A MI ESPOSA:** Por su amor, comprensión y apoyo.
- A MIS HIJOS Y NIETOS:** Por ser mi inspiración.
- A LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por brindarme cobijo en sus aulas para la culminación de estos estudios.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Por ser mi centro de estudios superiores.

## CONTENIDO

<b>RESUMEN .....</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>iv</b>
<b>1. ANTECEDENTES .....</b>	<b>1</b>
1.1 Origen del término control interno .....	1
1.2 Reconocimiento del control interno en el sector público .....	3
1.3 Control interno en las instituciones del sector público de Guatemala .....	5
1.4 Génesis de la auditoría.....	6
1.5 Evolución de la auditoría interna.....	9
1.6 Cronología de normas ISSAI.....	16
<b>2. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>20</b>
2.1 Definición de control interno .....	20
2.2 Características del control interno fiable.....	21
2.3 Control interno del sector público.....	22
2.3.1 La Contraloría General de Cuentas .....	22
2.4 Diferentes acepciones de auditoría.....	23
2.4.1 Origen y definición de auditoría .....	23
2.5 Campo de aplicación de la auditoría interna .....	24
2.5.1 Unidad de auditoría interna.....	24

<b>2.6</b>	<b>Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores Adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-</b> .....	<b>25</b>
2.6.1	ISSAI.GT-1 Premisas generales para una auditoría independiente .....	30
<b>2.7</b>	<b>Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas</b> .....	<b>33</b>
2.7.1	Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas .....	33
<b>2.8</b>	<b>Constitución Política de la República de Guatemala</b> .....	<b>34</b>
<b>2.9</b>	<b>Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala</b> .....	<b>35</b>
<b>2.10</b>	<b>Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala</b> .....	<b>35</b>
<b>2.11</b>	<b>Marco histórico de la auditoría interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala</b> .....	<b>35</b>
<b>2.12</b>	<b>Objetivos y acciones para combatir la corrupción en Guatemala</b> .....	<b>38</b>
<b>2.13</b>	<b>Propuestas iniciales para luchar contra la corrupción en Guatemala</b> .....	<b>42</b>
2.13.1	Legislación .....	42
2.13.2	Institucionalidad.....	43
2.13.3	Acceso a la información pública .....	43
2.13.4	Participación ciudadana .....	44
<b>3.</b>	<b>METODOLOGÍA</b> .....	<b>45</b>
<b>3.1</b>	<b>Definición del problema</b> .....	<b>45</b>
<b>3.2</b>	<b>Delimitación del problema</b> .....	<b>46</b>
3.2.1	Punto de vista .....	46
3.2.2	Unidad de análisis .....	46
3.2.3	Período.....	46

3.2.4	Ámbito geográfico.....	46
<b>3.3</b>	<b>Justificación.....</b>	<b>46</b>
<b>3.4</b>	<b>Objetivos .....</b>	<b>48</b>
3.4.1	Objetivo general.....	48
3.4.2	Objetivos específicos .....	49
<b>3.5</b>	<b>Método científico .....</b>	<b>50</b>
3.5.1	Aplicación de las tres fases del método científico: .....	50
3.5.2	Enfoque .....	50
3.5.3	Alcance.....	51
3.5.4	Diseño .....	51
3.6	Técnicas de investigación aplicadas .....	51
3.6.1	Técnicas de investigación documental.....	51
3.6.2	Fichaje.....	51
3.6.3	Técnicas de investigación de campo .....	52
<b>4.</b>	<b>DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....</b>	<b>53</b>
<b>4.1</b>	<b>Corrupción y control interno del sector público guatemalteco.....</b>	<b>53</b>
4.1.1	Normativa desactualizada y permisiva.....	55
4.1.2	Institucionalidad débil.....	56
4.1.3	Acceso deficiente a la información pública.....	57
4.1.4	Participación ciudadana escasa.....	58
4.1.5	Conflictos de intereses.....	58
4.1.6	La impunidad .....	59

<b>4.2</b>	<b>El control y su regulación en la normativa interna y externa de los entes fiscalizadores del sector público.....</b>	<b>60</b>
4.2.1	Clases de control interno gubernamental.....	60
4.2.2	Unidades de auditoría interna.....	60
<b>4.3</b>	<b>Análisis e interpretación de normas vigentes utilizadas como herramientas para consolidar el control interno del sector público, tomando como base la ISSAI.GT-1 Premisas generales para una auditoría independiente.....</b>	<b>61</b>
4.3.1	Finalidad del control.....	61
4.3.2	Control previo y control posterior .....	62
4.3.3	Control interno y externo.....	62
<b>4.4</b>	<b>Control previo y control posterior de auditoría como herramienta para la mitigación y erradicación de la corrupción basados en la ISSAI-1 La declaración de Lima .....</b>	<b>63</b>
4.4.1	Aplicabilidad y alcance de la norma .....	64
4.4.2	Autonomía estatal y legislación interna.....	64
<b>4.5</b>	<b>Legislación interna que fortalece la auditoría interna con funciones fiscalizadoras y consultivas.....</b>	<b>65</b>
4.5.1	Normativo de actuación de auditoría interna.....	66
<b>4.6</b>	<b>Estructura y análisis del normativo de actuación de auditoría interna con funciones de asesoría, consultoría y fiscalización bajo el amparo de legislación propia .....</b>	<b>67</b>
4.6.1	Normativo de actuación de auditoría interna.....	68
4.6.2	Ámbito de aplicación.....	68
4.6.3	Comunicación de resultados.....	70

4.6.4	Aviso preventivo de auditoría .....	71
4.6.5	Nota de auditoría .....	72
4.6.6	Reporte de sueldos, nombramientos y contratos .....	72
4.6.7	Pliego preventivo de responsabilidades .....	73
<b>4.7</b>	<b>Ejercicios de aplicación práctica basados en el normativo de actuación de auditoría interna.....</b>	<b>74</b>
4.7.1	Caso 1. Contratación o compra por medio del régimen de cotización .....	74
4.7.2	Caso 2. Ejecución de gastos por compra directa .....	77
4.7.3	Caso 3. Aplicación del pliego preventivo de responsabilidades .....	79
	<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>82</b>
	<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>84</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>86</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>89</b>
	<b>ÍNDICE DE ANEXOS .....</b>	<b>99</b>

## RESUMEN

Se considera que la debilidad de control interno en el sector público de Guatemala, en especial en las entidades autónomas, se origina de la falta de aplicación de un control previo de auditoría como herramienta coadyuvante del control posterior de auditoría.

El problema identificado es la debilidad del control interno en el sector público que se traduce en corrupción a todo nivel.

Bajo el sustento de la interpretación de las normas ISSAI.GT adaptadas a Guatemala, el control previo de auditoría, pueden ser ejecutado de manera técnica por las unidades de auditoría interna de las entidades autónomas, sin tergiversar su independencia de actuación con el propósito de coadyuvar y aportar a la eliminación y mitigación de riesgos de errores e irregularidades en forma oportuna, que en caso contrario pueden generar debilidades y corrupción.

La propuesta de solución, es que las auditorías internas de las entidades autónomas del sector público de Guatemala bajo la interpretación de la normativa vigente, ejerzan en la práctica el control previo de auditoría como herramienta coadyuvante del control posterior de auditoría, basados en las normas ISSAI.GT adaptadas a Guatemala y normativa vigente, siempre y cuando esas prácticas sean ejecutadas en forma técnica sin tergiversar su independencia y objetividad de actuación, debidamente regulado internamente.

El trabajo profesional de graduación, fue elaborado bajo el punto de vista de gestión y control, la unidad de análisis fue una entidad autónoma del sector público, el período de análisis documental correspondió a tres períodos anuales 2019, 2020 y 2021 y el ámbito geográfico se circunscribió a una entidad estatal autónoma ubicada en el municipio de Guatemala.

Se fundamentó mediante la aplicación del método científico en sus tres fases: Indagadora, demostrativa y expositiva.

El enfoque, utilizado fue mixto, se investigó y se recopiló información, tomando como base información documental con el apoyo de instrumentos publicados, libros, legislación y textos. El alcance, fue exploratorio, debido a que el problema y el tema objeto de estudio se considera poco estudiado. El diseño, es transeccional o trasversal, descriptivo.

Finalmente se estableció que el engranaje de la administración pública es complejo, comprende una diversidad de funciones cuyo fin principal es satisfacer las necesidades del colectivo social o el cumplimiento del bien común, sin embargo, la práctica diaria y el vivir actual ha demostrado que existe una gama de debilidades en sus funciones tales como institucionalidad débil, acceso deficiente a la información pública, participación ciudadana escasa, conflictos de intereses, impunidad y legislación permisiva, lo que desde el punto de vista de fiscalización son la causa del deficiente control interno cuyo efecto es el alto grado de corrupción.

Las funciones o atribuciones del auditor del sector gubernamental están reguladas, sin embargo, dicha normativa se pone en práctica en forma parcial ya que solo se ejecuta auditorías en forma posterior, que para el presente trabajo profesional de graduación se denomina control posterior de auditoría, no obstante que, durante los últimos años se ha normado ampliando su campo de acción según el contenido de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su reglamento, así como en normativa que dicho ente fiscalizador emite.

No se ha dado el debido trato, ni han sido aprovechadas en todo su contexto las directrices de la norma ISSAI.GT-1 establecida por la Contraloría General de Cuentas, ya que las auditorías internas del sector público de Guatemala incluidas las de las entidades autónomas, ejercen funciones discrecionales y enmarcadas al control posterior únicamente, sin tomar en cuenta que las normas vigentes son de observancia obligatoria pero no limitativa.

Basados en la teoría incluida en esta investigación se estableció que el control interno y la función de auditoría interna se ve fortalecida con la práctica del control previo de

auditoría cuya función se complementa con el control posterior de auditoría y con esa interacción se puede mitigar y erradicar tanto errores e irregularidades y actos de corrupción en forma oportuna.

Las entidades autónomas del estado de Guatemala cuentan con la prerrogativa legal de emitir su propia normativa, por lo que pueden legislar a lo interno, en el presente trabajo se determinó que se ha dejado descuidada la normativa asociada a la fiscalización.

El profesional con formación de contaduría pública y auditoría posee una amplia gama de conocimientos respecto a fiscalización que deben ser puestos en práctica, derivado de la necesidad de su función de asesoría y consultoría a todo nivel en el sector público, por lo que es necesario aplicar debidamente la normativa vigente, actualmente las auditoría internas únicamente señalan hallazgos o deficiencias en algunos casos irremediables e inoportunos, no obstante el gerente, el administrador, el cuerpo administrador o máxima autoridad, también necesita asesoría oportuna.

Palabras clave: control, control interno, auditoría interna, administración pública, entidades autónomas, fiscalización, ISSAI.GT

## INTRODUCCIÓN

El objeto de estudio del presente trabajo profesional de graduación es una entidad autónoma que forma parte del sector público de Guatemala, la cual, dentro de su organización contiene una unidad de auditoría interna.

El problema de interés habitual que ha enfrentado, el sector público en general e identificado, es la debilidad del control interno que se traduce en corrupción a todo nivel.

La propuesta de solución que se ha planteado, consiste en que las auditorías internas de las entidades autónomas del sector público de Guatemala, bajo la interpretación de la normativa vigente ejerzan el control previo de auditoría como herramienta de refuerzo del control posterior de auditoría, basado en las normas ISSAI.GT adaptadas a Guatemala. Para lo cual, deben existir regulaciones internas establecidas de manera técnica, que adicionalmente resguarden su independencia y objetividad de actuación fiscalizadora, con el propósito de coadyuvar y aportar a la eliminación y mitigación oportuna de riesgos de errores e irregularidades, para lograr erradicar la corrupción del sector público.

El objetivo general del presente trabajo profesional de graduación en relación directa con el problema principal, se plantea de la manera siguiente: Proponer que la entidad autónoma, regule en su normativa interna el control previo a la conclusión de los procesos en las atribuciones de la auditoría interna, como una labor de valor agregado de consultoría, asesoría y de buenas prácticas complementado con auditorías a posteriori, con base en lo regulado en las ISSAI.GT, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento, a causa de las debilidades actuales, para reforzar y consolidar la transparencia institucional.

Los objetivos específicos del trabajo profesional de graduación, son los siguientes: Reseñar acerca de la corrupción y el control interno del sector público por medio de describir los flagelos que aquejan a la gestión pública para mostrar sus falencias. Analizar los controles regulados en normativa nacional y la normativa interna de los entes públicos, con base en sus definiciones, para precisar las funciones o atribuciones

del auditor del sector gubernamental. Analizar e interpretar la norma ISSAI.GT-1 y con base en su contexto, se regulen en la normativa interna de la entidad autónoma las funciones de control previo y posterior de auditoría para fortalecer el control interno institucional. Analizar la norma ISSAI-1 y la legislación nacional para determinar la necesidad de implementar el control previo de auditoría en la normativa de la entidad autónoma para fortalecer los procesos de fiscalización y contribuir a la mitigación de la corrupción. Analizar la cronología de funciones de la auditoría interna de la entidad autónoma como órgano de fiscalización y su evolución para demostrar la procedencia y pertinencia de la implementación del control previo de auditoría para complementar el control posterior de auditoría. Describir la estructura del normativo de actuación de auditoría interna de la entidad autónoma, por ser el cuerpo normativo que regula las atribuciones de la auditoría interna para demostrar su funcionalidad y efectividad en asesoría, consultoría y fiscalización. Plantear y ejemplificar casos prácticos, para demostrar la funcionalidad del control previo de auditoría en la ejecución de egresos, como herramienta de resguardo de los bienes de una entidad autónoma del sector público.

El presente trabajo profesional de graduación consta de cuatro capítulos: el capítulo uno, antecedentes, expone el marco referencial teórico y empírico del trabajo, lo integran temas del origen del término control interno y auditoría interna del sector gubernamental y la cronología de las normas ISSAI; el capítulo dos, el marco teórico y conceptual, en el que se profundiza sobre definiciones control interno, auditoría interna, normas ISSAI.GT adaptadas a Guatemala, normativa de la Contraloría General de Cuentas, Constitución Política de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Estatuto de la Universidad, marco histórico de la auditoría interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala, y objetivos, acciones y propuestas para combatir la corrupción; luego, el capítulo tres contiene la metodología, la definición del problema, la delimitación del problema, los objetivos generales y específicos, el método científico, enfoque, alcance, diseño y las técnicas de investigación aplicadas.

Se incluyó en el capítulo cuatro la discusión de los resultados bajo el título del presente trabajo de graduación, que contiene subtemas como la corrupción y el control interno del sector público en Guatemala, el control y su relación con la normativa interna y externa de los entes fiscalizadores del sector público, análisis e interpretación de la ISSAI.GT-1, el control previo y posterior de auditoría, su aplicabilidad, alcance y una breve evaluación de la autonomía y la legislación, la legislación interna que fortalece la auditoría interna con funciones fiscalizadoras y de consultoría, se describe la estructura y se analiza el normativo de actuación de auditoría interna, el cual era un proyecto cuando se inició el plan de investigación del presente trabajo profesional de graduación, sin embargo, actualmente fue autorizado por el Consejo Superior Universitario, del cual, se hace un estudio de sus principales componentes, para concluir con unos ejercicios de aplicación práctica relacionada a compras y contrataciones que generaron egresos por funcionamiento fiscalizados bajo el control previo de auditoría, regulado en dicho normativo. Y por último se incluyen las conclusiones y recomendaciones.

## 1. ANTECEDENTES

Con el objetivo principal de hacer del conocimiento los antecedentes del tema que se trata, se investigó temas afines y de interés en particular, los cuales se describen a continuación:

### 1.1 Origen del término control interno

Desde la primera definición del control interno establecida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados –AICPA- en 1949 y las modificaciones incluidas en SAS No. 55 en 1978, este concepto no sufrió cambios importantes sino hasta 1992, cuando la Comisión Nacional sobre Información Fraudulenta en los Estados Unidos, conocida como la “Comisión Treadway”, establecida en 1985 como uno de los múltiples actos legislativos y acciones que se derivaron de las investigaciones sobre el caso Watergate, emite el documento denominado “Marco Integrado del Control Interno” (Internal Control - Integrated Framework), el cual desarrolla con mayor amplitud el enfoque moderno del control interno en el documento conocido como el Informe COSO I (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (Saquíc, 2008, p. 24)

El Informe COSO sobre control interno surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a este tema, y plasma los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo integrado por representantes de diversas organizaciones, entre ellas, American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA). La redacción del informe fue encomendada a la Firma Coopers & Lybrand. ((Saquíc, 2008, p. 24)

La idea fue materializar un objetivo fundamental así, definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de organizaciones públicas o privadas, de auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se

cuenta con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

Esta definición es la siguiente: El Control Interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado para proporcionar un grado de seguridad razonable del cumplimiento de los objetivos, comprendidos en una o más de las siguientes categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas institucionales. (Saquíc, 2008, p. 24)

Del análisis de la definición anterior, se desprenden algunos conceptos fundamentales:

El control interno es un proceso, es decir un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo. Lo llevan a cabo personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos. Sólo pueden aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total. Al hablarse del control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integrados a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas, no añadidas como pesados mecanismos burocráticos, a la infraestructura de la entidad, para influir en el cumplimiento de sus objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

Debido al aumento de la preocupación por la administración de riesgos, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission determinó la necesidad de la existencia de un marco reconocido de administración integral de riesgos. El proyecto se inició en enero de 2001 con el objeto de desarrollar un marco global para evaluar y mejorar el proceso de evaluación de riesgos.

En septiembre de 2004, se publica el informe denominado Enterprise Risk Management - Integrated Framework, también conocido como Informe COSO II – ERM, el cual incluye el marco global para la administración integral de riesgos.

Enterprise Risk Management - Integrated Framework incluye el control interno, por lo que en ningún caso reemplaza a Internal Control – Integrated Framework, sino más bien lo complementa.

## **1.2 Reconocimiento del control interno en el sector público**

El control interno ha sido reconocido como una herramienta para que la dirección de todo tipo de organización, obtenga una seguridad razonable para el cumplimiento de sus objetivos institucionales y esté en capacidad de informar sobre su gestión a las personas interesadas en ella. La gestión de administración del sector público es la institución integrada por los organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado. (Mendoza-Zamora et al., 2018).

En el sector público, los intereses generales son que los funcionarios públicos deben satisfacer el beneficio público siendo equitativo en el manejo correcto de los recursos públicos, la alta dirección y los funcionarios de todos los niveles tienen que estar involucrados en este proceso para resolver los riesgos y poder proporcionar seguridad razonable en el logro de la misión institucional.

El control interno en las entidades del sector público debe ser entendido dentro del contexto de las características específicas de estas organizaciones, es decir su enfoque para lograr objetivos sociales o políticos; la utilización de los fondos públicos; la importancia del ciclo presupuestario; la complejidad de su funcionamiento lo cual lleva a hacer un balance entre los valores tradicionales como la legalidad, integridad y transparencia, y los modernos valores gerenciales como eficiencia y eficacia y el espectro correspondiente de su responsabilidad pública.

Las entidades públicas requieren del cumplimiento de muchas leyes y regulaciones, en éstas se ordenan la obtención de ingresos y ejecución de gastos de fondos públicos y la

forma de operar, entre ellos se puede citar la ley de presupuesto, tratados internacionales, ley general de contratación pública, leyes sobre la administración y gestión pública, ley de contabilidad, ley de derechos civiles y protección del medio ambiente, regulaciones sobre el manejo de los impuestos y acciones que eviten el fraude y la corrupción, que tanto mal le ha causado al patrimonio público, entre otros elementos que son fundamentales para el buen uso de los recursos.

Un sistema de control interno eficiente, no importa cuán bien se haya diseñado y esté operando el sistema de gestión de riesgos del ente público, no puede suministrar a la administración pública una seguridad absoluta respecto al logro de sus objetivos misionales, en lugar de ello, este componente reconoce que solo se puede obtener un nivel de seguridad razonable, pero el control interno no puede cambiar una administración inherentemente mala por una buena, además, los factores externos fuera de control de una entidad, como el factor político, pueden impactar la capacidad de alcanzar estos objetivos, consecuentemente un eficiente sistema de control interno reduce la probabilidad de no alcanzar los objetivos institucionales. (Mendoza-Zamora et al., 2018).

