

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



COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, CERTEZA JURÍDICA Y PROPUESTAS DE ESTANDARIZACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS A LA NORMATIVA VIGENTE EN MUNICIPALIDADES, EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA

**DOCENTE: LICDA. MSc. KAREN MARLENI ORTÍZ LÓPEZ
AUTOR: LIC. AMILCKAR RENÉ ALVARADO VENTURA**

GUATEMALA, MAYO DE 2021

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



COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, CERTEZA JURÍDICA Y PROPUESTAS DE ESTANDARIZACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS A LA NORMATIVA VIGENTE EN MUNICIPALIDADES, EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA

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: LICDA. MSc. KAREN MARLENI ORTÍZ LÓPEZ

AUTOR: LIC. AMILCKAR RENÉ ALVARADO VENTURA

GUATEMALA, MAYO 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 Víctorio
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

Coordinadora:	MSc. Claudia Cáceres Arriaza
Evaluador:	MSc. Tulio Enrique Muñoz Huertas
Evaluadora:	MSc. Ruth Noemí Fabián Vásquez

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Edificio "8-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 0684-2021
Guatemala, 20 de agosto del 2021

Estudiante
Amilckar René Alvarado Ventura
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

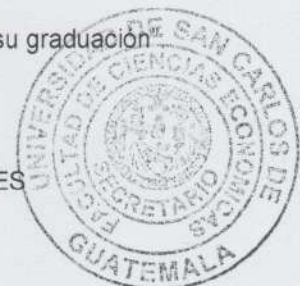
Maestría en Gestión Fiscalización y Control Gubernamental

	Nombre	Registro Académico	Trabajo Profesional de Graduación
GFCG-U-09-2021	<u>Amilckar René Alvarado Ventura</u>	<u>199813920</u>	COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, CERTEZA JURÍDICA Y PROPUESTAS DE ESTANDARIZACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS A LA NORMATIVA VIGENTE EN MUNICIPALIDADES, EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA

3º. Manifestar 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




M.Ch

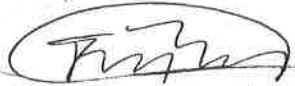
ACTA No. GFCG-U- 09 -2021 **ACTA/EP No. 03741**

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 24 de abril de 2021, a las 12:00 horas para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN del **licenciado Amilckar René Alvarado Ventura, Carné 199813920**, 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 **"COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, CERTEZA JURÍDICA Y PROPUESTAS DE ESTANDARIZACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS A LA NORMATIVA VIGENTE EN MUNICIPALIDADES, EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **aprobado** con una nota de **setenta y ocho puntos (78 puntos)** obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: 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 veinticuatro días del mes de abril del año dos mil veintiuno.


MSc. Claudia Cáceres Arriaza
Coordinadora



MSc Tulio Enrique Muñoz Huertas
Evaluador



MSc Rutli Noemí Fabián Vásquez
Evaluadora





Lic. Amilckar René Alvarado Ventura
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: **Amilckar René Alvarado Ventura, Carne 199813920**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 03 de mayo de 2021.

(f)


Msc. Claudia Cáceres Arriaza
Coordinadora



AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** Por darme la vida, sabiduría y fortaleza necesaria para alcanzar con éxito esta meta.
- A MIS PADRES:** Expectación Alvarado (+) y Ana Elizabeth Ventura quienes se esforzaron para darme la oportunidad de estudiar y que a través de sus principios y valores me enseñaron a esforzarme para alcanzar mis metas.
- A MIS HERMANOS:** Vilma, Nery y Miriam por darme su amor y apoyo incondicional y me alentaron a continuar cuando parecía que me iba a rendir.
- A MIS SOBRINOS:** Dorlyn, Josthyn, Levin, Roslyn, Emerson, Arlys y Amely con quienes comparto este triunfo.
- A MIS ABUELITOS:** Jorge Tobar (+), Pilar Alvarado (+), Florentín Ventura y Victoria Zac, gracias por sus sabios consejos.
- A** Leonarda y Yaneth Gómez por su apoyo en el proceso de mi formación académica.
- A MI CASA DE ESTUDIO:** Agradecimiento a la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi Alma Mater y formarme como profesional.

CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	iii
1. ANTECEDENTES	1
1.1 La certeza jurídica como previsibilidad	1
1.2 Seguridad jurídica	7
1.3 Propuesta de criterios institucionales	11
2. MARCO TEÓRICO	13
2.1 La historia de la Contraloría General de Cuentas	13
2.2 Régimen de control y fiscalización	19
2.3 Ámbito de competencia	20
2.4 Autonomía	21
2.5 Fiscalización	21
2.6 Sujetos de responsabilidad	22
2.7 Derecho de defensa	22
2.8 Principio de capacidad de pago	22
2.9 Acuerdo número A-075-2017	23
2.10 Estructura del hallazgo	23
2.10.1 Título del hallazgo	23
2.10.2 Condición	23

2.10.3	Criterio	24
2.11	La Contraloría General de Cuentas	25
2.12	Normas generales de control interno	25
2.13	Acuerdo número A-070-2017	26
2.14	Acuerdo número A-071-2017	26
2.15	Principios de transparencia y rendición de cuentas	27
2.16	Control de calidad para la EFS	27
2.17	Principios fundamentales de auditoría del sector público	28
2.18	Principios fundamentales de la auditoría financiera	28
2.19	Principios fundamentales de la auditoría de desempeño	29
2.20	Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento	29
2.21	Norma para la auditoría de desempeño	30
2.22	Norma para las auditorías de cumplimiento	30
2.23	Manual de auditoría gubernamental de financiera	30
2.24	Manual de auditoría gubernamental de cumplimiento	31
2.25	Manual de auditoría gubernamental de desempeño	31
3.	METODOLOGÍA	33
3.1	Definición del problema	33
3.2	Delimitación del problema	33
3.2.1	Punto de vista	33

3.2.2	Unidad de análisis	34
3.2.3	Período a investigar	34
3.2.4	Ámbito geográfico	34
3.3	La justificación	34
3.4	Objetivos	36
3.4.1	Objetivo general	36
3.4.2	Objetivos específicos	36
3.5	Método científico	37
3.5.1	Aplicación de las tres fases del método científico	37
3.5.2	Enfoque de la investigación	38
3.5.3	Alcance de la investigación	38
3.5.4	Diseño de la investigación	38
3.6	Técnicas de investigación	38
3.6.1	Técnicas de investigación documental	39
3.6.2	Técnicas de investigación de campo	39
4.	COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, CERTEZA JURÍDICA Y PROPUESTAS DE ESTANDARIZACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS A LA NORMATIVA VIGENTE EN MUNICIPALIDADES, EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA	40
4.1	Evaluación de criterios institucionales estandarizados apegados a la normativa legal vigente	40

4.1.1	Deficiencias en la redacción de hallazgos	41
4.1.2	Falta de certeza en el planteamiento de hallazgos	42
4.1.3	Falta de coherencia en los atributos de los hallazgos	47
4.1.4	Deficiencias en la elección del criterio del hallazgo	47
4.1.5	Propuestas para estandarizar la redacción de hallazgos	47
4.1.6	Título del hallazgo	47
4.1.7	Condición del hallazgo	48
4.1.8	Criterio del hallazgo	49
4.1.9	Causa del hallazgo	49
4.1.10	Efecto del hallazgo	50
4.1.11	Recomendación de auditoría del hallazgo	51
4.1.12	Comentario de auditoría del hallazgo	51
4.1.13	Propuestas para estandarizar los criterios institucionales	51
4.1.14	Requisitos básicos del hallazgo	52
4.1.15	Factores a considerar	53
4.1.16	Consideraciones iniciales	54
4.1.17	Elaboración de hallazgos	54
4.1.18	Propuesta para estandarizar los criterios en hallazgos homólogos	55
4.2	Identificación y evaluación de las causas que originan el desvanecimiento de los hallazgos	57

4.2.1	Propuestas de procedimientos a seguir para disminuir las causas en el desvanecimiento de los hallazgos	59
4.3	Capacitaciones a los auditores gubernamentales en el área legal	60
4.3.1	Para los equipos de fiscalización:	60
4.3.2	Para los fiscalizados (área de municipalidades):	61
4.4	Solicitud de la actualización del portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas	62
4.4.1	Propuesta para la actualización de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas	62
4.4.2	Propuesta para el acceso al portal SAT y Registro General de la Propiedad para consultas en datos fidedignos	67
	CONCLUSIONES	69
	RECOMENDACIONES	71
	BIBLIOGRAFÍA	73
	ANEXOS	77
	ÍNDICE DE FIGURAS	81
	ÍNDICE DE TABLAS	82

RESUMEN

La Contraloría General de Cuentas, según lo establece el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y de todo interés hacendario de los organismos del Estado, municipios, entidades descentralizadas y autónomas y de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

Derivado de esta función como ente fiscalizador, la Contraloría General de Cuentas, tiene deficiencias en cuanto a las acciones legales, que dan lugar al desvanecimiento de hallazgos, debido a la falta de certeza jurídica en los criterios institucionales por tal razón se realizaron, las propuestas para disminuir las deficiencias de los hallazgos, en la fiscalización gubernamental, en la Dirección de Auditoría de Municipalidades y Consejos de Desarrollo de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala.