El control interno incluirá las políticas y prácticas necesarias para asegurar una apropiada planificación y administración del talento humano de la institución, de manera que se garantice el desarrollo profesional y asegure la transparencia, eficacia y vocación de servicio; considerando que el talento humano es lo más valioso que posee cualquier institución, por lo que debe ser tratado y conducido de forma tal que se consiga su más elevado rendimiento. (Mendoza-Zamora et al., 2018).

De cualquier forma, siempre habrá riesgo de que el control interno sea diseñado de manera deficiente o no opere tan eficientemente como se espera que funcione, dado que depende del juicio humano, está sujeto a fallas humanas tales como errores simples o equivocaciones; mala comprensión, descuido, fatiga, distracción, colusión, abuso o excesos, estas limitaciones impiden a la alta dirección tener una seguridad absoluta de que los objetivos sean alcanzados; por ello, la alta dirección necesita

evaluar y actualizar continuamente los controles, informar de los cambios al personal, y dar ejemplo con la adhesión a estos controles.

Estimando una vez que el sistema está operando, se requiere de una previsión sobre una base de pruebas para ver si los controles previstos están operando como se planeó. Por esto el control interno no puede funcionar paralelamente al sistema, por estar estos íntimamente relacionados, es decir, funcionan como un todo, para lograr el objetivo establecido por la organización.

El Control Interno en las entidades del sector público debe ser entendido dentro del contexto de sus características específicas en comparación con las organizaciones privadas; es decir, tomando en cuenta a) su enfoque para lograr objetivos sociales o políticos; b) la utilización de los fondos públicos; c) la importancia del ciclo presupuestario y de planeamiento, y d) la complejidad de su funcionamiento. Esto significa hacer un balance entre los valores tradicionales como la legalidad, la integridad y la transparencia, presentes por su naturaleza en los asuntos públicos y los valores gerenciales modernos como la eficiencia y la eficacia. Al mismo tiempo, esta evaluación del control interno permite obtener un conocimiento de las empresas e informar a la administración o a los responsables del gobierno corporativo, respecto a fallas o debilidades en el sistema de control interno, las cuales han sido identificadas en el transcurso de la auditoría; esto brindará un valor agregado al cliente al contratar servicios de auditoría.

### **1.3 Control interno en las instituciones del sector público de Guatemala**

Después de haber sido materia de discusión el tema del control interno en sucesivos Congresos internacionales, en el Seminario Internacional de Auditoría Gubernamental realizado en Austria en 1971, bajo el patrocinio de la Organización de Naciones Unidas e INTOSAI, se define el concepto de control interno así: “El Control Interno comprende el Plan de organización y el conjunto de medidas y métodos coordinados, adoptados dentro de una entidad pública para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y el

grado de confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la observancia de las políticas” (Saquíc, 2008, p. 26)

Con ocasión del XII Congreso Mundial de Entidades Fiscalizadoras Superiores realizado en Washington en 1992, se aprueban las directrices del control interno que fueron elaboradas por la Comisión de Normas de Control Interno integrada por diversas Instituciones Superiores de Auditoría –ISA´s. Estas directrices fueron instituidas con el propósito de fortalecer la gestión financiera en el sector público, mediante la implementación de controles internos efectivos. En su contenido se define con claridad los objetivos del control interno en el ámbito público, así como las responsabilidades de cada entidad en la creación, mantenimiento y actualización de su estructura de control interno.

En el ámbito de Guatemala, la Contraloría General de Cuentas en uso de las facultades consagradas en la Constitución Política de la República de Guatemala y en su Ley Orgánica, así como en la perspectiva dinámica de mejoramiento de la administración pública, elaboró en junio de 2006 el Marco Conceptual del Control Interno Gubernamental.

#### **1.4 Génesis de la auditoría**

Los antecedentes de la actividad de auditoría, como forma de supervisión estatal, se remontan a épocas tan lejanas como el Egipto Antiguo donde los soberanos, para evitar desfalcos en las cuentas de sus residencias o en la construcción de obras públicas, aplicaban distintas medidas de control. Esta práctica de una u otra forma estaba presente también en el resto de las civilizaciones antiguas y desapareció, junto con el mercado y el sistema monetario, al finalizar esta etapa histórica y comenzar la Alta Edad Media, caracterizada por el predominio de la economía natural.

A partir del siglo XII, el período de Baja Edad Media trajo consigo el resurgimiento de las ciudades, el florecimiento de los oficios y el desarrollo del comercio, actividades que exigían determinados tipos de reflejo documental. Así, en Inglaterra y Escocia, en 1130, comenzó el uso de los llamados Registros de los Erarios, una especie de registros

contables. El resto de los países europeos introdujeron sus medios de control más tarde, entrando ya en la época de Renacimiento. Por ejemplo, en Italia, en el siglo XV, surgieron las técnicas de teneduría de libros como medio de mantener los ingresos y los gastos bajo el control.

Sin embargo, el auge de la auditoría se produjo en los tiempos modernos, a partir de los siglos XVIII – XIX. El proceso que comenzó en Inglaterra y de allí se extendió al resto del mundo, representó una profunda transformación en el ámbito productivo, en la economía y en las sociedades. La invención de la máquina de vapor permitió la construcción de las fábricas en cualquier lugar. Estas organizaciones aumentaron sus dimensiones y modificaron su estructura organizativa. Comenzó el tránsito de la manufactura a la empresa capitalista, que trajo la necesidad de perfeccionamiento de las técnicas contables, en general, y de la herramienta de auditoría, en lo específico. La bancarrota de una serie de empresas, producto de la falta de atención a la esfera financiera, obligó a los gobiernos de los países capitalistas de avanzada a tomar las medidas pertinentes. (Villadefrancos, 2006, p. 53)

“El concepto moderno de auditoría contable, surge con los fracasos financieros y económicos de las sociedades de acciones nacidas de la revolución industrial, en la segunda mitad del siglo XVIII. La falta de seriedad y de profesionalidad en sus gestores provocó la quiebra de un gran número de empresas. Esta situación dio lugar a la imposición tácita y posteriormente legal de revisiones de la situación financiera de las empresas a cargo de contables independientes. Inglaterra, como una de las pioneras en la revolución industrial, fue también una de las pioneras en el desarrollo de la profesión de auditor, entendida en el sentido mencionado anteriormente. El gobierno británico aprobó oficialmente la creación del Instituto de Auditores Titulados de Inglaterra y Gales, en 1880.” (Villadefrancos, 2006, p. 54)

Evidentemente, fue Inglaterra el país precursor y máximo exponente de las técnicas de auditoría en el período en cuestión. Eso se debe a dos causas de suma importancia: por un lado, al alto nivel del desarrollo industrial y financiero del país, pero por el otro, al haber contado con la experiencia de siglos de los llamados Consejos Londinenses,

fundados en 1310, organismos precursores de las actuales asociaciones profesionales de auditores.

A partir de 1862, con la aprobación de la Ley Británica de Sociedades Anónimas, la auditoría como profesión quedó reconocida oficialmente. Dicha ley estableció la necesidad de un sistema normativo de contabilidad para obtener, en primer lugar, una adecuada información contable y, en segundo, para prevenir los hechos fraudulentos. Además, la ley hizo énfasis en la necesidad de efectuar periódicamente las revisiones independientes de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas.

En 1900 esta profesión se introdujo en los Estados Unidos de Norteamérica, donde su radio de acción se amplió considerablemente, más allá de la simple detección del fraude.

En la Enciclopedia de Auditoría Océano (1999), esta situación se aborda a partir de las palabras de Montgomery, en 1912: En los que podrían llamarse los días en los que se formó la auditoría, a los estudiantes se les enseñaba que los objetivos primordiales de esta eran:

La detección y prevención del fraude. La detección y prevención de errores; sin embargo, en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos actuales son: El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa. La detección y prevención del fraude, siendo éste un objetivo menor. (p. 7).

A comienzos del siglo XX, la auditoría quedó institucionalizada. La misión de la auditoría deja de limitarse a la actividad de control y asume una función de asesoramiento a los órganos de dirección de la empresa a partir de los años cincuenta. Son dos las funciones que cumple:

Controlar la eficacia de las políticas y los medios que utiliza la empresa descubriendo cualquier desviación sobre lo planificado. Recomendar las medidas adecuadas para corregir o mejorar determinadas actuaciones.

A lo largo del referido siglo, los objetivos de la auditoría fueron evolucionando, como consecuencia del desarrollo y tecnificación de los procesos sociales, el desarrollo económico de los países, el crecimiento de las empresas y la expansión de las actividades productoras con el consiguiente aumento de la complejidad en la administración de los negocios y de las prácticas financieras.

### **1.5 Evolución de la auditoría interna**

La auditoría interna ha evolucionado para satisfacer las crecientes y cada vez más complejas necesidades de organizaciones de negocios, gubernamentales y no lucrativas. A partir de los años setentas, se han venido dando cambios importantes en los enfoques y concepciones sobre la auditoría interna. Como producto de estos cambios, comienza un verdadero énfasis en la función de control y como elemento del mismo, la auditoría interna, haciendo posible que se rectifiquen y cambien las funciones de ella, pasando de una acción de control previo como actividad principal, a una acción más positiva orientada a la evaluación de sistemas, procesos y resultados.

A través de la comparación de distintas definiciones que, durante la segunda mitad del siglo pasado, y lo que va del presente, se han dado sobre Auditoría Interna, se puede comprobar el avance que ha tenido esta profesión. Las definiciones que mejor ilustran esta evolución, son las siguientes:

El Diccionario de Contabilidad de Francisco Cholvis, expresa: “Auditoría Interna es la actividad organizada para asegurar a la dirección de la empresa el cumplimiento de las normas de trabajo y políticas preestablecidas y obtener los beneficios que se derivan de las verificaciones contables y de los análisis económicos y financieros”. (Saquíc, 2008, p. 57)

Por su parte Eric Kolher, en su obra Diccionario para Contadores, proporciona la siguiente definición de Auditoría Interna: “La actividad de evaluación interna relativamente independiente, responsable de la revisión de la efectividad de los registros de una organización, que sirve a la gerencia como un servicio protector y constructivo”. (Saquíc, 2008, p. 57)

Como se puede observar, los dos autores anteriores concuerdan en que la Auditoría Interna es un servicio a la gerencia o dirección de la organización, pero dan una idea limitada del alcance de dicha función, ya que, según ellos, la auditoría interna se dedica a la verificación puramente contable, o bien, la limita al campo económico y financiero.

La definición propuesta por Charles A. Bacon es un poco más amplia al indicar: “La auditoría Interna es, fundamentalmente, un control de controles. Es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección. Expresado de otro modo, es un control administrativo que funciona sobre la base de la medición y evaluación de otros controles”. (Saquíc, 2008, p. 58)

El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de América (The IIA, por sus siglas en inglés), creado en 1941 como la única organización internacional dedicada con exclusividad a la superación del auditor interno individual y de la profesión de la Auditoría Interna, publicó en 1978 la primera versión de sus Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, donde se incluye la siguiente definición:

“Auditoría interna es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización”. (Saquíc, 2008, p. 58)

Juan Ramón Santillana González, adopta la anterior definición y la complementa de la manera siguiente:

“Es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficacia de otros controles.” (2002, p. 47 )

En el mes de octubre de 2004, el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de América publicó la última versión, revisada y actualizada, de los Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, y proporciona la siguiente definición:

“La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgo, control y dirección.” (IIA, 2004)

Esta definición emplea ciertos términos básicos, los cuales es conveniente analizar por separado para comprender, en mejor forma, la naturaleza y alcance de la auditoría interna.

Auditoría: este término, en sí mismo, sugiere una gran variedad de ideas: por un lado, puede ser circunscrito hacia la comprobación de la veracidad aritmética de cifras o la existencia de activos, por otro, como la revisión y evaluación a fondo de los aspectos administrativos y operacionales a cualquier nivel; más aún, en términos genéricos puede aplicarse como sinónimo de revisión.

Interna: se aplica para dejar claro que es una actividad llevada a cabo por la misma organización, empleando su propio personal, por tanto, su alcance puede y debe entenderse hacia la revisión conjunta (integral), o separada, de los aspectos administrativos, operacionales, financieros y del sistema de información en general.

Independiente: es característico de que el trabajo de auditoría se desarrolla con plena libertad, sin restricciones, que puedan limitar de manera significativa el alcance de la revisión o el reporte de hallazgos y conclusiones de auditoría.

Objetiva: La objetividad es la actitud mental que le permite al auditor interno analizar todos los componentes de los hechos bajo examen, para documentar con evidencia suficiente, competente y pertinente, los hallazgos que presente en su informe.

**Aseguramiento:** Es el examen objetivo de la evidencia con el propósito de proporcionar una evaluación independiente sobre una actividad o proceso para la organización.

**Consulta:** Se refiere a la asesoría y otras actividades relacionadas, que se prestan a la organización, con el propósito de agregar valor y mejorar las operaciones de la misma.

**Agregar valor:** Las organizaciones existen para crear valor o beneficio a través del desarrollo de sus productos o servicios. En el proceso de recolección de información para entender y evaluar los riesgos, los auditores internos realizan un análisis profundo de las operaciones, lo que los sitúa en una magnífica posición para identificar las oportunidades de mejora, lo cual resulta de mucho beneficio para la organización a la que presta sus servicios el auditor interno.

**Gestión de Riesgo:** Es el proceso mediante el cual se identifican, analizan y valoran los medios de control diseñados para manejar y minimizar las posibilidades de errores o irregularidades que se producen y afectan la eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos asignados para la ejecución de las operaciones de una organización.

Después de este análisis, se puede concluir que esta definición, adoptada y difundida por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de América (The IIA), es la que mejor define la naturaleza, alcance y objetivos de la Auditoría Interna, y es, además, la más utilizada a nivel mundial, puesto que dicho Instituto alberga hoy en día a más de 100,000 miembros, de más de 120 países alrededor del mundo.

El modernismo del mercado y el grado de sofisticación de las operaciones que los agentes económicos realizan actualmente, se han convertido en factores desafiantes de la función y los tradicionales esquemas de trabajo de la auditoría interna, tanto en organizaciones de negocios, como en instituciones gubernamentales y entidades no lucrativas.

Impactadas por la revolución de los sistemas de tecnología de la información y por la aplicación de nuevas estrategias comerciales para atender las crecientes necesidades

de sus clientes, expandir sus segmentos de mercado y diversificar sus productos y servicios, asegurando la calidad de los mismos, las empresas han transformado sus plataformas de negocios, sus procesos administrativos y sus sistemas de información y de comunicaciones, creando espacios que requieren de la implementación de mayores y mejores sistemas de control y de evaluación de riesgos.

Estos cambios han transformado el ámbito de actuación de la auditoría interna, dando lugar a nuevos retos que están cambiando su enfoque de trabajo. En esta perspectiva, las funciones de la auditoría interna ya no comprenden sólo los controles tradicionales o la preocupación clásica por la fiabilidad y exactitud de la información estrictamente contable y centrada en el análisis de los registros de las transacciones a fin de detectar errores e irregularidades. El nuevo enfoque requiere que la auditoría interna, además de evaluar la eficacia de los sistemas de control interno, se involucre en otros aspectos como la evaluación y verificación del cumplimiento de los objetivos y metas, así como de las políticas aprobadas por la alta dirección, el control de la ejecución de los planes estratégicos, el cumplimiento de los procedimientos operativos y la efectividad de los sistemas de prevención de riesgos.

La auditoría interna debe formular opiniones y recomendaciones como ente independiente, debiendo contar para ello con las atribuciones y facultades necesarias. La alta dirección debe asumir como tema importante, la consideración de la posición del departamento de auditoría interna dentro de la estructura organizacional, por cuanto esta unidad debe ser dotada de un amplio margen de cobertura e independencia para la ejecución de su trabajo.

El departamento de auditoría interna debe promover un ambiente de control interno sólido que garantice el uso adecuado de los recursos, cooperando con todos los niveles y funciones de la institución, especialmente el consejo de administración y la alta gerencia, a través de sus opiniones, sugerencias y recomendaciones que permitan optimizar los procesos y sistemas.

Otro aspecto importante de la labor que realiza auditoría interna, es que contribuye a que la información con la que opera la entidad, además de ser útil a la gerencia y a todos los usuarios que toman decisiones, sea fidedigna, confiable y oportuna en todos sus niveles.

Todos estos cambios en el enfoque de la auditoría interna demandan, consecuentemente, de un cambio en la actitud del auditor interno con respecto al trabajo que realiza. Este cambio se debe ver reflejado en una mayor confianza en sí mismo, convencimiento y decisión de llevar hacia adelante su nuevo rol de asesor de la gerencia. Para lograrlo, el auditor interno debe tomar en cuenta los siguientes aspectos:

Actitud proactiva. De acuerdo al nuevo enfoque del trabajo del auditor interno, éste debe dejar de lado la actitud más bien pasiva que ha venido mostrando, y participar en la solución de los problemas a través de la evaluación de los procesos, ofreciendo soluciones y ayudando a implementar las alternativas de mejora sugeridas, pero procurando mantener a salvo el principio de independencia respecto a las operaciones que audita.

Participar en la identificación de riesgos es un gran aporte del auditor interno, ya que permitirá que la organización establezca eficientes controles y procedimientos para administrar tales riesgos, minimizando el impacto negativo de los mismos en las operaciones y los resultados de la organización.

Presentación de hechos. Esta actitud requiere que el auditor interno esté seguro de lo que va a presentar como hallazgo, a efecto de que sus conclusiones y recomendaciones no sean refutadas.

La discusión de hechos y no de apreciaciones personales, ubica al auditor interno en un nivel estrictamente profesional, que dejará en la mente del auditado la idea clara de que el rol del auditor interno es ayudar, no criticar, menos atacar a nadie.

Actitud crítica de éxito. La actitud crítica de éxito exige que el auditor interno no vea en los procesos solamente firmas y sellos de hule como evidencia de los pasos que siguió el proceso, sino que vaya más allá de lo evidente; es decir, su examen debe enmarcarse en su contexto general, lo cual originará recomendaciones que puedan mejorar lo que se identifique como deficiente, o un posible riesgo. De lo contrario, las apreciaciones serán limitadas a un aspecto específico, y no al conjunto de esa operación o proceso.

Presentación de evidencia y no de comentarios del ambiente. Los hechos que presente como parte de un informe, deben disponer de todos los elementos y evidencias que ayuden al auditor interno a hacer planteamientos que no caigan en discusiones intrascendentes, sino en acciones positivas bajo el concepto de mejoramiento constante.

Para esto es necesario que el auditor interno examine, valore y seleccione todas las evidencias dentro de las características necesarias (suficiente, competente y pertinente), de tal manera que la discusión se centre en las acciones para solucionar los problemas y no en el hallazgo, evitando que el auditado caiga en el vicio de tratar de minimizar su efecto negativo, o hasta de sembrar la duda de si es cierto o no.

Existen casos de hallazgos que se basan en comentarios de personas relacionadas, directa o indirectamente, con el área bajo examen; si no se comprueban y no se dispone de la evidencia necesaria, no deben formar parte del informe.

Criterio innovador. Las recomendaciones que proporcione el auditor interno deben ser para ayudar a mejorar y proyectar las operaciones, proponiendo mejoras que cambien la imagen de la organización y sus productos. El criterio innovador es una actitud mental, en la que juegan varios elementos como el estado de ánimo, la libertad para pensar y decir las cosas, el conocimiento actualizado de los auditores internos, y la posibilidad de mejorar o innovar lo que se ha evaluado.

En conclusión, el departamento de auditoría interna debe tener un conocimiento global de la organización y debe contar con una visión gerencial, debe ser apoyada con

sistemas informáticos y constituirse en un medio de evaluación permanente de todos los sistemas y procesos. Lo más importante, debe contar con un personal altamente calificado, motivado y de gran solvencia moral

## **1.6 Cronología de normas ISSAI**

De conformidad con el portal de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores -OLACEFS-, la sucesión de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras se dio de la siguiente manera:

Durante el XX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) realizado en noviembre de 2010, la membresía de esta Organización global acordó la Declaración de Sudáfrica, que convoca a los organismos auditores a utilizar el Marco de Normas Internacionales como un ámbito de referencia común para la auditoría del sector público, así como para medir el propio desempeño y orientación auditora con base en este marco.

Dentro de su Plan Estratégico 2017-2022 (Meta Estratégica 1), bajo el liderazgo del Comité de Normas Profesionales (PSC), la INTOSAI se ocupa de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Las también llamadas ISSAI (por sus siglas en inglés), contienen los prerrequisitos básicos para el funcionamiento adecuado de los organismos auditores y los principios fundamentales de auditoría de entidades públicas. Además, incluyen recomendaciones sobre los requisitos previos legales, de organización y de índole profesional, así como sobre el accionar de los auditores y ejemplos o descripciones de buenas prácticas.

Todas la normativa y textos adicionales que integran el marco, son apegadas a un debido proceso, que constituye una serie de procedimientos de revisión técnica, que se distinguen por ser estrictos y sistematizados, y por involucrar a distintas instancias relevantes de la INTOSAI.

En 2016, durante el XXII Congreso de la INTOSAI, se adoptaron nuevos estándares y se aprobaron importantes innovaciones en el establecimiento de normas. Una de éstas,

fue la aprobación de un proyecto para revisar el marco normativo de la Organización, que se encuentra actualmente en ejecución.

A nivel regional se han desarrollado diversas acciones para atender este llamado global. Durante la XXII Asamblea General Ordinaria de la OLACEFS, realizada en noviembre de 2012, en Gramado, Brasil, la membresía plenaria tomó acuerdos para adoptar, adaptar e implementar las ISSAI, y reconoció los beneficios de utilizar estas normas en el desempeño de sus funciones. Asimismo, la membresía acordó integrar una instancia temporal responsable de dar seguimiento a la adopción e implementación regional de estas normas.

Posteriormente, durante la LVI Reunión del Consejo Directivo de la OLACEFS, celebrada en Brasilia, en enero de 2013, se creó el Grupo de Trabajo para la Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (GTANIA). Como parte de las actividades desarrolladas por el GTANIA, se tradujo y adaptó al contexto regional, la Estrategia de Concientización sobre el Marco Normativo de la INTOSAI, diseñada por el PSC. La estrategia incluye entre otras acciones, la generación conjunta de recursos y materiales, la publicación de artículos relacionados con las ISSAI, y la impartición de cursos de inducción.

En marzo de 2014, la Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI), en coordinación con el otrora GTANIA y la Presidencia de OLACEFS, dieron marcha a la instrumentación regional de la Iniciativa de Implementación de las ISSAI (Programa 3i), desarrollada por la IDI, el PSC y el Comité de Creación de Capacidades de la INTOSAI (CBC, por sus siglas en inglés), con el fin de crear capacidades en las Organizaciones Regionales de la INTOSAI, para implementar dichas normas.

En la OLACEFS, se han realizado esfuerzos para implementar iniciativas globales y regionales, cuyo objetivo principal es que las EFS realicen su labor fiscalizadora y fortalezcan sus instituciones, con base en los requisitos y mejores prácticas que establecen las ISSAI. Estas iniciativas incluyen, por ejemplo, la implementación del Marco para la Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

(MMD-EFS, o *SAI-PMF*, por sus siglas en inglés), impulsado en la región por la Comisión para la Evaluación del Desempeño de las EFS e indicadores de Rendimiento (CEDEIR); la Herramienta para la Autoevaluación de la Integridad (IntoSAINT), liderada por la Comisión Técnica de Prácticas de Buena Gobernanza (CTPBG), o las auditorías coordinadas que desarrollan las diversas instancias técnicas de la OLACEFS.

Después de concluir el mandato del GTANIA, durante la XXV Asamblea General Ordinaria de la OLACEFS, celebrada en noviembre de 2015, en Querétaro, México, se asignó el seguimiento de la implementación regional de las ISSAI a la Presidencia de OLACEFS, a cargo de la EFS de México, para el periodo 2016-2018. En la actualidad, la OLACEFS atiende el seguimiento a la implementación regional de la ISSAI, con base en lo previsto en su Plan Estratégico 2017-2022, Meta Estratégica 4. “Promover la aplicación de estándares y buenas prácticas internacionales en la fiscalización superior”. (OLACEFS, 2019)

#### Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) contienen los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las EFS y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades públicas. Son emitidos por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Las directrices de INTOSAI para la buena gobernanza (INTOSAI-GOV) proporcionan una orientación a las autoridades públicas sobre la adecuada administración de los fondos públicos. Estos estándares ofrecen una guía para todas las EFS, que, a la vez, son totalmente independientes a la hora de decidir si se basaran y, en qué medida, en las herramientas incluidas en el marco de las ISSAI.

Las normas y las directrices creadas recurren a una variedad de fuentes, incluyendo el material disponible de INTOSAI y el trabajo de los organismos de normalización, tales como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). El trabajo es coordinado por el

Comité de Normas Profesionales de INTOSAI (PSC). Las EFS son totalmente independientes a la hora de decidir si se basarán y, en qué medida, en las herramientas incluidas en el marco de las ISSAI. El marco de las ISSAI se estructura en cuatro niveles:

Nivel 1: Principios Fundacionales

Nivel 2: Requisitos para el Funcionamiento de las EFS

Nivel 3: Principios fundamentales de Auditoría

Nivel 4: Directrices de Auditoría.

## **2. MARCO TEÓRICO**

El marco teórico y conceptual, se estructura de acuerdo al orden en que se presenta la información del tema del trabajo profesional de graduación y el sector objeto de estudio, a fin de sustentar con la teoría todos los resultados que se logren con el análisis de los datos obtenidos.

### **2.1 Definición de control interno**

En 1949 el Comité de Procedimientos del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados -AICPA- definía el control interno de la forma siguiente:

El control interno abarca el plan de organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficacia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas de dirección (Normas Profesionales del AICPA, pág. 243)

Pronto se pudo observar que esta definición era más amplia y abarcaba algo más que solo las funciones de los departamentos financieros y de contabilidad. En 1958 se dividió el alcance del control interno en dos áreas principales, los controles de contabilidad y los administrativos.

El control administrativo, incluye, aunque no queda limitado a éste, el plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que llevan a la autorización de las transacciones por parte de la dirección. Toda autorización representa una función de dirección directamente asociada con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la organización y constituye el punto de partida para el establecimiento del control contable de las transacciones.

El control contable, consiste en el plan de organización y los procedimientos y registros referentes a la salvaguarda de los activos y la fiabilidad de los registros financieros y, en consecuencia, está diseñado para proporcionar una razonable seguridad de que:

- a. Las transacciones se efectúan de acuerdo con la autorización general o específica de la dirección.
- b. Las transacciones se registran, según sea necesario: 1) para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio aplicable a tales estados, y 2) para mantener el control sobre los activos.
- c. El acceso a los activos está permitido únicamente con la autorización de la dirección.
- d. El activo contabilizado se compara con el existente a intervalos de tiempo razonables y se adoptan las medidas correspondientes en el caso de que existan diferencias (Normas Profesionales del AICPA, pág. 248).

## **2.2 Características del control interno fiable**

En la publicación de la Declaración sobre Procedimientos de Auditoría (SAP) No. 33 (págs. 27 y 28 de 1963), describe como características del control interno fiable:

- a. Un plan de organización que facilite la división adecuada de las responsabilidades y funciones
- b. Un sistema de procedimientos de autorización y de registro que sea suficiente para proporcionar un control contable razonable sobre el activo, pasivo y sobre los ingresos y gastos.
- c. Unas prácticas coherentes que se han de seguir en la realización de las responsabilidades y funciones de cada uno de los departamentos de la organización.
- d. Un personal de una calidad proporcional a las responsabilidades que les corresponde.

## **2.3 Control interno del sector público**

El control interno ha sido reconocido como una herramienta para que la dirección de todo tipo de organización, obtenga una seguridad razonable para el cumplimiento de sus objetivos institucionales y esté en capacidad de informar sobre su gestión a las personas interesadas en ella. La gestión de administración del sector público es la institución integrada por los organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado.

Un sistema de control interno eficiente, no importa cuán bien se haya diseñado y esté operando el sistema de gestión de riesgos del ente público, no puede suministrar a la administración pública una seguridad absoluta respecto al logro de sus objetivos misionales, en lugar de ello, este componente reconoce que solo se puede obtener un nivel de seguridad razonable, pero el control interno no puede cambiar una administración inherentemente mala por una buena, además, los factores externos fuera de control de una entidad, como el factor político, pueden impactar la capacidad de alcanzar estos objetivos, consecuentemente un eficiente sistema de control interno reduce la probabilidad de no alcanzar los objetivos institucionales. (Mendoza-Zamora et al., 2018).

### **2.3.1 La Contraloría General de Cuentas**

Como Órgano Rector del Control Gubernamental, la Contraloría General de Cuentas es responsable por establecer las Normas Generales de Control Interno (NGCI) que permitan:

- a. A cada ente público, a definir su propio ambiente y estructura de control interno, basado en la complejidad, el ámbito de las operaciones, y las circunstancias presupuestarias propias de las mismas.

- b. Asesorar en la implantación de las Normas Generales de Control Interno, así como en la aplicación de las recomendaciones que emita la Unidad de Auditoría Interna y las firmas privadas que sean contratadas, para fortalecer el control interno.
- c. Evaluar periódicamente la existencia, implantación y actualización de los sistemas operacionales, y el control interno en todos los entes que conforman el sector público.

## **2.4 Diferentes acepciones de auditoría**

Al parecer, el concepto más generalizado parece ser el de Arens y Loebbecke, quienes la consideran como un proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos.

A partir de lo expuesto, se considera que la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización. A pesar de los años y el desarrollo alcanzado por la profesión, el objetivo con que fue creada la auditoría, consistente en la detección de los fraudes, marcó la imagen negativa del auditor, aspecto que, lamentablemente, hasta hoy no se ha visto superado.

### **2.4.1 Origen y definición de auditoría**

La palabra Audi viene del latín Aditorius, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos. En términos generales, auditar es examinar y verificar información, registros, procesos, etc.

con el objetivo de expresar una opinión sobre su bondad o fiabilidad. Es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia.

Aplicada a la empresa, es el examen del estado financiero de una empresa realizada por personal cualificado e independiente, de acuerdo con normas de contabilidad, con el fin de esperar una opinión con que tales estados contables muestran lo acontecido en el negocio. Resultando fundamental el requisito de la independencia.

Es el examen profesional, objetivo e independiente, de las operaciones financiera y/o Administrativas, que se realiza con posterioridad a su ejecución en las entidades públicas o privadas y cuyo producto final es un informe conteniendo opinión sobre la información financiera y/o administrativa auditada, así como conclusiones y recomendaciones tendientes a promover la economía, eficiencia y eficacia de la gestión empresarial o gerencial, sin perjuicio de verificar el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

## **2.5 Campo de aplicación de la auditoría interna**

El Instituto de Auditores Internos describió el concepto de auditoría interna dentro del campo de la auditoría, como “una actividad considerada independiente, dentro de una organización para la revisión de la contabilidad y otras operaciones, y como una base de servicio a la dirección. Y representa un activo de la dirección que funciona para medir y evaluar la efectividad de otros controles”, sostiene que el objetivo de la auditoría interna es el de asistir a todos los miembros de la dirección en relación al cumplimiento de sus responsabilidades, al facilitarles análisis, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes, relativos a las actividades que revisan.

### **2.5.1 Unidad de auditoría interna**

La Unidad de Auditoría Interna (UDAI) tiene la responsabilidad de evaluar permanentemente toda la estructura de control interno, los sistemas operacionales y los flujos de información, para evitar que surja o se incremente el nivel de riesgo de errores

e irregularidades, asegurando su solvencia actual y aquella impuesta por la dinámica necesaria de una organización.

Deberá informar oportunamente de cualquier anomalía para que la administración tome acciones correctivas en forma oportuna, con el objeto de minimizar los riesgos existentes.

## **2.6 Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores Adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-**

Las ISSAI.GT, constituyen el marco conceptual, metodológico y de buenas prácticas que deben ser observadas y aplicadas para ejercer el control gubernamental interno y externo, en lo que corresponda al contexto nacional: tanto por las Unidades de Auditoría Interna u otros órganos que tengan la función de control gubernamental interno, como por la Contraloría General de Cuentas a cargo del control gubernamental externo y cuando corresponda, estas Normas también deben ser observadas y aplicadas por las firmas privadas de auditoría o auditores independientes contratados para ejercer el control gubernamental.

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en los artículos 1, 2, 5 y 6 del Decreto número 31-2002 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y los artículos 30 literal n), 43 y 53 del Acuerdo Gubernativo número 9-2017, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se emite la presente Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala, -ISSAI.GT- 1 “Premisas generales para una auditoría independiente”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 1 la cual corresponde al nivel 1 Principios Fundamentales, autorizada y aprobada en el año 1977 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

En octubre de 1977, los delegados al IX INCOSAI de Lima (Perú) aprobaron por aclamación la Declaración de Lima de Criterios sobre las Normas de Auditoría. El propósito esencial de la Declaración de Lima consiste en defender la independencia en

la auditoría de la Administración pública. Sin embargo, es preciso señalar que la Declaración no se aplica por el mero hecho de que se logre la independencia, sino que también se requiere que esta independencia esté sancionada por la legislación. Esto, no obstante, exige que las instituciones funcionen correctamente para que haya una seguridad jurídica, lo cual sólo podrá darse en una democracia que se rija por el imperio de la ley. En consecuencia, el imperio de la ley y la democracia constituyen las premisas esenciales para una auditoría realmente independiente de la Administración pública, y al mismo tiempo, son los pilares en los que se basa la Declaración de Lima. Los conceptos que aparecen en la Declaración son valores esenciales e intemporales que continúan siendo del todo pertinentes a lo largo de los años, desde que fueron aprobados por primera vez.

Estas normas nacen a la vida en Guatemala, mediante Acuerdo No. A-075-2017 del Contralor General de Cuentas emitido el 8 de septiembre de 2017, al respecto se establece lo siguiente:

Artículo 1. Aprobación de normas técnicas. Aprobar las Normas de Auditoría gubernamental de carácter técnico, denominadas “Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala”, las cuales también podrán ser llamadas ISSAI.GT.

Artículo 2. Sujetos obligados al ámbito de aplicación. Las ISSAI.GT constituyen el manco conceptual, metodológico y de buenas prácticas que deben ser observadas y aplicadas para ejercer el control gubernamental interno y externo, en lo que corresponda al contexto nacional; tanto por las Unidades de Auditoría Interna u otros órganos que tengan la función del control gubernamental interno, como por la Contraloría General de Cuentas a cargo del control gubernamental externo de las entidades que se describen en el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto número 31-2002; y, cuando corresponda, están Normas también deben ser observadas y aplicadas por las firmas privadas de auditoría o auditores independientes contratados para ejercer el control gubernamental.

Las principales normas internacionales de las entidades fiscalizadores superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-, aprobadas por la Contraloría General de Cuentas, son las siguientes:

**ISSAI.GT 1 Premisas generales para una auditoría independiente**, comprende información sobre las premisas generales para una auditoría independiente, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 1 la cual corresponde al nivel 1 Principios Fundamentales, autorizada y aprobada en el año 1977 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Su misión consiste en defender la independencia en la auditoría de la administración pública, para lo cual, se requiere que esta independencia esté debidamente legislada que haya seguridad jurídica, lo cual sólo podrá darse en una democracia que se rija por el imperio de la ley. En consecuencia, el imperio de la ley y la democracia constituyen las premisas esenciales para una auditoría realmente independiente. Los conceptos que aparecen en la declaración son valores esenciales e intemporales que continúan siendo del todo pertinentes a lo largo de los años, desde que fueron aprobados por primera vez.

**ISAAI.GT 30 Código de ética**, comprende información que está basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 30 la cual corresponde al nivel 2 Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS, autorizada y aprobada en el año 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI. Está basada en cinco valores fundamentales. Estos valores, y los respectivos principios rectores, se resumen a continuación:

- a) Integridad que corresponde a actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe y a favor del interés público;
- b) Independencia y objetividad que es estar libre de influencias o circunstancias que comprometan o puedan ser vistas como que comprometen el juicio profesional, y actuar de manera imparcial y objetiva;

c) Competencia, es adquirir y mantener conocimientos y habilidades apropiadas para el rol, actuar de conformidad con las normas aplicables y con el debido cuidado;

d) Comportamiento profesional. Cumplir con las leyes, regulaciones y convenciones, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar a la EFS;

e) Confidencialidad y Transparencia, que establece proteger la información en forma adecuada, equilibrando este actuar con la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.

**ISSAI.GT 100 Principios fundamentales de auditoría del sector público**, que comprende información sobre: el propósito y autoridad de las ISSAI.GT, el marco de referencia para la auditoría del sector público, los elementos de la auditoría del sector público, los principios que deben aplicarse en la auditoría del sector público que se dividen en principios generales y principios relacionados con el proceso de auditoría.

Los principios generales son: ética e independencia, juicio profesional, diligencia debida y escepticismo, control de calidad, gestión y habilidades del equipo de auditoría, riesgo de auditoría, materialidad, documentación y comunicación.

Los principios relacionados con el proceso de auditoría son: planeación de una auditoría, realización de una auditoría y elaboración de informes y seguimiento.

**ISSAI.GT 200 Principios fundamentales de la auditoría financiera**, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 200 la cual corresponde al nivel 3 Principios fundamentales de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2010 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Proporciona los principios fundamentales para una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera. Estos principios también son aplicables cuando se compromete o tiene la responsabilidad de auditar estados financieros individuales y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, o estados financieros preparados de conformidad con marcos

financieros de propósitos especiales, o estados financieros resumidos. Los principios se dividen en: principios generales, principios relacionados con el proceso de auditoría.

**ISSAI.GT 300 Principios fundamentales de la auditoría de desempeño**, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 300 la cual corresponde al nivel 3 Principios fundamentales de auditoría, autorizada y aprobada en el año 2013 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Los principios fundamentales de la auditoría de desempeño consisten de tres secciones. La primera sección establece el marco para la auditoría de desempeño y sirve de referencia a las ISSAI's pertinentes. La segunda sección consiste en los principios generales para los compromisos de auditoría de desempeño que el auditor debe considerar antes y durante todo el proceso de auditoría. La tercera sección contiene principios de relevancia para las principales etapas del propio proceso de auditoría.

**ISSAI.GT 400 Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento**, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 400 la cual corresponde al nivel 3 Principios fundamentales de auditoría, autorizada y aprobada en el año 2013 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Está conformada por información detallada acerca de: El propósito y regulaciones de la ISSAI.GT sobre auditoría de cumplimiento. El marco de la auditoría de cumplimiento y las diferentes formas en que éstas se llevan a cabo. Los elementos de la auditoría de cumplimiento. Y los principios de la auditoría de cumplimiento que se dividen en principios generales y principios relacionados con el proceso de auditoría.

**ISSAI.GT 3000 Normas para la auditoría de desempeño**, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 3000 la cual corresponde al nivel 4 Directrices de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Consiste en tres secciones principales: a) La primera sección establece el alcance de la Norma Internacional para la Auditoría de Desempeño y la forma en que las EFS pueden hacer referencia a ella. b) La segunda sección define a la auditoría de desempeño y sus objetivos, así como los principios básicos del concepto de desempeño. c) La tercera sección consiste en requerimientos generales para la auditoría de desempeño. Estos requerimientos deben considerarse antes de iniciar el proceso de auditoría, así como durante el mismo.

**ISSAI.GT 4000 Normas para la auditoría de cumplimiento**, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 4000 la cual corresponde al nivel 4 Directrices de Auditoría, autorizada y aprobada en el año 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Se compone de cuatro secciones: a) La primera sección determina el ámbito de aplicación de la norma para la auditoría de cumplimiento y el modo en que la entidad fiscalizadora superior (EFS) pueden hacer referencia a ella en sus informes de auditoría; b) La segunda sección define la auditoría de cumplimiento y sus objetivos, así como los principios subyacentes al concepto de cumplimiento; c) La tercera sección aborda las exigencias generales para la auditoría de cumplimiento, que se han de tener en cuenta antes de iniciar la auditoría y durante el transcurso de la misma; d) La cuarta sección contiene exigencias relacionadas con las principales fases del proceso de auditoría propiamente dicho

### **2.6.1 ISSAI.GT-1 Premisas generales para una auditoría independiente**

#### **I. Generalidades**

##### **Artículo 1. Finalidad del control**

El control es una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras y administrativas, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas

convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro. (ISSAI.GT 1 2017)

### **Artículo 2 Control previo y control posterior**

1. Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior.
2. Un control previo eficaz resulta imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, pero también por otras instituciones de control.
3. El control previo ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse éste, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida. El control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior reclama la responsabilidad del órgano NIVEL 1 ISSAI.GT 1 3 culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.
4. La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinan si una Entidad Fiscalizadora Superior ejerce un control previo. El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido.