El problema de investigación identificado para la Contraloría General de Cuentas, objeto de estudio se refiere a la propuesta de solución para diseñar la estandarización de criterios en los hallazgos, coherencia de los atributos en los hallazgos, capacitaciones continuas en materia legal a auditores gubernamentales y actualización de leyes en el portal de la Contraloría General de Cuentas y acceso al portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y Registro General de la Propiedad para consultas en datos fidedignos, a manera que deliberen cada uno de los hallazgos para reducir el riesgo que los mismos sean desvanecidos por el ente fiscalizador por causa de la interpretación, evaluación y análisis legal que se reciba en las respuestas de parte de los entes fiscalizados y no dispersar la base legal para su aplicación.

La presente investigación se realizó con base en la utilización del método científico, donde para el efecto, se utilizaron las técnicas de investigación documental y de campo para observar y establecer el proceso de la falta de certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías

gubernamentales, realizada por la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

Las principales conclusiones de la investigación realizada se presentan a continuación:

Los criterios institucionales estandarizados para la redacción de hallazgos apegados a la normativa legal vigente corresponden al 55% que se relacionan con los atributos, 15% no existen, 10% que se puede mejorar, 5% a información sobre las actualizaciones, 5% normas de uso obligatorio, 5% ser más amplios en los criterios y 5% no respondieron para delimitar las acciones correctivas en los hallazgos.

Se identificó y evaluó que el 27% representa deficiencias en los criterios descritos y que no guardan relación pertinente con los atributos de los hallazgos; el 21% representa que no tiene coherencia con la deficiencia revelada en la condición de los hallazgos; el 17% comprueba mala redacción en la descripción de los hallazgos; el 13% refleja falta de consistencia en los atributos de los hallazgos; el 8% confirma la falta de certeza jurídica en los criterios de los hallazgos; el 6% representa la falta de inducción en temas legales relacionados a los hallazgos y el 8% describe bases legales desactualizadas en los hallazgos, las cuales corresponden a las causas que originan el desvanecimiento de los hallazgos.

Se determinó que, a través de las capacitaciones en el área legal, el 65% fortalece las deficiencias en las acciones legales que dan lugar al desvanecimiento de los hallazgos y el 35% que deberían enfocarse a la situación actual por falta de seguridad jurídica en la aplicación de los criterios (base legal).

Así mismo, se logró establecer que el 85% de los encuestados manifestó la desactualización del portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas, lo cual afecta a la fiscalización que realizan los equipos de auditoría gubernamental al no tener disponible las leyes más importantes para amparar los criterios en los hallazgos.

INTRODUCCIÓN

La propuesta de solución que se ha planteado, consiste en realizar la estandarización de criterios institucionales relacionados a la normativa vigente en auditorías de Municipalidades y Consejos de Desarrollo, asimismo, dar a conocer las propuestas para consolidar las deficiencias, las cuales se describen de la manera siguiente: evaluación de criterios institucionales estandarizados apegados a la normativa legal vigente, para delimitar las acciones correctivas en los hallazgos, identificación y evaluación de las causas que originan el desvanecimiento de los hallazgos revelados en los informes de auditoría, proponer capacitaciones a los auditores gubernamentales para que el alcance en el área legal aplicable a la fiscalización gubernamental sea el más acertado y plantear la actualización del módulo de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas.

El tema descrito en el presente trabajo profesional de graduación plantea la siguiente problemática: Las deficiencias en los informes de auditoría, que dan lugar al desvanecimiento de hallazgos, falta de certeza en el planteamiento de hallazgos, falta de coherencia en los atributos de hallazgos, falta de capacitaciones continuas en materia legal a auditores gubernamentales y plantea la actualización del módulo de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas y finalmente el acceso al portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y Registro General de la Propiedad, para consultas en datos relacionados al tema de investigación. El estudio del presente plan de trabajo profesional de graduación, se realizó en la Dirección de Auditoría de Municipalidades y Consejos de Desarrollo de la Contraloría General de Cuentas departamento de Guatemala.

La justificación demuestra la importancia y necesidad del presente trabajo profesional de graduación, para contribuir a disminuir las deficiencias en las acciones legales, que dan lugar al desvanecimiento de hallazgos en las diferentes fases de realización del proceso de la auditoría gubernamental.