### **Artículo 3 Control interno y externo**

1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la

organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.

2. Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente.
3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizadora Superior a un control total.

#### **Artículo 4 Control formal y control de las realizaciones**

1. La tarea tradicional de la Entidad Fiscalizadora Superior es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones.
2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se una un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economía y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.
3. Los objetivos de control a que tiene que aspirar la Entidad Fiscalizadora Superior son: legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las Operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cuál de estos aspectos debe darse prioridad.

## **2.7 Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas**

Artículo 1. Naturaleza Jurídica y Objetivo Fundamental.

La Contraloría General de Cuentas es una institución pública técnica y descentralizada. De conformidad con esta Ley goza de independencia funcional, técnica, presupuestaria, financiera y administrativa, con capacidad para establecer delegaciones en cualquier lugar de la República de Guatemala.

La Contraloría General de Cuentas es el ente técnico rector de la fiscalización y el control gubernamental, y tiene como objetivo fundamental dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones del control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado o que manejen fondos públicos, la promoción de valores éticos y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos. (Decreto 31-2002, de 2002)

### **2.7.1 Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas**

Artículo 46. Clases de control interno gubernamental. Para la aplicación del control interno gubernamental se establecen, entre otros controles, los siguientes:

a) Control Interno Institucional. Es el control que ejercen las autoridades superiores, los responsables de las unidades ejecutoras y los encargados de las operaciones realizadas en el ámbito de sus funciones, así como el realizado por la unidad de auditoría interna de cada entidad, con base en las disposiciones legales pertinentes, reglamentos, manuales e instructivos específicos aprobados por la autoridad competente y los lineamientos generales del Sistema de Administración Financiera - S1AF-, Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG- y las ISSAI.GT.

b) Control Interno Concurrente o Concomitante. Son los sistemas y procedimientos aplicados por las unidades de administración financiera -UDAF- de las instituciones que conforman la administración pública, implementando mecanismos de control, monitoreo o supervisión permanente en la ejecución de las operaciones y registros para el

cumplimiento de las normas administrativas, legales y técnicas conforme a lo programado,

c) Control Interno Previo. Este control es ejecutado por el personal responsable del trámite o gestión normal de las operaciones de las personas o entidades establecidas en el artículo 2 de la Ley, en coordinación con su respectiva unidad de auditoría interna. Son los procedimientos que se aplican antes de la ejecución de las operaciones o de que sus actos causen efectos, verificando el cumplimiento de las normas que lo regulan y los hechos que lo respaldan y asegurando su conveniencia y oportunidad en función del plan operativo anual de trabajo de cada entidad.

d) Control Interno Posterior. Comprende los procedimientos de control aplicados por la unidad de auditoría interna de cada entidad, para la evaluación de sus procesos, sistemas, operaciones, actividades y sus resultados en forma posterior a su ejecución, aplicando los lineamientos del Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG- y Sistema de Administración Financiera -SIAF-, así como lo establecido en reglamentos, manuales de procedimientos e instrumentos específicos de cada unidad ejecutora y cualquier disposición legal y técnica pertinente que debe observarse para evaluar dichos resultados, incluyendo el manual de las ISSAI.GT aprobado por el Contralor para las unidades de auditoría interna. (Acuerdo Gubernativo No. 96-2019, de 2019)

## **2.8 Constitución Política de la República de Guatemala**

Artículo 82. Autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala. La Universidad de San Carlos de Guatemala, es una institución autónoma con personalidad jurídica. En su carácter de única universidad estatal le corresponde con exclusividad, dirigir, organizar y desarrollar la educación superior del Estado y la educación profesional universitaria estatal, así como la difusión de la cultura en todas sus manifestaciones. Promoverá por todos los medios a su alcance la investigación en todas las esferas del saber humano y cooperará al estudio y solución de los problemas nacionales. Se rige por su Ley Orgánica y por los estatutos y reglamentos que ella emita, debiendo observarse en la conformación de los órganos de dirección, el principio de

representación de sus catedráticos titulares, sus graduados y sus estudiantes. (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

## **2.9 Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala**

Artículo 1o. La Universidad de San Carlos de Guatemala es una institución autónoma, con personalidad jurídica, regida por esta Ley y sus estatutos, cuya sede central ordinaria es la ciudad de Guatemala. (Decreto Número 325, de 1947)

## **2.10 Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala**

Su Autonomía - sus Unidades Académicas Artículo 1.- La Universidad de San Carlos de Guatemala, continuadora de la Universidad Carolina fundada por Real Cédula del 31 de enero de 1676, es una institución de alta cultura, Nacional y Autónoma con personalidad jurídica y patrimonio propio. Se rige por su Ley Orgánica, Estatutos, Reglamentos y demás disposiciones que ella emita. Tiene su sede central ordinaria en la ciudad de Guatemala.

Artículo 131. La administración y contabilidad de la Universidad de San Carlos de Guatemala, será auditada por el Auditor de la propia Universidad y glosada por Contraloría General de Cuentas de la Nación. (Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala, de 2001)

## **2.11 Marco histórico de la auditoría interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala**

Actualmente, el manual de organización de la auditoría interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala describe la historia de la creación de la auditoría interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala, la cual se remonta al período del rectorado del Dr. Carlos Martínez Durán específicamente al año 1946, en esa oportunidad se hace saber al señor Rector que el Honorable Consejo Superior Universitario, tuvo a bien nombrar al Señor Doctor Don Rafael Ramos Bosch, Auditor de la Universidad

Autónoma de San Carlos, quién tomó posesión del cargo desde el día primero del mes de marzo de 1946.

Transcurrido el tiempo, en abril de 1967, se realiza una reorganización del Departamento Financiero dentro de cuya estructura incluyó a la Sección de Auditoría Interna, a cargo de un auditor general, un sub jefe y una secretaria. En octubre de 1967, asumió dicho cargo el Contador, José Julio Castellanos Martínez, quien emitió opinión ante el Honorable Consejo Superior Universitario de la incongruencia desde el punto de vista técnico del control interno, indicando que la auditoría interna por ser el órgano fiscalizador de la Universidad, no debiera depender de la dirección del Departamento Financiero, quien a su vez depende directamente de la Rectoría.

En enero del año de 1968, el Honorable Consejo Superior Universitario acordó, que la Sección de Auditoría se convirtiera en Departamento al mismo nivel del Departamento Financiero. En 1970, la administración del Rector Licenciado Edmundo Vásquez Martínez con apoyo de la Dirección Financiera, autorizó en forma gradual la integración del departamento de auditoría interna, de la siguiente forma: un auditor general, un subjefe, seis auditores auxiliares y dos secretarias. Después de este período dejó de funcionar la plaza de subjefe.

En junio de 1973, en el Punto Quinto del Acta No. 1204 del Honorable Consejo Superior Universitario, acordó: Que se reestudien por una comisión ad-hoc los objetivos y fines de una Auditoría Interna para que sea Asesora y no solo Fiscalizadora, funciones que mantiene hasta la fecha.

En 1982 empiezan a funcionar las coordinaciones de área de auditoría interna como colaboración con la Universidad, puesto que las plazas no estaban oficialmente reconocidas y, por lo tanto, quienes las ocuparon tenían el mismo sueldo que un Auditor.

Con Acuerdo de Rectoría No. 50-83 del 18 de enero de 1983 se autorizó la Estructura Organizativa y Presupuestaria del Departamento de Auditoría, con la participación de la División de Administración de Personal y el Departamento de Presupuesto. Se continúa

con la práctica del sistema de coordinaciones del departamento de auditoría y se nombraron de oficio a las personas que por su colaboración, trayectoria, responsabilidad y experiencia podían desempeñar dichos cargos.

En enero de 1986, se modificó la estructura organizativa, cuando a una de las plazas denominadas de coordinación, se autorizó sueldo y categoría de “Supervisor de Auditoría. El 14 de agosto de 1987 el Rector, autorizó al Auditor General, delegar funciones a los coordinadores de área, que venían fungiendo como tales desde 1983. Se eliminó la plaza única de “Supervisor de Auditoría”, en virtud que el Consejo Superior Universitario aprobó mediante inciso 1º. del Punto Segundo del Acta No. 3-88 de la sesión del 3 de febrero de 1988,

Según Punto Segundo del Acta No. 18-2000 del Consejo Superior Universitario, se aprobó la Reclasificación de Puestos y Salarios. En Dictamen No. DDO-02-2003 del 17 de junio de 2003 y derivado del análisis, naturaleza funciones del Departamento de Auditoría Interna, según criterios técnicos de Departamentalización, marco legal, estructura organizativa y estructura de puestos, la División de Desarrollo Organizacional de la Universidad de San Carlos de Guatemala, dictamina que la denominación adecuada debe ser auditoría interna y no departamento de auditoría interna, debido a que técnicamente esta dependencia no necesariamente debe situarse en la pirámide organizacional del diseño de la Universidad. Dicho dictamen de la DDO, fue ratificado por la Dirección de Asuntos Jurídicos, mediante Dictamen No. DAJ-10-2003 (03) del 14 de agosto de 2003.

En el año 2007 se creó fuera de clasificación la Sub Jefatura de Auditoría, como apoyo al Auditor General, a fin de desconcentrar funciones operativas y administrativas dentro de Auditoría Interna.

En marzo de 2008 se integró dentro de la estructura organizativa de la Auditoría Interna, la coordinación del Área Financiera que tiene a su cargo supervisar las auditorías y evaluaciones de los Estados Financieros de la Universidad de San Carlos de Guatemala y del Plan de Prestaciones. En el año 2014, el Rector autorizó la

creación fuera de carrera, las plazas de un (1) Sub Auditor y cuatro (4) Jefes de Área, mediante dictamen DARHC No. 291-2014, de la División de Administración de Recursos Humanos, del 1 de junio de 2014; quedando congeladas las de un (1) Subjefe de Auditoría y cuatro (4) Coordinadores de Área.

Uno de los aspectos más importantes de esta cronología corresponde a la instrucción emanada del Consejo Superior Universitario en junio de 1973, en cuanto a que la auditoría interna ejerza funciones de asesoría y no solo de fiscalización y señalamientos, aspecto que se ha venido modificando debido a los cambios estructurales y de normativa que le aplica a la auditoría interna, al respecto, esa función asesora no se ha dejado de prestar, debido a que es considerada por las autoridades como necesaria, lo que ha dado la pauta de creación de normativa adicional, tal y como se presenta en el capítulo IV del presente trabajo profesional de graduación.

## **2.12 Objetivos y acciones para combatir la corrupción en Guatemala**

Si los gobernantes con interés en superar los señalamientos, promocionar la transparencia y el combate a la corrupción, deben contemplar lo siguiente:

Objetivo 1. Garantizar el uso eficiente y transparente de los recursos públicos para incrementar la calidad de vida de los guatemaltecos.

Acciones preliminares.

- 1) Transparentar la gestión presupuestaria, en especial aquellas fases que corresponden al Organismo Ejecutivo
- 2) Fortalecer y transparentar el régimen de adquisiciones del Estado, especialmente en áreas estratégicas (sector construcción, medicamentos, insumos educativos, contratos abiertos, etc.).
- 3) Fortalecer las herramientas y subsistemas que conforman el Sistema Integrado de Administración Financiera (Sicoín, Guatecompras, Siges, SNIP, etc.).

4) Disminuir el uso de mecanismos paralelos de ejecución de gasto público, como el caso de ejecución a través de organizaciones no gubernamentales, asociaciones y fideicomisos constituidos con fondos públicos.

Objetivo 2. Asegurar la probidad de los funcionarios y empleados públicos, así como una cultura de rendición de cuentas y gobierno abierto.

Acciones preliminares:

- 1) Modernizar el régimen de servicio civil.
- 2) Promover la implementación de mecanismos para el manejo de conflictos de interés.
- 3) Fortalecer el sistema de declaraciones juradas patrimoniales, asegurando su publicidad y garantizando mecanismos efectivos que permitan a la CGC verificar el contenido de las declaraciones a fin de establecer si existe o no enriquecimiento ilícito u otro acto constitutivo de responsabilidad penal.
- 4) Asegurar el cumplimiento de las normas de rendición de cuentas previstas en la Ley Orgánica del Presupuesto, estableciendo los manuales, lineamientos y otras disposiciones técnicas que aseguren la publicación de reportes comprensibles, ordenados y de fácil acceso para ejercer actividades de auditoría social.

Objetivo 3. Garantizar el acceso a la información pública, incluyendo políticas de datos abiertos y protección de datos personales.

Acciones preliminares:

- 1) Asegurar la publicación de los documentos presupuestarios clave que recomiendan las buenas prácticas internacionales.
- 2) Aprovechar el uso de la tecnología para potenciar el ejercicio del derecho de acceso a la información, incluyendo la innovación de portales y módulos electrónicos que contribuyan a difundir información socialmente útil para la población.
- 3) Consolidar una política pública de datos abiertos, para que la ciudadanía pueda acceder a información pública gubernamental en formatos técnicos y legales que permitan su uso, reutilización y redistribución para cualquier fin legal que se desee.

4) Vigilar y alentar al estricto cumplimiento de la Ley de Acceso a la Información Pública,

5) Promover la aprobación de leyes complementarias a la Ley de Acceso a la Información Pública.

Objetivo 4. Facilitar participación ciudadana, mediante el impulso de espacios de colaboración entre administración pública y sociedad civil.

Acciones preliminares:

1) Promover mecanismos abiertos e incluyentes para la participación de la sociedad civil en el diseño, seguimiento y monitoreo de políticas públicas, en especial aquellas relacionadas con la prevención de la corrupción.

2) Creación y fomento de mecanismos innovadores de participación ciudadana en áreas sensibles de la gestión de las finanzas públicas, como en el proceso de formulación presupuestaria, en el diseño, evaluación y mejora de trámites y servicios públicos, o en procesos estratégicos de las adquisiciones públicas, entre otros.

3) Brindar continuidad a las iniciativas especializadas de transparencia en las que se posibilita la colaboración entre actores gubernamentales y de sociedad civil, que incluyen la AGA, CoST, EITI y el seguimiento a las convenciones anticorrupción de la OEA y de la ONU.

4) Renovar los esfuerzos para retomar la funcionalidad del sistema de consejos de desarrollo urbano y rural.

5) Fortalecer mecanismos para la atención, gestión y resolución de peticiones, denuncias, quejas, sugerencias y reclamos de la ciudadanía, para efectos de evaluar acciones correctivas en los servicios y trámites que brinda la administración pública, así como para poner en conocimiento de las autoridades correspondientes la probable comisión de actos de corrupción, para facilitar su persecución y sanción.

Objetivo 5. Lograr un marco legal actualizado, acorde con las buenas prácticas y estándares internacionales en materia de transparencia.

Acciones preliminares:

- 1) Impulsar una agenda legislativa para la promoción de la transparencia y el combate a la corrupción, que atienda los estándares internacionales y recomendaciones formuladas por los mecanismos de seguimiento a instrumentos jurídicos anticorrupción (en especial, las convenciones de la OEA y de la ONU), y las que provienen de esfuerzos multilaterales de transparencia en los que participe el Estado de Guatemala.
- 2) Impulsar acciones para generar conciencia social sobre la importancia de la cultura de legalidad.

Objetivo 6. Establecer una institucionalidad pública moderna encargada de promover la transparencia y el combate a la corrupción.

Acciones preliminares:

- 1) Incorporar la dependencia presidencial de transparencia (unipersonal o colegiada) en la Ley del Organismo Ejecutivo, fijando sus atribuciones desde una perspectiva de prevención de la corrupción y sujetarla a mecanismos de auditoría social.
- 2) Asegurar los mecanismos idóneos y efectivos para desarrollar acciones de coordinación interinstitucional en esfuerzos anticorrupción y de promoción de la transparencia, en especial con las entidades de control o fiscalizadoras que contribuyen a la detección y persecución de la corrupción, así como la autoridad reguladora en materia de acceso a la información.
- 3) Fortalecer el rol de las unidades de auditoría interna, como dependencias que pueden tener un papel protagónico en la prevención de los actos de corrupción, y para superar la debilidad en las tareas de formación y capacitación de los responsables de estas dependencias.

Objetivo 7. Incorporar el análisis de la responsabilidad del sector privado en los esfuerzos de la lucha contra la corrupción.

Acciones preliminares:

- 1) Impulsar la regulación del secreto bancario para fines de control tributario, de conformidad con los compromisos que asumió el Estado de Guatemala ante el Foro

Global de Transparencia Fiscal e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, en el marco de la lucha contra la evasión y elusión fiscal.

2) Promover el debate sobre la responsabilidad del sector privado en la lucha contra la corrupción,

Objetivo 8. Promover la elaboración, discusión, aprobación e implementación de la política nacional de transparencia, combate a la corrupción y gobierno abierto.

Acciones preliminares:

1) Asegurar un proceso participativo para elaborar durante el primer año de gobierno la política nacional de transparencia, combate a la corrupción y gobierno abierto

2) Divulgar e informar periódicamente sobre los avances en el cumplimiento de la política nacional de política nacional de transparencia, combate a la corrupción y gobierno abierto. (OXFAM, 2015, p. 34)

## **2.13 Propuestas iniciales para luchar contra la corrupción en Guatemala**

A criterio del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -Icefi-, para promover la transparencia y la lucha contra la corrupción en Guatemala se debe considerar al menos cuatro perspectivas de análisis: legislación, institucionalidad, acceso a la información pública y participación ciudadana. Estos cuatro elementos, sin embargo, deben abordarse de manera integral, ya que las debilidades o falencias de uno de ellos pueden afectar en la efectividad de los demás.

### **2.13.1 Legislación**

En ese contexto dinámico, durante los últimos años se incrementó la demanda ciudadana para que la legislación nacional incluya disposiciones que garanticen una gestión transparente y adecuada de los recursos públicos, pero que además permitan el acceso a la información pública y el ejercicio de la auditoría social.

Los estándares internacionales asumidos por Guatemala al ratificar su incorporación como Estados Parte en diversos instrumentos legales (en especial la Convención Interamericana contra la Corrupción –CICC– y la Convención de las Naciones Unidas

contra la Corrupción –CNUCC–), o al formalizar de manera voluntaria su adhesión a iniciativas multilaterales en materia de transparencia y combate a la corrupción (por ejemplo, la AGA), deben reflejarse en el marco legal interno. Naturalmente, este proceso conlleva la necesidad de mantener consistencia y concordancia con la constitución y la realidad jurídica del país. (OXFAM, 2015, p. 34)

### **2.13.2 Institucionalidad**

El segundo factor de importancia está constituido por la eficacia de las instituciones responsables de aplicar el marco legal vigente a través de la ejecución del gasto público (el Minfin); el control de los ingresos públicos (la SAT); la promoción de la transparencia –en particular las entidades especializadas del Organismo Ejecutivo y del Organismo Legislativo–; así como la auditoría y evaluación del gasto público para determinar si los recursos estatales son invertidos de forma eficiente y eficaz –las entidades fiscalizadoras superiores–. También incluye al sistema de administración de justicia –en especial, el Organismo Judicial y el MP– para asegurar la persecución penal y sanción de los responsables de actos de corrupción.

En el caso de la entidad fiscalizadora superior, el caso de la CGC el reto es superlativo porque su legislación orgánica debe estar diseñada estratégicamente para evitar la influencia de intereses políticos, económicos, o de naturaleza corporativa que puedan desnaturalizar su quehacer. De esa cuenta, su cuerpo normativo debe garantizar que las autoridades superiores sean electas por mérito, capacidad técnica y experiencia, de acuerdo con procedimientos de selección transparentes y abiertos al escrutinio ciudadano; independencia presupuestaria y funcional; personal de apoyo idóneo que asegure una carrera administrativa; cooperación interinstitucional; y, rendición de cuentas. (OXFAM, 2015, p. 26)

### **2.13.3 Acceso a la información pública**

Es importante que la arquitectura legal atienda los principios democráticos que garantizan un régimen de acceso a la información adecuado y efectivo, específicamente aquellos que sugieren los instrumentos emitidos por diversos órganos de la OEA, entre

los cuales destacan los Principios sobre el Derecho de Acceso a la Información y la Ley Modelo Interamericana sobre Acceso a la Información Pública.

En el ámbito de las finanzas públicas, el análisis desde esta perspectiva radica en determinar las facilidades con que la ciudadanía cuenta para acceder a información financiera y contable, así como aquella relacionada con el ciclo presupuestario (formulación, aprobación, ejecución y evaluación). Por otra parte, las autoridades gubernamentales deben comunicar los objetivos que se proponen alcanzar y los productos que generan con los recursos que se les confían, así como esforzarse por evaluar y divulgar los resultados esperados en materia social, económica y ambiental.

También comprende la obligación de innovar y fortalecer la disponibilidad de reportes a través de portales de transparencia fiscal y herramientas o sistemas de información financiera (como es el caso de Sistema de Contabilidad Integrada –Sicoin–, Sistema de Gestión –Siges–, Sistema Nacional de Inversión Pública –SNIP–, Portal de Gobiernos Locales, Guatecompras, etc.) que forman parte del Sistema Integrado de Administración Financiera (Siaf) adoptado por la administración pública guatemalteca. (OXFAM, 2015, p. 27)

#### **2.13.4 Participación ciudadana**

La ecuación de la transparencia fiscal se valida con la creación de mecanismos que estimulen y faciliten la participación de la ciudadanía en los asuntos relacionados con la gestión pública, especialmente los que influyen en la calidad de vida de las personas. Esto incluye la obligación del Estado de diseñar y poner en marcha canales para que las personas puedan participar antes, durante y después de la toma de decisiones. (OXFAM, 2015, p. 27)

### **3. METODOLOGÍA**

Comprende, el conjunto de procedimientos y técnicas que se aplicaron de forma sistemática para resolver el problema planteado en el trabajo profesional de graduación, se detallan a continuación:

#### **3.1 Definición del problema**

En el sector público de Guatemala se considera que la debilidad del control interno de las entidades autónomas, se origina de la falta de aplicación de un control previo de auditoría como herramienta coadyuvante del control posterior de auditoría. El problema identificado es la debilidad del control interno en el sector público que se traduce en corrupción a todo nivel.

Bajo el sustento de la interpretación de las Normas ISSAI-GT adaptadas a Guatemala los controles previos de auditoría, pueden ser ejecutados de manera técnica por las unidades de auditoría interna de las entidades referidas, sin tergiversar su independencia de actuación con el propósito de coadyuvar y aportar a la eliminación y mitigación de riesgos de errores e irregularidades en forma oportuna, que en caso contrario pueden generar debilidades y corrupción.

La propuesta de solución es que las entidades autónomas del sector público de Guatemala bajo la interpretación de la legislación pongan en práctica legislar el control previo de auditoría como coadyuvante del control posterior de auditoría, basados en las normas ISSAI-GT adaptadas a Guatemala, siempre y cuando esas prácticas sean ejecutadas debidamente reguladas y de manera técnica por las unidades de auditoría interna de las entidades referidas sin tergiversar su independencia de actuación con el propósito de coadyuvar y aportar a la eliminación y mitigación de riesgos de errores e irregularidades, para lograr erradicar la corrupción del sector público.

## **3.2 Delimitación del problema**

Delimitar un tema de estudio significa, enfocar en términos concretos el área de interés, especificar sus alcances, determinar sus límites. Es decir, llevar el problema de una situación o dificultad muy grande, de difícil solución, a una realidad concreta y fácil de manejar.

### **3.2.1 Punto de vista**

El trabajo profesional de graduación fue elaborado bajo el punto de vista de gestión y control.

### **3.2.2 Unidad de análisis**

Entidad autónoma del sector público.

### **3.2.3 Período**

El análisis documental se realizó por tres períodos anuales, del 2019, 2020 y 2021.

### **3.2.4 Ámbito geográfico**

El trabajo se enfocó en una entidad estatal autónoma ubicada en el municipio de Guatemala.

## **3.3 Justificación**

La razón por la cual, se considera importante el desarrollo del presente trabajo, es la motivación que se deriva de la actividad estatal que durante los últimos años se ha vuelto noticia diaria en Guatemala, debido a que ha sido revelada una red de actos de corrupción en el sector público. Eso evidencia la vulnerabilidad de los controles internos y de fiscalización tanto internos como externos existentes. No obstante, de todos es sabido que el gobierno cuenta con sistemas contables, sistemas de registro, sistemas de publicación e información y sistemas de fiscalización, los cuales son

obligatorios, sin embargo, los casos de corrupción demuestran la vulnerabilidad e ineficacia de dichos controles.

Durante el transcurrir del tiempo, para el estado constituido en gobiernos de turno, estos siempre han sido señalados de actos deshonestos hacia la cosa pública, sin embargo, no al nivel que, en 2015, llevó a que la ciudadanía demandara la destitución del presidente y vicepresidenta de la República de Guatemala.

Al respecto, el Ministerio Público, la CICIG, y por último la Contraloría General de Cuentas, tuvieron un papel de investigadores y de señalamiento, el cual, puede ser señalado de tardío y poco efectivo. Como se nota en este párrafo no se mencionan las Unidades de Auditoría Interna, ya que su papel en cuanto a señalamientos relacionados pudo ser irrelevante y en el peor de los casos nulos o inexistentes.

Es aquí, donde cabe resaltar la importancia del presente trabajo profesional de graduación, con el fin de reorientar la función del auditor del sector público, ya que en el caso de Guatemala, está se ejerce en las Unidades de Auditoría Interna de cada entidad o por la Contraloría General de Cuentas, para esto es de relevancia mencionar, que el papel que este profesional desarrollado dentro del estado no se contempla con la importancia del caso dentro del Pensum de la Carrera que dictan las Facultades de las distintas Universidades, aunado a esto, la falta de interés por parte de los dirigentes del estado de fortalecerla desde su concepción dándole a la Auditoría Interna una ubicación jerárquica adecuada, falta de aprobación de manuales, recursos financieros y físicos limitados y sin el debido reclutamiento de personal apto e idóneo conforme estándares de servicio civil actualizado que el puesto requiere.

Al respecto la Contraloría General de Cuentas, como máximo ente fiscalizador del estado, ha tratado de orientar las funciones de fiscalización del gobierno, basado en su normativa constitucional y de su propia ley y reglamento y por medio de acuerdos internos de observancia para todo fiscalizador que tenga que ver con el sector público, a esto también se suma la normativa acordada a nivel internacional que ha incluido desde definiciones, procedimientos y buenas prácticas, así es como en la actualidad se

está bajo la práctica de las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras conocidas bajo sus iniciales en inglés ISSAI, para el caso de Guatemala ISSAI.GT.

Es por todo esto, que el papel del fiscalizador de gobierno (interno y externo) debe ser abordado en forma integral, tanto académico como profesional, por lo que se considera importante mencionar en el trabajo profesional de graduación, la relación entre el control previo y el control posterior de auditoría, contemplados en las normas ISSAI.GT, términos que al abordarlos son nuevos, ya que como se puede deducir, no es lo mismo un control interno previo que un control previo de auditoría, y de igual forma un control interno posterior a un control posterior de auditoría. Por lo tanto y en vista que la normativa internacional arriba citada lo estipula es considerado además de interesante factible hacer la prueba de ponerlos en práctica e interrelacionarlos basados en dicha normativa y normativa interna que contemple técnicas y procedimientos de auditoría que permitan mantener la ansiada independencia y objetividad de actuación propia del Contador Público y Auditor.

Como todo proceso científico, éste debe ser puesto en práctica y evaluar sus resultados, con el objetivo de mantenerlos, mejorarlos, tecnificarlos y apoyarlos, o bien en definitiva desecharlos, todo en bien del sector público, el cual, deberá dar resultados de transparencia y buen servicio hacia el pueblo guatemalteco que tanto lo demanda.

### **3.4 Objetivos**

Los objetivos constituyen los propósitos o fines del presente Informe de Trabajo Profesional de Graduación, en el que se plantean objetivos generales y específicos.

La problemática del presente trabajo profesional de graduación está enfocada hacia un fin determinado, el cual se define con los objetivos siguientes:

#### **3.4.1 Objetivo general**

Proponer que la entidad autónoma, regule en su normativa interna el control previo a la conclusión de los procesos en las atribuciones de la auditoría interna, como una labor

de valor agregado de consultoría, asesoría y de buenas prácticas complementado con auditorías a posteriori, con base en lo regulado en las ISSAI.GT, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento, a causa de las debilidades actuales, para reforzar y consolidar la transparencia institucional.

### **3.4.2 Objetivos específicos**

1. Reseñar acerca de la corrupción y el control interno del sector público por medio de describir los flagelos que aquejan a la gestión pública para mostrar sus falencias.
2. Analizar los controles regulados en normativa nacional y la normativa interna de los entes públicos, con base en sus definiciones, para precisar las funciones o atribuciones del auditor del sector gubernamental.
3. Analizar e interpretar la norma ISSAI.GT-1 y con base en su contexto, se regulen en la normativa interna de la entidad autónoma las funciones de control previo y posterior de auditoría para fortalecer el control interno institucional.
4. Analizar la norma ISSAI-1 y la legislación nacional para determinar la necesidad de implementar el control previo de auditoría en la normativa de la entidad autónoma para fortalecer los procesos de fiscalización y contribuir a la mitigación de la corrupción.
5. Analizar la cronología de funciones de la auditoría interna de la entidad autónoma como órgano de fiscalización y su evolución para demostrar la procedencia y pertinencia de la implementación del control previo de auditoría para complementar el control posterior de auditoría.
6. Describir la estructura del normativo de actuación de auditoría interna de la entidad autónoma, por ser el cuerpo normativo que regula las atribuciones de la auditoría interna para demostrar su funcionalidad y efectividad en asesoría, consultoría y fiscalización.

7. Plantear y ejemplificar casos prácticos, para demostrar la funcionalidad del control previo de auditoría en la ejecución de egresos, como herramienta de resguardo de los bienes de una entidad autónoma del sector público.

### **3.5 Método científico**

El trabajo profesional de graduación se fundamenta mediante la aplicación del método científico en sus tres fases: Indagadora, demostrativa y expositiva, con el propósito de recopilar toda la información primaria y secundaria que sustenten los resultados teóricos presentados.

#### **3.5.1 Aplicación de las tres fases del método científico:**

- a) Indagatoria: Se recopilará la información documental y práctica (leyes y normas vigentes) acerca de los procedimientos de auditoría aplicados en la institución de los años anteriores y del 2020, (fuentes primarias), así mismo con el apoyo de documentos publicados, libros y textos con investigaciones previas acerca del problema objeto de estudio (fuentes secundarias).
- b) Demostrativa: Con la recopilación de los datos utilizando las técnicas e instrumentos de análisis documental que servirán para establecer la situación del funcionamiento de los controles de auditoría en la institución autónoma.
- c) Expositiva: Con los resultados obtenidos del trabajo profesional de graduación se realizará el informe final en donde se presentará la propuesta que contribuya al mejoramiento de la práctica de auditoría interna. (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014)

#### **3.5.2 Enfoque**

Este trabajo profesional de graduación, se llevó a cabo a partir del método mixto, se investigó y se recopiló información sin mediciones numéricas, se tomó como base la información documental con el apoyo de instrumentos publicados, libros, legislación, textos y modelos de casos prácticos.

### **3.5.3 Alcance**

Este fue aplicado bajo un alcance exploratorio, debido a que el problema y el tema objeto de estudio se considera poco estudiado.

### **3.5.4 Diseño**

El diseño aplicado al presente informe fue transeccional o transversal descriptivo. Este se basará en el diseño de teorías establecidas o fundamentadas, ya que se generará aspectos teóricos que expliquen en un nivel conceptual del tema, basado en las teorías existentes apoyado en el diseño de investigación-acción, debido a que se espera resolver un problema cotidiano por medio de mejorar prácticas concretas.

## **3.6 Técnicas de investigación aplicadas**

Las técnicas son reglas y operaciones para el manejo de los instrumentos en la aplicación del método científico. El trabajo profesional de graduación se fundamenta en la utilización de técnicas de recopilación documental y de campo.

### **3.6.1 Técnicas de investigación documental**

La fase de documentación del trabajo profesional de graduación, se realizó mediante el acopio de información procedente de estudios de entidades reconocidas, tesis publicadas y libros que tratan lo concerniente al control interno, auditoría interna y normativa interna, nacional e internacional vigente, al respecto se aplicó lectura analítica, subrayado, fichas bibliográficas, de resumen, de citas entre otras.

### **3.6.2 Fichaje**

Esta técnica se utilizó para la recopilación y registro del material bibliográfico, a través de fichas de síntesis, resumen, paráfrasis, comentarios y críticas.

### **3.6.3 Técnicas de investigación de campo**

Se realizaron visitas de campo en una Unidad de Auditoría Interna -UDAI- para hacer observación directa e indirecta y establecer el proceso de auditoría interna, así mismo se evaluó sus funciones fiscalizadoras y administrativas relacionadas al tema. Lo anterior, mediante la puesta en práctica de la observación directa, antecedentes históricos, resultados de procesos de fiscalización, evaluación de expedientes, práctica laboral y estudio de casos. (véase Anexo 1)

## 4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El presente capítulo expone los resultados de la investigación relacionados con el título arriba indicado, para el efecto se divide en subtemas que van de generalidades a lo específico, para finalizar con el desarrollo de casos prácticos así:

### 4.1 Corrupción y control interno del sector público guatemalteco

En Guatemala, la corrupción en la gestión pública es uno de los rasgos que ha estado presente como algo invariable en el ejercicio del poder de los gobiernos, sin duda en complicidad con actores privados, estructurando y afirmando un sistema de privilegios y beneficios para el aprovechamiento privado de la gestión pública. La preocupación aumenta, cuando la corrupción ataca las finanzas públicas, es decir, la administración de la recaudación y uso de los recursos públicos, principalmente provenientes de los impuestos.

La mayoría de la población, ha llegado a considerar como “normal” la presencia frecuente de los hechos de corrupción, sin cuestionarse ni hacer lo suficiente para señalar y modificar esos esquemas de conducta que causan múltiples efectos nocivos a toda la sociedad.

El 2015 es un año en el que se registró un cambio en esta perspectiva de tolerancia a la corrupción, cuando en abril la Comisión Internacional contra la Impunidad en Guatemala (CICIG) y la Fiscalía Especial contra la Impunidad del Ministerio Público (MP) desmantelaron una estructura criminal de defraudación aduanera y corrupción supuestamente dirigida por el secretario privado de la Vicepresidencia e integrada por un amplio grupo de altos funcionarios, empleados públicos y particulares. (OXFOM, 2015, p. 7)

Desde entonces, la sociedad guatemalteca ha expresado un rechazo enérgico contra la corrupción y ha demandado cambios profundos para garantizar una gestión pública transparente. Por esa razón, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -Icefi- considera como indicador el compromiso que tienen los partidos políticos para atender esas demandas sociales está constituido por las ofertas electorales que están

incorporando en sus planes de gobierno, y en particular, los compromisos en materia de transparencia y combate a la corrupción.

El Foro Económico Mundial estima que la corrupción agrega un diez por ciento al costo de hacer negocios. El Banco Mundial estima que del veinte al cuarenta por ciento de la asistencia oficial para el desarrollo es robada a través de la corrupción de alto nivel.

El costo de la corrupción no se trata solo de dinero. La corrupción se correlaciona íntimamente con tasas más altas de mortalidad infantil y niñez, que se duplica en los países con mayor índice de corrupción, según estudios de corrupción y prestación de servicios de atención médica y educación.

Luchar contra la deshonestidad en los negocios y el gobierno es una lucha constante, pero en el actual ambiente competitivo, tener programas anticorrupción y antisoborno ya no es opcional. Cuando están bien diseñados y funcionan bien, dichos programas benefician a las organizaciones sin importar el tamaño, sector, industria o ubicación de la organización. La auditoría interna puede desempeñar un papel vital al proporcionar seguridad, no solo en la efectividad de dichos programas, sino también en ayudar a las organizaciones a comprender el potencial de daños financieros y reputacionales graves por no abordar la corrupción.

Sin embargo, combatir la corrupción de manera efectiva es más que simplemente crear programas y esperar lo mejor. De hecho, el éxito está enraizado en comportamientos y prácticas organizacionales que respaldan una buena gobernanza. Aquí es donde la auditoría interna puede jugar un papel vital. En primer lugar, la auditoría interna debe evaluar la eficacia de los programas antisoborno y anticorrupción para ayudar, 1) anticipar el riesgo, y 2) identificar la existencia de incidentes potenciales y reales. El IIA recomienda que los auditores internos tomen dos enfoques diferentes, pero complementarios:

Incorporar una evaluación de medidas antisoborno y anticorrupción en todas las auditorías, según corresponda.

Auditar cada componente del programa antisoborno y anticorrupción.

Al emprender el segundo enfoque, es vital que los auditores internos reconozcan los elementos fundamentales de los programas efectivos contra el soborno y la lucha contra la corrupción. Los componentes principales de tales programas inician con la pauta o directriz en la parte superior, prosperando cuando las organizaciones establecen altos estándares éticos y son consistentes en su aplicación. Otros componentes que los auditores internos deberían evaluar incluyen: Estructura de gobierno, evaluación de riesgos, políticas y procedimientos, capacitación y comunicaciones, aplicación de sanciones y reseñas y actualizaciones.

El Instituto de Auditores Internos -IIA-, da la razón de los desafíos extraordinarios que enfrentan los auditores del sector público y los auditores internos en empresas de todo el mundo, al eliminar el soborno y la corrupción. Perennemente se busca formas de proporcionar herramientas para aquellos que enfrentan esta tarea desalentadora. La Guía Práctica del IIA, Programas de Auditoría Antisoborno y Anticorrupción (Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption Programs), proporciona un análisis íntegro sobre el tema e incluye casos de procedimientos de auditoría.

#### **4.1.1 Normativa desactualizada y permisiva**

La falta de revisión constante de las disposiciones que confieren altos niveles de discrecionalidad a los que toman decisiones y a los servidores públicos que tienen contacto con los usuarios de servicios administrativos. En este caso, el problema no radica en la discrecionalidad misma, como potestad conferida por ley o por disposiciones de inferior jerarquía (por ejemplo, reglamentos); sino el abuso en su ejercicio o aplicación, que puede originar actos de corrupción.

Destaca la existencia de leyes desactualizadas o deficientes. Implica la existencia de normativas que no han sido revisadas desde hace mucho tiempo y que afectan el establecimiento de mecanismos modernos o innovadores para asegurar una gestión pública capaz de prevenir y combatir la corrupción.

En atención al compromiso que tiene el Estado de Guatemala como suscriptor de instrumentos jurídicos internacionales en materia de combate a la corrupción

(especialmente las convenciones internacionales de la Organización de los Estados Americanos –OEA–, y de la Organización de Naciones Unidas –ONU–), se ha constatado que las reformas legales aprobadas o nuevas leyes emitidas, no reflejan plenamente la adopción de los estándares internacionales anticorrupción sugeridos al país. Como ejemplo resalta la falta de voluntad de incorporar en la Ley de Probidad y de Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos (Decreto 89-2002 del Congreso de la República de Guatemala), la regulación que asegure la publicidad de las declaraciones patrimoniales, sugerida desde 2005 en los informes del Comité de Expertos del Mecanismo de Seguimiento de la Implementación de la Convención Interamericana contra la Corrupción (MESISIC). (OXFAM, 2015, p.14)

#### **4.1.2 Institucionalidad débil**

En función de promover la transparencia y combatir eficazmente la corrupción, se hace necesario contar con dependencias públicas con funciones supervisoras (oficinas de auditoría interna) y órganos de control externo (principalmente la Contraloría General de Cuentas –CGC– y el MP) que cumplan de manera efectiva con sus atribuciones legales. Sin embargo, en el contexto guatemalteco ha prevalecido la ineffectividad e inoperancia de las acciones para prevenir, detectar y sancionar los actos de corrupción.