El objetivo general del trabajo profesional de graduación se plantea de la siguiente manera: identificar y disminuir las deficiencias en las acciones legales, que dan lugar al

desvanecimiento de hallazgos, por falta de seguridad jurídica en los criterios institucionales, aplicados en la fiscalización gubernamental, a través de las capacitaciones en materia legal a los auditores gubernamentales, para que el trabajo reflejado en los informes de auditoría gubernamental, tengan consistencia y legitimidad.

Los objetivos específicos del trabajo profesional de graduación son los siguientes: Evaluar criterios institucionales estandarizados, apegados a la normativa legal vigente, para delimitar las acciones correctivas en los hallazgos; identificar y evaluar las causas, que originan al desvanecimiento de los hallazgos revelados en los informes de auditoría para recomendar las mejoras y propuestas en la administración municipal; proponer capacitaciones a los auditores gubernamentales, para que el alcance en el área legal aplicable a las auditorías sea el más acertado y plantear la solicitud de la actualización del módulo de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas, ante las autoridades y encargados responsables, para que se actualicen y fortalezcan las leyes relacionadas con el ambiente gubernamental.

El contenido del trabajo profesional de graduación comprende los siguientes capítulos: capítulo uno, consta de los antecedentes, expone el marco referencial teórico y empírico del trabajo profesional de graduación; capítulo dos, se encuentran los objetivos; capítulo tres, se detalla la metodología que se utilizaron en el desarrollo del mismo.

El capítulo cuatro contiene la definición del problema, relacionado con la certeza jurídica, en los criterios de los hallazgos, en auditorías realizadas por la Contraloría General de Cuentas a Municipalidades y Consejos de Desarrollo, en el departamento de Guatemala.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación que se utilizó en el trabajo profesional de graduación.

1. ANTECEDENTES

1.1 La certeza jurídica como previsibilidad

“...El ámbito de aplicación del concepto de certeza jurídica ha sido tradicionalmente limitado a la previsión que se realiza por medio de la información jurídica, es decir, al conjunto de normas que es el derecho. El autor por el contrario se arriesga a proponer que con tal concepto se abarque no sólo la información jurídica sino también la extrajurídica, es decir, la información no sólo normativa sino también aquella fáctica.

Por esta razón para nuestro autor conviene más hablar no ya de certeza jurídica (o certeza del derecho), sino de certeza sobre el derecho: Se trata, es verdad, más que de una certeza del derecho, de una certeza de los individuos sobre el derecho, donde con el término derecho no se hace referencia tanto a las normas válidas, generales y abstractas, sino a los actos que individualizan a éstas en los casos concretos (sentencias, decisiones administrativas, etc.), o a las consecuencias conectadas a determinados actos o hechos.

Una certeza sobre los actos de aplicación, es decir, sobre las decisiones (de verificación, calificación de los hechos y determinación de la consecuencia jurídicas por parte) de los órganos del derecho respecto a la propia conducta. Esto se relaciona con la insistencia del autor en señalar que la previsión a la cual se hace referencia con la noción de certeza jurídica concierne al mundo del Sein y no a aquél del Sollen: el objeto de la previsión es un hecho, no una norma. En este sentido certeza jurídica es más que la previsión de lo que prevén las normas jurídicas.

Es, sobre todo, predicción de cómo serán aplicadas tales normas. Sea cual sea la información y los métodos que se utilicen, la noción relativa de certeza jurídica por él propuesta presupone el rechazo no sólo de la idea de que la información contenida en las reglas (jurídicas) de juego establecidas por el legislador sirven para prever con total precisión cuáles serán las consecuencias jurídicas atadas a la propia conducta y a la de los otros, sino también contra la idea de que por medio de conocimientos extrajurídicos

(es decir, distintos al conjunto de normas jurídicas) se asegure la certeza absoluta sobre el éxito de predicciones infalibles.

El previsor puede servirse de cualquier información que sea útil para planificar su existencia, que le consienta anticipar (sin absoluta certeza) las consecuencias jurídicas atables a sus propias acciones. Se trata, nos dice el autor, de información que consista en la detección de regularidades en la práctica de toma de decisión judicial: Naturalmente, la utilidad concreta de todas estas informaciones para el éxito y la precisión de las previsiones dependerá de los criterios de decisión efectivamente practicados, o cuanto menos de regularidades decisionales efectivamente subsistentes o detectables en el momento en el que la previsión se elabora.