La Contraloría General de Cuentas, como la entidad gubernamental encargada del control sobre la correcta gestión de los recursos del Estado y sobre el actuar de los funcionarios públicos, ha estado muy lejos de garantizar una evaluación efectiva sobre la ejecución y calidad del gasto público. La principal carencia deviene del patrón histórico de sustentar sus acciones en un modelo reactivo o ex post, es decir, que implica una intervención cuando ya se ha consumado el uso indebido de los recursos públicos. A ello se agregan limitaciones legales, institucionales, presupuestarias y de capital humano para el cumplimiento de sus atribuciones.

En muchos casos, los informes y denuncias que provee la Contraloría General de Cuentas al Ministerio Público suelen ser deficientes debido a la inobservancia de normas de auditoría gubernamental, en virtud de que los auditores no obtienen la evidencia suficiente, competente y pertinente que respalde documentalmente los

hallazgos detectados, y por entregar denuncias con datos ambiguos, imprecisos o incorrectos que generan atraso a la investigación penal. A ello se agrega la lentitud en la recepción de informes que deben proveer las entidades que por mandato legal deben colaborar en la investigación, como la SAT o la Intendencia de Verificación Especial de la Superintendencia de Bancos (SIB), de manera que el Ministerio Público se debe adecuar al ritmo de trabajo que dichas dependencias asumen.

En otra esfera de seguimiento, destaca la ineffectividad de las unidades de auditoría interna, como dependencias responsables de evaluar permanentemente todo el ámbito operacional (sistemas, procesos y actividades) de las instituciones. El problema radica en que no brindan la seguridad razonable para garantizar la consecución de los objetivos de las entidades públicas, relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como al cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias aplicables para el control interno. (OXFAM, 2015, p.15)

#### **4.1.3 Acceso deficiente a la información pública**

La aprobación de la Ley de Acceso a la Información Pública, Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, instituyó un apoyo para la promoción de la transparencia en el contexto guatemalteco, porque otorga la posibilidad de ejercer el derecho de las personas a conocer la información y documentos en poder del Estado. Su importancia radica en que este instrumento jurídico facilita la fiscalización de las actuaciones de los funcionarios y empleados públicos, en especial de aquellos que tienen la responsabilidad de administrar recursos públicos.

Sin embargo, luego de los primeros cinco años de su vigencia prevalecieron acciones destinadas a bloquear el ejercicio de este derecho humano, evidenciando resistencia de los sujetos obligados a entregar o actualizar información pública. En los informes anuales de monitoreo que desde 2010 elabora la Procuraduría de los Derechos Humanos –PDH–, como autoridad designada por mandato legal para proteger el acceso a la información pública, se hace una descripción de las principales acciones mediante las cuales se manifiesta el incumplimiento de esa normativa. (OXFAM, 2015, p.15)

#### **4.1.4 Participación ciudadana escasa**

Si bien existe una estructura jurídica que garantiza el derecho de participación de la ciudadanía en los procesos de creación de políticas públicas en las diferentes clases gubernamentales (nacionales, regionales, departamentales y municipales), todavía existen limitaciones para concretar la incorporación de la opinión pública en los procesos de toma de decisiones. Esta situación obedece a que no se fomentan las condiciones de confianza para dotar de efectividad a los canales de comunicación existentes: las autoridades prefieren adoptar la posición cómoda de «informar» y eventualmente manifestar su apertura para «recibir» opiniones o comentarios, sin comprometerse a modificar sus decisiones a partir de esos procesos de expresión. (OXFAM, 2015, p.17)

#### **4.1.5 Conflictos de intereses**

De acuerdo con las definiciones más aceptadas, un conflicto de intereses sucede cuando el interés personal de quien ejerce una función pública colisiona con los deberes y obligaciones del cargo que desempeña. Implica una confrontación entre el deber público y los intereses privados del funcionario o empleado público.

Este proceso implica definir los mecanismos para su prevención, detección, gestión y sanción. Y es aquí en donde radica el principal problema del abordaje de los conflictos de intereses en el contexto guatemalteco: la regulación todavía es escasa, débil y dispersa.

Aunque la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos contiene ciertas previsiones en esta materia, resultan insuficientes en el país, algunas decisiones públicas de trascendencia social han puesto en evidencia la existencia de conflictos de intereses, en el ámbito de las adquisiciones públicas (comprendiendo a los actores que intervienen en todo el ciclo); en la promoción de leyes que favorecen a un grupo o sector específico; en la promoción o adopción de políticas públicas por el Organismo Ejecutivo que favorecen a un grupo o determinado sector; en la integración y funcionamiento de las comisiones de postulación para nominar candidatos a puestos

estratégicos del sector público; en el funcionamiento y toma de decisiones en órganos colegiados que presiden entidades descentralizadas (por ejemplo, el Directorio de la SAT) o que tienen a su cargo decidir sobre el uso de recursos públicos.

La falta de regulación sobre conflictos de intereses que resulte aplicable a todos los servidores públicos ha provocado que, en casos notorios, expuestos a la opinión pública a través de los medios de comunicación, las decisiones públicas se cuestionen, pero no se puedan revertir y que los funcionarios públicos se limiten a minimizar o desmentir que sus actuaciones constituyan este tipo de actos. (OXFAM, 2015, p.18)

#### **4.1.6 La impunidad**

Constituye una grave infracción al deber que tienen los estados de proteger el derecho a la vida e integridad de todos los habitantes del país, y de proporcionar una protección judicial efectiva. Representa la posibilidad de que una persona pueda cometer un delito (de cualquier naturaleza, incluyendo aquellos relacionados con actos de corrupción) y quedar sin castigo. En este caso se esquiva la investigación, persecución, captura, enjuiciamiento y condena que el caso amerite. Como resultado, conduce a la pérdida de confianza de la ciudadanía en las instituciones democráticas del país.

De acuerdo con un informe de la Oficina en Washington para asuntos Latinoamericanos –WOLA, por sus siglas en inglés– (2014), Centroamérica es un buen ejemplo de una región en donde la debilidad de las instituciones de seguridad y justicia y su corrupción por actores criminales y políticos ha dejado al estado sin la capacidad para responder a la violencia y criminalidad o atender los factores estructurales que están detrás de la violencia. En Guatemala, la impunidad ha sido producto del contexto histórico y de condiciones estructurales, económicas, políticas, culturales y sociales que la han favorecido.

## **4.2 El control y su regulación en la normativa interna y externa de los entes fiscalizadores del sector público**

Comprende dos segmentos, el control que se ejerce por parte de la Contraloría General de Cuentas y las Unidades de Auditoría Interna, de tal forma que el artículo 5 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto No. 31-2002, establece que el control gubernamental es el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen y coordinan el ejercicio de control interno y externo gubernamental. (2002)

El reglamento de la ley referida en el párrafo anterior establece en el artículo 45 que el control interno gubernamental es el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen y coordinan el ejercicio de las unidades de auditoría interna de las entidades que establece el artículo 2 de la Ley, con el propósito de asegurar la transparencia, calidad y prudencia en la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos, así como cualquier interés hacendario de dichas entidades.

### **4.2.1 Clases de control interno gubernamental**

Según el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Acuerdo Gubernativo No. 96-2019 en el artículo 46 desarrollado en el marco teórico del presente trabajo de graduación, al respecto establece las clases de control interno gubernamental siguientes: a) Control Interno Institucional. b) Control Interno Concurrente o Concomitante. c) Control Interno Previo. d) Control Interno Posterior. (2019)

La importancia de este artículo radica en la ampliación del ámbito de la fiscalización y los puntos de vista modernizados al respecto, derivado de eso se fortalecen las funciones tanto de las auditorías internas de las dependencias del sector público, como de la propia Contraloría General de Cuentas.

### **4.2.2 Unidades de auditoría interna**

Constituyen los órganos de control interno que se establecen en las instituciones públicas, los cuales serán de apoyo a la Contraloría General de Cuentas; estas

unidades deben actuar de forma independiente cumpliendo las normas de auditoría gubernamentales emitidas por el órgano rector gubernamental.

Adicionalmente, el Artículo 47 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, establece que Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar a través de sus recomendaciones, las operaciones de las entidades contenidas en el artículo 2 de la Ley, con la finalidad que la autoridad superior de la entidad cumpla con sus objetivos institucionales, aplicando técnicas y metodologías para evaluar la efectividad en la administración de los recursos públicos. La autoridad administrativa superior de cada entidad, es responsable de apoyar y fortalecer su unidad de auditoría interna, para que su personal realice con independencia, la función de fiscalización y el control interno gubernamental. Las irregularidades o incumplimiento a las funciones asignadas, son objeto de las sanciones o acciones legales correspondientes. (2019)

### **4.3 Análisis e interpretación de normas vigentes utilizadas como herramientas para consolidar el control interno del sector público, tomando como base la ISSAI.GT-1 Premisas generales para una auditoría independiente**

Se hace necesario hacer un análisis interpretativo respecto a lo establecido en la ISSAI.GT-1, en cuanto a la esencia de su contenido, al respecto se tomó como principal, mencionar la finalidad de la norma y los tipos de control que con base en ella se puede ejercer.

#### **4.3.1 Finalidad del control**

El control es una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras y administrativas, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro.

### **4.3.2 Control previo y control posterior**

Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior.

Un control previo eficaz resulta indispensable para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una entidad fiscalizadora superior, pero también por otras instituciones de control.

El control previo ejercido por una entidad fiscalizadora superior implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse éste, pero la desventaja de permitir un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida.

Asimismo, el control posterior ejercido por una entidad fiscalizadora superior reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.

La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinan si una Entidad Fiscalizadora Superior ejerce un control previo. El control posterior es una función inalienable o propia de cada entidad fiscalizadora superior, independientemente de un control previo ejercido. (ISSAI.GT-1, 2017, p. 3)

### **4.3.3 Control interno y externo**

Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.

Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente.

Incumbe a la entidad fiscalizadora superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la entidad fiscalizadora superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la entidad fiscalizadora superior a un control total.

#### **4.4 Control previo y control posterior de auditoría como herramienta para la mitigación y erradicación de la corrupción basados en la ISSAI-1 La declaración de Lima**

El objetivo principal de esta norma reside en la necesidad de que las entidades fiscalizadoras superiores sean independientes funcional y organizativamente, y que esta independencia esté plasmada en la constitución (legislación) de cada país.

La declaración contiene una lista de todas las metas y todos los temas relacionados a la auditoría gubernamental y destaca al mismo su aplicación mediante su claro lenguaje y mantiene el enfoque en los elementos clave.

El objetivo primordial consiste en reclamar la independencia de la auditoría gubernamental externa. Una Entidad Fiscalizadora Superior que de no corresponder a esta exigencia no se cumple con el estándar previsto.

Un estado legal y democrático es la premisa imprescindible para una auditoría gubernamental realmente independiente y representa los pilares en los cuales está establecida la Declaración de Lima.

La Declaración de Lima presenta un resumen de los principios básicos de la auditoría gubernamental y de sus instituciones que se precisan para poder conseguir resultados de auditoría independientes y objetivos.

#### **4.4.1 Aplicabilidad y alcance de la norma**

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en los artículos 1, 2, 5 y 6 del Decreto número 31-2002 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y los artículos 30 literal n), 43 y 53 del Acuerdo Gubernativo número 9-2017, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se emite la presente Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala, -ISSAI.GT- 1 “Premisas generales para una auditoría independiente”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 1 la cual corresponde al nivel 1 Principios Fundamentales, autorizada y aprobada en el año 1977 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.

Las ISSAI.GT, aprobadas por la Contraloría General de Cuentas mediante acuerdo número A-075-2017 del 8 de septiembre de 2017, son las normas de auditoría gubernamental de carácter técnico que constituyen un marco conceptual, metodológico y de buenas prácticas que deben ser observadas y aplicadas para ejercer el control gubernamental interno y externo, tanto por la Contraloría General de Cuentas, unidades de auditoría interna y otros órganos que tengan la función de control gubernamental interno. Asimismo, estas normas también deben ser observadas y aplicadas por las firmas privadas de auditoría o auditores independientes contratados para ejercer el control gubernamental.

#### **4.4.2 Autonomía estatal y legislación interna**

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 82 Autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala, establece que es una institución autónoma con personalidad jurídica, con carácter de única universidad estatal por lo que le corresponde con exclusividad dirigir, organizar y desarrollar la educación superior del Estado y la educación profesional universitaria estatal, así como la difusión de la cultura en todas sus manifestaciones. Promoverá en todos los medios a su alcance la

investigación en todas las esferas del saber humano y cooperará al estudio y solución de los problemas nacionales.

Lo relevante, es que también se establece que se rige por su Ley Orgánica y por los estatutos y reglamentos que ella emita, debiendo observarse en la conformación de los órganos de dirección, el principio de representación de sus catedráticos titulares, sus graduados y sus estudiantes.

En sentencia de la Corte de Constitucionalidad del 29 de marzo de 2016, expediente 3617-2015 establece “La referida autonomía implica también que las regulaciones legales atinentes a la Universidad de San Carlos de Guatemala no deben significar disminución, restricción o tergiversación de la esencia de su función, tanto en el ámbito académico como en el administrativo y también en actividades tendientes a su proyección social y apoyo institucional, pues lo contrario implicaría un concepto de autonomía enunciativo y no efectivo, la Constitución consagra el principio de la autonomía orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala, la cual debe ser entendida como una facultad amplia a su favor de dirigir, organizar y desarrollar la educación superior estatal y fijar las reglas generales de sus actividades, en atención a su capacidad de autodeterminación.

#### **4.5 Legislación interna que fortalece la auditoría interna con funciones fiscalizadoras y consultivas**

Las necesidades organizacionales y funcionales dentro de las instituciones, nacen de los hechos que ocurren dentro de su actuar, para el presente caso es indispensable notar que la tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala ha llevado todo un proceso a través de ese tiempo. Para el caso tratado, los aspectos de su funcionamiento orgánico, en el cual, se encuentra el de su fiscalizador interno.

Según su estatuto, está conformado por la auditoría interna, la cual, como todo ha sufrido cambios y actualizaciones forzadas y encaminadas por necesidades internas y externas, de esa cuenta se hace una reseña histórica en la cual se ve claramente la necesidad de que la fiscalización interna sea encaminada tanto a ser un pilar de

asesoría y consultoría oportuna y no solo de señalamiento de hallazgos los cuales en algunos casos ya no tienen solución más que ejercer aspectos sancionatorios que pueden traer detrimento del patrimonio institucional.

Lo anterior se fundamenta en lo descrito en el marco histórico de la auditoría interna incluido en el Marco Teórico y como parte de ese proceso surge el normativo del cual se hace la descripción en los siguientes subtemas.

#### **4.5.1 Normativo de actuación de auditoría interna**

Basado en ese marco histórico y dentro de todo ese proceso que ha sido de constantes cambios originarios de las necesidades y observancia de normativa y técnicas, en 1994 se le da vida a un proyecto de normas de auditoría interna de la Universidad, incluidos en el denominado “Normativo de Actuación de Auditoría Interna”.

En el Punto Décimo Tercero del Acta No. 06-94 el 23 de febrero de 1994, el Consejo Superior Universitario, aprobó el primer Normativo de Actuación de Auditoría Interna vigente hasta principios del 2020 el cual, sufre actualizaciones de la forma siguiente:

En el Punto Cuarto, Inciso 4.8 del Acta No. 22-2018 del 14 de agosto de 2018, el Consejo Superior Universitario, acordó solicitar a Auditoría Interna para que actualice el Normativo de Actuación de Auditoría Interna, y presente la propuesta en el plazo de un mes ante dicho órgano de dirección para conocimiento, consideración y aprobación.

Auditoría interna cumpliendo con lo dispuesto por el Consejo Superior Universitario en, procedió a realizar la actualización del Normativo de Actuación de Auditoría Interna, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en virtud que, el actual fue establecido desde 1994.

Auditoría Interna en su Referencia A-1264-2019/J del 20 de noviembre del 2019, traslada la última versión del Normativo en referencia, indicando las modificaciones que se adicionaron al mismo, en virtud de las recomendaciones establecidas en el Foro de Decanos.

El Consejo Superior Universitario conoce el dictamen DAJ No. 046-2018 (02) (Materia: Acuerdos, Convenios y Reglamentos) del 16 de noviembre del 2018. De lo manifestado, se desprende que el “Normativo de Actuación de Auditoría Interna”, presentado en esta oportunidad, puede ser trasladado a conocimiento del Consejo Superior Universitario por la importancia que reviste el mismo en el quehacer de Auditoría Interna de esta Casa de Estudios Superiores; y si así lo considera pertinente, aprobarlo de conformidad con las atribuciones que le confiere el Artículo 11, literales a) y b) del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala; y como consecuencia de ello, puede derogar del Punto Décimo Tercero del Acta No. 06-94 del 23 de febrero de 1994, de ese Máximo Órgano de Dirección y aprobar la vigencia del mismo”.

Al respecto, el Consejo Superior Universitario en Punto Octavo, Inciso 8.1 del Acta No. 17-2020 del 29 de abril de 2020 acuerda *aprobar el* “Normativo de Actuación de Auditoría Interna” y en consecuencia aprobar la vigencia del mismo.

En él se regula el control previo y posterior de auditoría con énfasis en prácticas de auditoría que consisten en asesoría, consultoría y de fiscalización con un instrumento que permite actuar en diferentes situaciones que se hace necesario implementar el debido proceso sancionatorio y de resarcimiento del patrimonio universitario.

#### **4.6 Estructura y análisis del normativo de actuación de auditoría interna con funciones de asesoría, consultoría y fiscalización bajo el amparo de legislación propia**

En este caso se define la estructura y se analiza el normativo de actuación de auditoría interna que nace derivado de la necesidad de establecer procedimientos técnicos cuyo objetivo es mantener la independencia y objetividad de acción del personal de auditoría interna, asimismo, este normativo refleja el fruto de legislar a lo interno basados en atribuciones conferidas según normativa vigente, y lo más importante, pone en práctica la función de consultoría y asesoría oportuna por parte de los auditores internos. Es de hacer notar que dicho normativo también incluye aspectos de control posterior de

auditoría ya que la práctica conjunta del control previo y posterior de auditoría es indispensable para el éxito fiscalizador.

#### **4.6.1 Normativo de actuación de auditoría interna**

Es el conjunto de normas emitidas por el Consejo Superior Universitario cuyo objetivo es establecer y normar la competencia, propósito, responsabilidad y actuación de auditoría interna para ejecutar con eficiencia, eficacia, economía, oportunidad y diligencia, las funciones de auditar la administración y la contabilidad de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Inclusive, en las áreas financieras, académicas, presupuestarias, convenios y contratos con otras personas jurídicas o individuales y cualquier otra área de la Universidad. (Consejo Superior Universitario, Acta No. 17-2020, de 2020)

#### **4.6.2 Ámbito de aplicación.**

La aplicación de ese normativo es obligatoria para auditoría interna en las auditorías que realice, así como en la ejecución del control previo de auditoría y control posterior de auditoría en las dependencias de la universidad; así mismo, contratos, convenios financieros, administrativos, académicos o de colaboración suscritos por personas individuales o jurídicas con la Universidad.

Como se puede observar, dicho normativo es bastante amplio ya que su aplicación es generalizada en el que hacer del fiscalizador interno, entre las prácticas y atribuciones de auditoría interna están:

- a) Practicar auditorías financieras, de cumplimiento, de desempeño y combinadas; asimismo, rendir informe del resultado a las autoridades correspondientes.
- b) Realizar auditorías especiales, según programación o necesidades.
- c) Ejecutar el control de auditoría antes de que se lleve a cabo la realización de las operaciones financieras o administrativas (control previo de auditoría) o después (control posterior de auditoría).

- d) Brindar asesoría y consultoría sobre asuntos de su competencia que sean requeridos por las Dependencias de la Universidad y a las comisiones nombradas por el Consejo Superior Universitario y Rector.

En el inciso d) arriba indicado, se observa el requerimiento de auditoría interna ejerza la función de asesoría y consultoría.

Define el control previo de auditoría como un examen que se ejecuta a los procesos presupuestarios, financieros, administrativos y operativos durante el desarrollo de sus diferentes fases y resulta imprescindible para una sana administración universitaria; posee la característica de impedir un perjuicio antes de producirse.

Define también el control posterior de auditoría, como el examen que se ejecuta a los procesos presupuestarios, financieros, administrativos y operativos, después de haber sido concluidos en todas sus fases y liquidados, que permite verificar el cumplimiento de procedimientos, normas y leyes vigentes, así como deducir responsabilidades por incumplimientos.

Es importante dar a conocer que en el ejercicio del control previo de auditoría si el caso lo amerita, también se pueden deducir responsabilidades, tal y como veremos más adelante.

Con base en nombramiento emitido por el auditor general, el personal de auditoría interna podrá ejecutar el control de auditoría de los diferentes procesos administrativos, financieros de contrataciones y compras de baja cuantía, directas, gastos, remesas por descuentos o retenciones efectuadas, cobros a terceros y otras erogaciones, servicios personales, arqueos de fondos y formas oficiales, presupuesto, almacén de materiales y suministros, bienes muebles y otros activos, procesos de cotización, licitación, contrato abierto, subasta electrónica y cualquier otro proceso.

Todos los procesos administrativos/financieros antes indicados se pueden ejecutar en cualquiera de las dos fases establecidas es decir mediante el control previo y control posterior de auditoría, el primero se ejecuta antes de que se lleve a cabo la realización de las operaciones financieras o administrativas y el segundo al estar finalizados los procesos financieros o administrativos.

Para que estos procesos de auditoría interna se ejecuten de forma adecuada, es indispensable un sistema de control de calidad, del cual es responsable el auditor general, debe promover la integridad, ética, independencia y confidencialidad entre el personal a su cargo, y aunado a esto dicho personal deberá ser rotado entre las distintas áreas de auditoría interna lo cual se hará por medio del respectivo nombramiento. Los mandos medios responsables de cada área se encargan de la supervisión directa del trabajo realizado por los auditores, de los informes que emitan y deberán semestralmente al auditor general sobre los resultados de la supervisión realizada.

#### **4.6.3 Comunicación de resultados**

En este aspecto se resalta que los hechos enumerados en los informes, oficios, referencias, tienen que presentarse a quien corresponda de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial, y su redacción debe ser de manera precisa y comprensible. Se norma sobre tres tipos de informes, así:

##### **4.6.3.1 Informes de auditoría**

Constituyen el resultado final de trabajo del auditor, mediante el cual se dan a conocer por escrito las condiciones, causas, efectos y acciones correctivas de las deficiencias de las áreas examinadas de cada auditoría financiera, de cumplimiento, de desempeño y combinadas. Se resalta que se deben elaborar técnicamente de conformidad con las normas de auditoría vigente y leyes aplicables los cuales constituyen medios de prueba en casos administrativos y judiciales.

Todo informe de auditoría será sometido a un proceso de control de calidad y no se oficializará mientras no se haya discutidos previamente con los responsables y haber otorgado un plazo prudencial para que ejerzan el derecho de defensa. A las recomendaciones vertidas en los informes se les dará el seguimiento respectivo y se emitirá el informe de seguimiento de recomendaciones con lo que finalizará el ciclo de la auditoría.

#### **4.6.3.2 Informes de auditorías especiales**

Es la comunicación de los resultados por medio de oficio o referencia de trabajos que de acuerdo a la naturaleza de las áreas examinadas. Si ese informe contiene acciones correctivas y recomendaciones se deberá realizar el seguimiento respectivo.

#### **4.6.3.3 Informes de control previo y posterior de auditoría**

Como resultado de ejecutar dichos controles se deberá dar a conocer por escrito a la autoridad superior de la dependencia los resultados que contendrán como mínimo: para los casos del control previo de auditoría será de emisión semestral como máximo y corresponderá a los procesos administrativos/financieros de contrataciones y compras de baja cuantía y directas, gastos, remesas por descuentos, cobros a terceros y otras erogaciones, servicios personales, arqueos de fondos y formas oficiales, presupuesto, almacén de materiales y suministros, bienes muebles y otros activos, y cualquier otro proceso de control. También contendrá la descripción del proceso, control previo de auditoría o control posterior de auditoría realizado, base legal, responsabilidad, incidencia de control interno, recomendación y plazo para atender las acciones correctivas.

#### **4.6.4 Aviso preventivo de auditoría**

Se utilizará para hacer del conocimiento a los responsables de las áreas examinadas del trámite de los procesos de compras, por el régimen de cotización, licitación y subasta electrónica, las incidencias de control interno, tales como, errores, irregularidades, falta de requisitos, omisión o incumplimiento. En el control posterior de

dichos procesos administrativos se emitirá informe el cual, deberá incluir el seguimiento a los avisos preventivos de auditoría si fuera el caso.

#### **4.6.5 Nota de auditoría**

Es el documento por medio del cual se da a conocer a la autoridad y a los responsables de los procesos administrativos y financieros de contrataciones y compras de baja cuantía, directas, gasto, remesas por descuentos y cobros a terceros, prestaciones del plan de prestaciones y otras erogaciones e incidencias establecidas median la ejecución del control de auditoría.

##### **4.6.5.1 La nota de auditoría y el control previo de auditoría**

Será emitida durante los procesos arriba indicados antes de la realización de las erogaciones financieras o administrativas por errores o irregularidades detectadas, falta de requisitos u omisión e incumplimiento de cualquier ley reglamento procedimiento y normativa vigente.

##### **4.6.5.2 La nota de auditoría y el control posterior de auditoría**

Se emitirá al evaluar o examinar los expedientes de los procesos administrativos financieros arriba indicados y las incidencias de control interno, después de su ejecución y liquidación.

#### **4.6.6 Reporte de sueldos, nombramientos y contratos**

Es el documento que tiene por objeto hacer del conocimiento a los responsables del trámite de nóminas de sueldos y prestaciones, nombramientos, contratos, licencias al personal y otros relacionados con los recursos humanos y las incidencias de control interno resultado de la ejecución del control posterior de auditoría.

Incluye los errores, irregularidades, falta de requisitos, omisión o incumplimiento de

- a) Normativa relacionada con servicios personales de la Universidad.
- b) Leyes, reglamentos y normativa relacionada en materia laboral.

#### 4.6.7 Pliego preventivo de responsabilidades

Es el documento legal resumido que elabora auditoría interna en el ejercicio de sus funciones que será entregado a los responsables establecidos y se fundamenta en el hecho que todo trabajador universitario está en su derecho de presentar como medio de prueba documentos que justifiquen o aclaren la responsabilidad imputada, el pliego preventivo de responsabilidades permite definir razonablemente las responsabilidades antes de solicitar a las autoridades los procesos respectivos, evitándose así la burocracia y papeleo que pueden originar desviaciones administrativas e inefectivas acciones de saneamiento administrativo. En los casos que se establezca lo siguiente:

- a) Faltantes en almacén de materiales y suministros;
- b) Faltantes en bienes muebles y otros activos;
- c) Compras ficticias;
- d) Pagos indebidos en nóminas de sueldos, pensionados y otros;
- e) Horarios incompatibles y excesos sobre doce (12) horas intra y extrauniversitarios;
- f) Recepción, uso y apropiación indebida de ingresos, y en general otros fondos de la Dependencia;
- g) Uso o deterioro indebido de bienes muebles y otros activos de la Universidad;
- h) Desviación e incumplimiento de atribuciones, horarios contratados y comprobada negligencia en el desempeño de las funciones por parte de los trabajadores universitarios;
- j) Cualquier otro caso de análoga naturaleza de las literales próximas anteriores y que vaya en detrimento del patrimonio de la Universidad.
- i) Cobros indebidos originados por falsificación de firmas en documentos valorizados, alteración de los mismos y otras de similar naturaleza que provoquen pagos no justificados;
- j) Cualquier otro caso de análoga naturaleza de las literales próximas anteriores y que vaya en detrimento del patrimonio de la Universidad. (Consejo Superior Universitario, Acta No. 17-2020, de 2020)

#### **4.7 Ejercicios de aplicación práctica basados en el normativo de actuación de auditoría interna**

Para consolidar la idea expresada en la teoría que antecede, se hace necesario efectuar una serie de casos prácticos, los cuales tiene como función principal exponer la técnica del control previo de auditoría interna basados en el normativo de actuación de auditoría interna autorizado por la máxima autoridad de la Universidad y los objetivos que se persiguen.

Al respecto se supondrá un proceso de compra por medio de cotización que comprende revisiones con puntos de control previo de auditoría; un proceso de evaluación de compra directa, el cual corresponde a un control previo y un caso de utilización del pliego preventivo de responsabilidades y sus efectos.

Los casos se desarrollan bajo la estructura siguiente: planteamiento, criterio (base legal aplicable) y procedimiento (control previo de auditoría ejecutado).

Es importante expresar que como parte del plan anual de auditoría y el alcance del auditor interno que interviene en el control previo de auditoría, pueden existir casos que a petición de este último o por cumplimiento del -PAA-, se puede complementar con la práctica de control posterior de auditoría, lo que fortalece el proceso fiscalizador interno.

##### **4.7.1 Caso 1. Contratación o compra por medio del régimen de cotización**

###### **Planteamiento**

La Facultad de XX tiene programado en su plan anual de compras -PAC- la adquisición de equipo de cómputo para el segundo cuatrimestre del año por un monto de Q150,000.00. Según las bases de cotización, necesitan adquirir quince computadoras de marca reconocida y de capacidades actuales las cuales se detallan en dicho documento.

**Criterio:**

- El Módulo II Compras por el régimen de Cotización, acuerdo de Rectoría No. 427-2020.
- Normativo de actuación de auditoría interna, Punto OCTAVO, Inciso 8.1 del Acta No. 17-2020 del Consejo Superior Universitario.

**Procedimiento:****Control Previo de Auditoría**

Con base en nombramiento de auditoría interna (véase Anexo 2) emitido por el Auditor General, el auditor nombrado se encuentra constituido en la unidad ejecutora (Facultad de XX). Según el alcance de dicho nombramiento el auditor deberá revisar dicho proceso de cotización conforme el Módulo II en cada una de sus fases así:

Primer punto de control (fase preparatoria)

Segundo punto de control (fase de adjudicación)

Tercer punto de control y (fase de formalización y adquisición)

El auditor interno nombrado procede a evaluar todo el expediente que se le trasladó, que consiste en el examen de cada elemento y paso de la cotización en especial, revisa el adecuado cumplimiento de la normativa vigente su cronología y autenticidad de la documentación original basado en su alcance, objetividad, capacidad y escepticismo profesional. Es importante aclarar que si auditoría interna no revisa el primer punto de control es impropio que la administración continúe con el trámite del expediente para el segundo punto de control y así sucesivamente, ya que el Módulo II citado en el criterio, así lo establece, para el efecto se deja constancia en un documento denominado SIC-08 (véase Anexo 3) que obligatoriamente debe ubicarse al inicio del expediente durante todo el proceso hasta su archivo final.

Para llevar a cabo este proceso, el auditor elabora sus controles internos, (cédulas de auditoría y papeles de trabajo) que respaldan lo actuado.

Con el supuesto que en el primero y segundo punto de control no se estableció incumplimiento de procedimiento ni de criterios legales relacionados a la adquisición del equipo de cómputo.

En cuanto al tercer punto de control el auditor establece y confirma el incumplimiento a la normativa vigente, por ejemplo, no se envió en el plazo establecido en forma electrónica el contrato a la Contraloría General de Cuentas, por lo que según el normativo de actuación de auditoría vigente corresponde emitir el documento denominado aviso preventivo de auditoría (véase Anexo 4).

Con la emisión del aviso preventivo de auditoría ocurre lo siguiente:

Se emite en formato preestablecido y oficializado internamente, el cual contiene el encabezado que identifica al ente fiscalizador, al fiscalizado, descripción completa de la autoridad a la que se le dirige, tipo y número de evento, montos y fecha, así como, la condición, criterio legal, causa, efecto y recomendación. Dicho aviso preventivo pasa a formar parte del expediente de cotización por lo que forma parte de los folios de proceso.

Con lo anterior se le hizo saber el incumplimiento, deficiencia o hallazgo a la autoridad de la unidad ejecutora, junta de cotización, con copia al personal de tesorería y a donde corresponda. Dicha comunicación debe ser inmediata al terminar cada punto de control, que en la mayoría de casos no se extiende por más de un día por cada fase.

El objetivo de esa comunicación es hacer del conocimiento oportuno de los responsables de las contrataciones o compras sobre las deficiencias detectadas, sin embargo, esto no detiene el proceso de cotización, por lo que dependiendo de la gravedad del asunto y su solución o medidas adoptadas la autoridad es la única facultada para establecer si continua o no con el proceso o bien si efectúa o no las correcciones.

De lo actuado o de las atenciones que la autoridad haya tomado se hará del conocimiento de la máxima autoridad de la Facultad en informe de auditoría dependiendo de la gravedad o importancia del asunto en forma inmediata y de oficio como máximo en forma semestral, para que dicho órgano tome las medidas administrativas internas o externas que considere.

#### **4.7.2 Caso 2. Ejecución de gastos por compra directa**

##### **Planteamiento:**

La Facultad de XX, traslada al auditor interno el expediente de orden de compra No. XX por compra de materiales y suministros de almacén por Q80,000.00 por lo que es una compra directa y oferta electrónica, conformado de la forma siguiente:

Solicitud de compra

Cotización

Orden de compra

Comprobante único de registro

Factura

Exención IVA

##### **Criterio:**

- El Módulo I Compras por el régimen de compra directa, acuerdo de Rectoría No.0013-2020.
- Normativo de actuación de auditoría interna, Punto OCTAVO, Inciso 8.1 del Acta No. 17-2020 del Consejo Superior Universitario.

##### **Procedimiento:**

###### **Control previo de auditoría**

Con base en nombramiento de auditoría interna (véase Anexo 2) emitido por el Auditor General, el auditor nombrado se encuentra constituido en la unidad ejecutora (Facultad de XX). Según el alcance de dicho nombramiento el auditor deberá revisar los expedientes conforme el Módulo I así:

Procede a revisar y cotejar la documentación de legítimo abono y su debida cronología, constituida por una factura que deben consignar los datos de la universidad, los datos de la compra y cumplir con los requisitos fiscales vigentes. Además, en la parte posterior de la factura se debe consignar la autorización de pago por la autoridad respectiva, los datos de pago y el sello con los datos de ingreso a almacén de materiales y suministros con la fecha y firmas correspondientes.

La factura se coteja contra la información que proporciona la solicitud de compra o términos de referencia, la cotización y el formulario de la orden de compra.

Se verifican valores y montos, ya que la universidad por ser una entidad exenta de impuestos los montos registrados y pagados no deben incluir el impuesto al valor agregado y se constata el cumplimiento de publicaciones en el portal guatecompras.

Se deben verificar cálculos aritméticos, sumas y otros que el auditor considere, como efectuar pruebas de campo para satisfacer su actuación.

Durante todo proceso examinado el auditor interno debe llevar el control documental de las órdenes de compra objeto de examen y de ser necesario respaldarlos con las cédulas y papeles de trabajo.

Para el presente caso se tuvo a la vista una factura por compra de papel para fotocopidora por un monto de Q 80,000.00 sin embargo se estableció documentalmente en el reverso de la factura que no se consigna el ingreso a almacén de materiales y suministros respectivo.

Con base en lo anterior se procedió a emitir la nota de auditoría (véase Anexo 5) conforme procedimiento descrito en normativo de actuación de auditoría.

Se elabora la nota de auditoría, dirigida a la autoridad y tesorero de la dependencia.

En ellas se describe el proceso de control previo de auditoría ejecutado.

Se describirá la incidencia de control interno, criterio legal violentado, requerimiento y plazo para su atención.

Se adjuntará los documentos que generaron el señalamiento.

De esto resultará: si la nota de auditoría es atendida en el plazo establecido y es debidamente atendida, quedará desvanecida. Caso contrario se emitirá pliego preventivo de responsabilidades (véase Anexo 6).

#### **4.7.3 Caso 3. Aplicación del pliego preventivo de responsabilidades**

##### **Planteamiento:**

Corresponde plantearse la situación siguiente:

Del caso No. 2 antes descrito, cabe la situación que el auditor establece que la compra fue entregada al almacén en forma parcial o incompleta.

##### **Criterio:**

- El Módulo I Compras por el régimen de compra directa, acuerdo de Rectoría No.0013-2020.
- Normativo de actuación de auditoría interna, Punto OCTAVO, Inciso 8.1 del Acta No. 17-2020 del Consejo Superior Universitario.

##### **Procedimiento:**

Con base en el nombramiento de auditoría (véase Anexo 2) y el alcance aplicado, el auditor se constituye en el almacén de materiales y suministros de la Facultad XX, y procede a verificar la integridad del ingreso de lo adquirido según la documentación de soporte indicada en el caso No. 2 arriba descrito y establece la falta de ingreso por Q20,000.00 del monto de Q 80,000.00 por lo que únicamente se constató el ingreso de Q60,000.00 en mercadería.

El auditor interno tuvo en primera instancia que efectuar un inventario de los bienes recibidos cotejados contra factura y envió u orden de entrega para el efecto elaboró las cédulas de auditoría y los papeles de trabajo necesarios.

Al establecer el faltante de mercadería, se procedió así:

Por haber emitido nota de auditoría (véase Anexo 5) el auditor y que no fue atendido el requerimiento de auditoría interna, se emite el pliego preventivo de responsabilidades (véase Anexo 6) para los responsables.

En este caso no hay necesidad de emitir y suscribir acta de auditoría interna.

Se emite el pliego preventivo de responsabilidades que contendrá el resumen de lo acontecido con el monto del señalamiento, los preceptos legales violentados y el plazo para su desvanecimiento.

En este caso la responsabilidad establecida es del tesorero y del guardalmacén. Se hace entrega al personal responsable del faltante, directamente contra firma, nombre y fecha de recibido con copia para la autoridad correspondiente.

Si vencido el plazo no se tiene respuesta o desvanecimiento por parte de los responsables, se procede a confirmar el pliego preventivo de responsabilidades, así:

Si el o los responsables identificados no aclararon o no solventaron el pliego preventivo de responsabilidades, entonces dicho documento se convierte en pliego definitivo de responsabilidades, sin nuevo aviso, para que la autoridad según el caso, inicie el respectivo proceso establecido en la normativa universitaria que puede consistir en: requerir la restitución del bien o reintegro, requerir el inmediato reintegro dinerario, amonestación escrita con copia a su expediente personal, suspensión del trabajo sin goce de sueldo, proceso de despido o la suspensión del cargo en forma inmediata, conforme a la gravedad del caso.

En todo caso auditoría interna hará las comunicaciones pertinentes ante la máxima autoridad de la dependencia universitaria para que se implanten las medidas disciplinarias y acciones tendentes a recuperar los bienes o recursos señalados.

Para el presente caso, después de las comunicaciones del caso, vencido el plazo de desvanecimiento y bajo la determinación de la responsabilidad de que se afectaron los recursos de la Universidad, independientemente de las medidas disciplinarias que conforme norma interna considere la autoridad aplicarle a los responsables, auditoría interna, procede a solicitar por escrito al departamento de contabilidad el registro a cargo de la cuenta deudores, subcuenta, nombre, registro de personal y código único de identificación (CUI) del documento personal de identificación del o de los trabajadores responsables.

Con lo ejemplos anteriores, se puede formar una idea de la forma en la que auditoría interna puede coadyuvar al trabajo de fiscalización en forma previa debidamente fundamentada en norma que la respalda.

Actualmente en la universidad, todo egreso presupuestario es fiscalizado por parte de auditoría interna, es así que dicha dependencia se vio en la necesidad de fortalecer tanto su estructura administrativa como en su legislación y el resultado es el normativo que se presentó en este trabajo.

Aunado al control previo de auditoría, auditoría interna realiza auditorías de campo (auditorías financieras, de cumplimiento y de gestión) y de estados financieros que forman parte del control posterior de auditoría, además se cuenta con la fiscalización permanente de una Delegación de la Contraloría General de Cuentas y las comisiones de auditoría que anualmente ejecutan auditorías a la universidad, por lo que el control interno institucional se encuentra fortalecido.

## CONCLUSIONES

1. Después del desarrollo del estudio de los controles implementados en una institución autónoma del sector público, y de la normativa vigente de actuación del profesional de auditoría de esa dependencia, se estableció la procedencia actual, de que la función del auditor interno sea aplicada en forma previa a la conclusión de un proceso, como una función de valor agregado de consulta y asesoría y de buenas prácticas basado en normativa externa e interna lo que ha fortalecido el trabajo de control posterior de auditoría, sin embargo, se deben mantener las técnicas que le permitan mantener su independencia y objetividad de actuación.
2. Finalmente se estableció que el engranaje de la administración pública es complejo, comprende una diversidad de funciones cuyo fin principal es satisfacer las necesidades del colectivo social o el cumplimiento del bien común, sin embargo, la práctica diaria y el vivir actual ha demostrado que existe una gama de debilidades en sus funciones tales como institucionalidad débil, acceso deficiente a la información pública, participación ciudadana escasa, conflictos de intereses, impunidad y legislación permisiva, lo que desde el punto de vista de fiscalización son la causa del deficiente control interno cuyo efecto es el alto grado de corrupción.
3. Las funciones o atribuciones del auditor del sector gubernamental están reguladas, sin embargo, dicha normativa se pone en práctica en forma parcial ya que solo se ejecuta auditorías en forma posterior, que para el presente trabajo profesional de graduación se denomina control posterior de auditoría, no obstante que, durante los últimos años se ha normado ampliando su campo de acción según el contenido de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su reglamento, así como en normativa que dicho ente fiscalizador emite.

4. No se ha dado el debido trato, ni han sido aprovechadas en todo su contexto las directrices de la norma ISSAI.GT-1 establecida por la Contraloría General de Cuentas, ya que las auditorías internas del sector público de Guatemala incluidas las de las entidades autónomas, ejercen funciones discrecionales y enmarcadas al control posterior únicamente, sin tomar en cuenta que las normas vigentes son de observancia obligatoria pero no limitativa.
5. Basados en la teoría incluida en esta investigación se estableció que el control interno y la función de auditoría interna se ve fortalecida con la práctica del control previo de auditoría cuya función se complementa con el control posterior de auditoría y con esa interacción se puede mitigar y erradicar tanto errores e irregularidades y actos de corrupción en forma oportuna.
6. Las entidades autónomas del estado de Guatemala cuentan con la prerrogativa legal de emitir su propia normativa, por lo que pueden legislar a lo interno, en el presente trabajo se determinó que se ha dejado descuidada la normativa asociada a la fiscalización.
7. El profesional con formación de contaduría pública y auditoría posee una amplia gama de conocimientos respecto a fiscalización que deben ser puestos en práctica, derivado de la necesidad de su función de asesoría y consultoría a todo nivel en el sector público, por lo que es necesario aplicar debidamente la normativa vigente, actualmente las auditorías internas únicamente señalan hallazgos o deficiencias en algunos casos irremediables e inoportunos, no obstante el gerente, el administrador, el cuerpo administrador o máxima autoridad, también necesita asesoría oportuna.

## RECOMENDACIONES

1. Basados en el privilegio constitucional otorgado con la autonomía a las entidades que así asigna la ley, los directivos deben normar las atribuciones de auditoría interna para que su función se amplíe a la evaluación técnica utilizando el control previo de auditoría, con ello elevar su función de asesoría y consultoría antes de que los procesos administrativos y financieros sean concluidos, y que dicho control se complemente con el control posterior de auditoría lo cual es básico para el éxito institucional.
2. Las máximas autoridades de las entidades autónomas deben fortalecer el control interno institucional, dotando a las unidades de auditoría interna de instrumentos legales y administrativos, asimismo, la Contraloría General de Cuentas mediante su proceso de fiscalización, debe plantearse como una meta que eso se logre en cada institución y se contribuya a mitigar la corrupción.
3. Es necesario que, la máxima autoridad de la entidad de gobierno conjuntamente con su auditor interno ponga en práctica un proyecto de actuación basados en la normativa vigente y en las buenas prácticas que definan las funciones fiscalizadoras que le sean de interés para el cumplimiento de las metas institucionales.
4. Poner en práctica, las propiedades de las ISSAI.GT, a efecto de que sean instituidas en sus aspectos más sustanciales y con base en su interpretación sean de utilidad, para que la máxima autoridad de la entidad legisle adicionalmente, sobre aspectos propios que cubran las necesidades de control interno de las instituciones autónomas.
5. Tomar como base la interpretación de la ISSAI.GT 1 aunado a lo establecido en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas en cuanto al alcance de la norma que establece a la auditoría interna como un elemento indispensable de control interno cuyas funciones pueden ser de control previo de auditoría y control posterior de auditoría.

6. Debido a que el control posterior de auditoría que actualmente se pone en práctica en los entes autónomos de sector público no es suficiente ni es bien reconocido por sus autoridades, es conveniente que éstos legislen con vistas al fomento y fortalecimiento de la auditoría interna con herramientas que diversifiquen su función consultora y fiscalizadora en el control previo de auditoría el cual coadyuvará al control posterior de auditoría.
7. Por tanto, una prioridad es la puesta en marcha de normativa que permita que auditoría interna de la entidad autónoma ejerza funciones de consultoría y asesoría ejecutada por medio del control previo de auditoría como medio coadyuvante del control posterior de auditoría, el perfil de los fiscalizadores internos se verá motivado hacia nuevos retos, que requieren que se ejecuten funciones técnicas debidamente reguladas que no interfieran con su independencia y objetividad de actuación ni en el entorpecimiento de procedimientos administrativos o financieros. Asimismo, los directivos y personal que integra la institución verán con aprecio la función de la auditoría interna ya que será indispensable para la consecución de los fines institucionales.

## BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo Gubernativo Número 96-2019. (2019). Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Guatemala.
- Committee of Sponsoring Organizations. (1992) –Informe COSO sobre Control Interno. – Estados Unidos de Norteamérica.
- Congreso de la República de Guatemala. (2002). –Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto Número 31-2002 y su Reglamento.
- Constitución Política de la República de Guatemala (1985), mayo 1985.
- Contraloría General de Cuentas. (2006). –Marco Conceptual del Control Interno Gubernamental–. Guatemala.
- Contraloría General de Cuentas. (2006). –Marco Conceptual del Sistema de Auditoría Gubernamental. –Guatemala.
- Contraloría General de Cuentas. (2006). –Normas Generales de Control Interno Gubernamental. –Guatemala.
- Contraloría General de Cuentas (2017) -Normas ISSAI.GT. Acuerdo No. 25-2017. - Guatemala.
- Control Interno –Informe COSO- recuperado de <https://www.monografias.com/trabajos12/coso/coso.shtml>
- Consejo Superior Universitario. (2020, 29 de abril) Punto OCTAVO, Inciso 8.1 del Acta No. 17-2020 -Normativo de Actuación de Auditoría Interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala-
- Decreto Número 325 (1947) Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala
- Enciclopedia de la Auditoría. (1999) –Segunda edición. – España: Editorial Océano.
- Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala (Nacional y Autónoma), enero, (2001).

- Fonseca Borja, René. (2004). –Auditoría Interna. Un enfoque moderno de planificación, ejecución y control. -2ª. ed. –Guatemala-.
- Gámez. I, (2010) Control Interno en las Áreas de Aprovechamiento de las Empresas Públicas de Andalucía, España.
- Hernández Sampieri, R.; FernándezCollado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. México. McGraw-Hill Interamericana. sexta edición.
- Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C.; y, Baptista Lucio, P. (2014). Metodología de la Investigación. Manuales de investigación aplicada. Recuperado de [http://highered.mheducation.com/sites/1456223968/student\\_view0/manuales\\_de\\_investigacion\\_aplicada.html](http://highered.mheducation.com/sites/1456223968/student_view0/manuales_de_investigacion_aplicada.html)
- IICA/CATIE. Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura. (1999). Redacción de Referenciar Bibliográficas: Normas Técnicas del IICA Y CATIE. Turrialba, Costa Rica. Biblioteca Conmemorativa Orton. Cuarta edición.
- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. (2007). –Guías de Auditoría Interna. –VIII ed. –Guatemala.
- Koont H, Heinz, W. (2009), Administración, Una Perspectiva Global, México: McGraw Hill.
- Mendoza-Zamora I Walter M., Tania Y. García-Ponce, María I. Delgado-Chávez, Eloy Alfaro de Manabí Manta; Isabel M. Barreiro-Cedeño. (2018). El control interno y su influencia en la gestión administrativa del sector público. Revista Científica el Dominio de las Ciencias, Cuba.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2004). –Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. –United States of America.
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (2019) Recuperado de <http://www.olacefs.com/informacion-general-issai/>.

Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (2019) Recuperado de <https://www.eurosai.org/es/topMenu/ISSAI.html>.

OXFAM. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. OXFAM, Guatemala (2015). La Corrupción y sus Caminos, su Impacto en la Sociedad y una Agenda para su Eliminación. ICEFI.

Santillana González, Juan Ramón, (2002), Auditoría Integral: Administrativa, Operacional y Financiera, 2da. Edición, México, Thomson.

Saquíc Cáceres Julio Eduardo, (2008) Organización de la Unidad de Auditoría Interna en una Secretaría de Estado del Gobierno de Guatemala Conforme a Normas de Auditoría Gubernamental, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Instructivo para elaborar el trabajo profesional de graduación para optar al grado académico de maestro en artes.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. (2018). Guía metodológica para la elaboración del plan de trabajo de informe del trabajo profesional de graduación maestría en artes.

Villardefrancos Álvarez, María del Carmen, Rivera, Zoia, (2006). La auditoría como proceso de control: concepto y tipología. Ciencias de la Información. Fecha de consulta: 27 de junio de 2019 Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=181418190004> ISSN 0864-4659.

## **ANEXOS**

## **Anexo 1**

### **Cuestionario**

NOMBRE DE LA ENTIDAD: \_\_\_\_\_

PUESTO: \_\_\_\_\_

FECHA: \_\_\_\_\_ Hora \_\_\_\_\_

Introducción: El presente cuestionario se elaboró con el propósito de recabar información que permita establecer la funcionalidad de la Unidad de Auditoría Interna en una institución autónoma, se hace de su conocimiento que lo expresado en el presente cuestionario guardará la confidencialidad del caso y será utilizada únicamente con fines estudiantiles. Por lo que se le solicita contestar las preguntas siguientes:

#### **PRELIMINARES**

##### **- Objetivos**

1. Describa los objetivos de la Unidad de Auditoría Interna

##### **- Procedimientos**

2. Describa tres procedimientos que ejecuta la Unidad de Auditoría Interna.

#### **ORGANIZACIÓN**

##### **- Jerarquías**

3. Indique los puestos superiores de la Unidad de Auditoría Interna

##### **- Funciones**

4. Indique las funciones principales de los jefes de la Unidad de Auditoría Interna.

## **INTEGRACIÓN**

### **- Reclutamiento**

5. Indique la forma de reclutamiento del personal de la Unidad de Auditoría Interna.

### **- Selección**

6. Quien selecciona al personal que integra la Unidad de Auditoría Interna.

### **- Inducción**

7. Se ejerce la Inducción al personal de reciente ingreso a la Unidad de Auditoría Interna?

### **- Capacitación y desarrollo**

8. Se realizan actividades de capacitación y desarrollo para el personal de la Unidad de Auditoría Interna?

## **DIRECCIÓN**

### **- Comunicación**

9. ¿Existe buena comunicación desde el más alto hasta el más bajo puesto de la Unidad de Auditoría Interna?

### **- Autoridad**

10. A quien reporta o informa su actuación el Auditor General?

**- Delegación**

11. ¿El Auditor General delega autoridad sobre su personal?

**- Supervisión**

12. ¿Se ejerce supervisión sobre el trabajo del personal de la Auditoría Interna?

**CONTROL****- Establecimiento de normas**

13. ¿Se utilizan normas establecidas por la Contraloría General de Cuentas?

Indique cuales:

14. ¿Se utilizan normas establecidas internamente es decir por el máximo órgano administrativo de la institución?

**- Medición de los resultados**

15. Cree que es significativo que la institución se administre basada en normativa de observancia general e interna.

**- Comparación de los estándares**

16. Cree que institucionalmente la institución a la que pertenece está mejor que otros entes estatales en cuanto a la transparencia en forma integral.

**- Opiniones sobre los estándares**

17. ¿Cree que la transparencia es resultado a que además de existir normativa de observancia general como la de la Contraloría General de Cuentas además existe normativa que regula la institución?
18. ¿Considera que el ejercicio del Control Previo de Auditoría coadyuva al ejercicio del Control Posterior de Auditoría?
19. ¿Considera que el Control Previo de Auditoría en la Actualidad se encuentra regulado por la Contraloría General de Cuentas?
20. ¿Considera que el Control Previo de Auditoría en la Actualidad se encuentra debidamente regulado internamente?
21. ¿Se considera que la Unidad de Auditoría Interna presta un valor agregado a la administración cuando se ejerce el Control Previo de Auditoría al que hacer institucional?
22. ¿Recomendaría que otras instituciones autónomas del sector público pongan en práctica normativa interna que regule el establecimiento del Control Previo de Auditoría en sus instituciones? ¿Y por qué lo haría?

Agradecimiento: se hace manifiesto el agradecimiento por la información proporcionada la cual será confidencial y que posiblemente necesite alguna ampliación lo cual se hará de su conocimiento.

## Anexo 2

### Nombramiento de auditoría

Emblema de la USAC Universidad de San Carlos de Guatemala Auditoría Interna	
NOMBRAMIENTO No. _____ FECHA: _____	
Destinatario (Nombre y puesto del auditor designado)	
Por este medio le comunico que conforme el Artículo 131 del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala, se le ha nombrado para practicar una auditoría de... (Nombre de la auditoría), en ... (Dependencia a auditar).	
Objetivos: (Describir objetivos generales) Alcance: ( Describir el período a auditar) Tiempo Presupuetado: (Indicar fechas de inicio y final de la auditoría)	
Del resultado, sírvase elaborar y entregar los informes respectivos, juntamente con los papeles de trabajo,	
Atentamente, "ID Y ENSEÑAD A TODOS"	
(Firma, nombre y sello) Auditor General	
Recibí Nombramiento: _____ (firma e iniciales)	Fecha: _____
Recibí informe y papeles de trabajo: _____ (firma e iniciales)	Fecha: _____
c.c. Archivo.	

FUENTE: Archivo Auditoría Interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

## Anexo 3

Forma: SIC-08



SISTEMA INTEGRADO DE COMPRAS

Form.SIC-08

## LISTADO DE DOCUMENTOS PARA COMPRAS POR EL REGIMEN DE COTIZACIÓN

No. Operación Guatecompras (NOG)			
No.	Documento	Folio No.	Observaciones
1	Consultas de catálogo de Contrato Abierto		
2	Proyecto de Bases de Cotización y Declaración del Comprador de haber revisado Contrato Abierto		
3	Publicación de Proyecto de Bases de cotización		
4	Dictamen Presupuestario		
5	Dictamen Técnico		
6	Dictamen Jurídico		
7	Bases de cotización y Anexos Aprobadas (Autoridad Competente)		
8	Primer Punto de Control Auditoria Interna:		
	Nombre:	Fecha	Sello y firma
9	Solicitud de compra SIC-01		
10	Certificación Presupuestal -CP- SIC-05 ó SIC-05A		
11	Formulario de Recepción y Apertura de Plicas SIC-03		
12	Acta de Recepción de Oferta y Apertura de Plicas SIC-04		
13	Publicación de Form. de Recepción de Ofertas y Apertura de Plicas SIC-03 y de Acta de Recepción y Apertura de Plicas SIC-04, en Sistema GUATECOMPRAS		
14	Acta de Calificación y Adjudicación de la Compra SIC-06		
15	Publicación de Acta de Calificación y Adjudicación SIC-06, en Sistema GUATECOMPRAS		
16	Segundo Punto de Control Auditoria Interna:		
	Nombre:	Fecha	Sello y firma
17	Acuerdo de Rectoría de lo actuado por la Junta de Cotización		
18	Publicación de Acuerdo de Rectoría de Adjudicación, en Sistema GUATECOMPRAS		
19	Constancia de Disponibilidad Presupuestaria -CDP-		
20	Publicación de Constancia de Disponibilidad Presupuestaria -CDP-cuando corresponda, en Sistema GUATECOMPRAS		
21	Contrato Administrativo		
22	Fianza o seguro de caución de cumplimiento y su autenticidad		
23	Aprobación de Contrato Administrativo		
24	Constancia de envío electrónico a la Contraloría General de Cuentas de los documentos correspondientes		
25	Publicación de Contrato Administrativo, fianza de cumplimiento, certificado de autenticidad, aprobación de contrato y constancia de envío a la Contraloría General de Cuentas en Sistema GUATECOMPRAS		
26	Opinión de la Dirección General Financiera en compra mayores a Q 250,000.00		
27	Orden de compra		
28	Comprobante Único de Registro -CUR- de Compromiso		
29	Publicación de Orden de Compra en Sistema GUATECOMPRAS		
30	Factura Electrónica en Línea -FEL- (con los requisitos establecidos en el Procedimiento)		
31	Exención del IVA y Formulario de Retención de ISR(cuando corresponda)		
32	Certificación Acta Administrativa de recepción de compra, cuando corresponda		
33	Fotocopia confrontada de la Fianza o Seguro de Caución de Calidad o Funcionamiento		
34	Certificado de Garantía, cuando corresponda		
35	Anexo de Orden de Compra		
36	Constancia de bienes en inventario		
37	Comprobante Único de Registro -CUR- de devengado		
38	Tercer Punto de Control Auditoria Interna:		
	Nombre:	Fecha	Sello y firma
39	Cheque o Transferencia Electronica Bancaria		
40	Franquicia Gubernativa (en caso de bienes importados)		

FUENTE: Archivo Auditoría Interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

## Anexo 4

### Aviso preventivo de auditoría



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
AUDITORÍA INTERNA

#### AVISO DE AUDITORÍA A-00-2020

FECHA: \_\_\_\_\_

A: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

Dependencia:

Proceso de Cotización No. \_\_\_\_\_

**NOG. 12848581**

Punto de control: No. \_\_\_\_\_

Auditoría Interna en su función de aseguramiento del Control Interno se estableció lo siguiente:

No.	CONDICIÓN	CRITERIO	CAUSA	EFEECTO	RECOMENDACIÓN

Para continuar con el trámite de compra se debe atender con la recomendaciones indicadas, caso contrario, la administración es la responsable de las sanciones que conlleva el incumplimiento al control interno y los criterios descritos.

\_\_\_\_\_  
(Firma, nombre y sello)  
AUDITOR

Vo. Bo. \_\_\_\_\_  
(Firma, nombre y sello)  
JEFE DE ÁREA

FUENTE: Archivo Auditoría Interna de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

## Anexo 5

## Nota de auditoría

 <p>UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA AUDITORIA INTERNA <b>NOTA DE AUDITORIA</b></p>	
<p><b>No. <u>00-2020</u></b> <span style="float: right;"><b>Fecha: _____</b></span></p>	
<b>A:</b>	
<b>EN LA:</b>	
<b>DEVOLUCION DE:</b>	
<b>VALOR:</b>	
<p>Se devuelve el expediente arida indicado por lo siguiente:</p> <p><b>CRITERIO:</b></p> <p><b>REQUERIMIENTO:</b></p> <p><b>PLAZO PARA SU ATENCIÓN:</b></p> <p style="text-align: center;">_____</p> <p style="text-align: center;">(Firma, nombre y sello) Del auditor nombrado</p> <p style="text-align: center;">Vo. Bo. _____</p> <p style="text-align: center;">(Firma, nombre y sello) Jefe de área de auditoría interna</p> <p>c.c. Archivo.</p>	



**ÍNDICE DE ANEXOS**

<b>Anexo 1:</b> Cuestionario.....	90
<b>Anexo 2:</b> Nombramiento de auditoría.....	94
<b>Anexo 3:</b> Forma SIC-08.....	95
<b>Anexo 4:</b> Aviso preventivo de auditoría.....	96
<b>Anexo 5:</b> Nota de auditoría.....	97
<b>Anexo 6:</b> Pliego preventivo de responsabilidades.....	98