Por otra parte, el autor deja en claro que la certeza jurídica puede estar referida a la previsión no sólo de la reacción de los órganos de aplicación respecto a la propia acción, sino también a la reacción que los otros destinatarios del derecho tendrán respecto a la misma: la predicción de las consecuencias que, aun en ausencia de las medidas de la autoridad, son reconocidas como “jurídicas” por los otros asociados, y como tales espontáneamente conectadas a determinados actos o hechos.

Si esto es verdad, en última instancia todas estas predicciones (las proferidas por el yo y los otros) tienen por objeto la acción del juez, i.e. la toma de decisiones de comprobación, calificación de los hechos y de imputación de consecuencias jurídicas: sanción, reconocimiento o premio conectables a tales hechos o acciones propias. Es, por tanto, la previsibilidad de la toma de decisión judicial, las consecuencias jurídicas atables a la propia conducta, la que pareciera ser el objeto (el qué se prevé) de la concepción de certeza jurídica expuesta por Gometz (2012).

Sin embargo, él también hace referencia con certeza jurídica, conforme a nociones como aquella expuesta por Hayek, no sólo a la capacidad (difundida) de previsibilidad de las consecuencias jurídicas atadas a las propias acciones por parte de los órganos de aplicación, sino también a aquellas consecuencias jurídicas que son espontáneamente (sin intervención de autoridad) reconocidas por los sujetos del

derecho como atadas a las propias acciones. En palabras del autor: hay óptimas razones para incluir en el objeto de las previsiones cuyo éxito materializa a la certeza del derecho también aquellos efectos jurídicos que se despliegan en la práctica social en ausencia de cualquier medida decisoria o autoritativa, y que son pacíficamente reconocidas por gran parte de los miembros de la sociedad.

De acuerdo con esto, la certeza jurídica hace referencia no sólo a la previsibilidad de las decisiones judiciales, sino a la capacidad de predicción de las partes potenciales de un litigio que resuelven su disputa sin intervención de algún órgano de aplicación del derecho, en tanto ellas creen saber con alta probabilidad cuál será la decisión que tomará el juez en el caso de que decidieran ir a litigio. Sea cual sea la previsión que se tenga en cuenta para determinar la medida de certeza jurídica, o bien la previsión pacífica o espontánea de las consecuencias jurídicas, o la previsión de la decisión judicial sobre tales consecuencias, ambas están dirigidas a la anticipación de una posible decisión judicial futura.

En el primer caso el resultado del litigio se da por descontado en cuanto se cree saber con certeza cuál sería la decisión que le pondría fin, en el segundo en cambio hay incerteza sobre cuál será tal decisión y cada una de las partes creen con altas probabilidades que vencerán en el proceso judicial a su contraparte.

Esto no significa que para el autor la previsión de la decisión judicial, incluso potencial, sea la única previsión que sirve a los individuos para tomar la decisión de entablar, o no, un litigio. Bien podría él señalar que los individuos deciden no hacer uso de los mecanismos judiciales, no sólo porque ellos dan por descontado cuál será el resultado del proceso, sino también, por dar un ejemplo, porque los costos del proceso (tiempo y dinero) superan los beneficios obtenibles con la decisión judicial (sea quien sea la parte procesal a la cual el juez le dé, en definitiva, la razón). Se extraña en la exposición crítica y propositiva del libro una referencia explícita a las expectativas en la reconstrucción conceptual de la certeza jurídica.

Sin que esto signifique que tal estabilidad sea un elemento inmanente a la noción de certeza jurídica propuesta por el autor. Las expectativas estables parecieran ser una condición para la mayor difusión de la capacidad de previsibilidad de las consecuencias jurídicas de las propias acciones. De ahí, creo yo, la propuesta del autor en incluir dentro de las variables de medición de la definición de certeza jurídica a la extensión en el tiempo de previsiones exitosas.

De igual modo el principio de no frustración de expectativas pareciera estar dirigido al legislador. Aunque, se repite, tal principio no sea un elemento inmanente a la noción de certeza. El legislador que se esfuerza por la producción de disposiciones jurídicas claras, inequívocas, de las cuales se puedan obtener normas jurídicas determinadas por medio de la interpretación, favorece un mayor grado de certeza del derecho. Normas jurídicas que no sean retroactivas, que sean estables y que no cambien el marco normativo sobre el cual los individuos proyectan o ya han proyectado sus planes de vida.

Sin embargo, aclara el autor, hay situaciones en las que un cambio de normatividad produce el costo de lesionar la certeza jurídica (en palabras del autor: cada una de estas innovaciones es potencialmente capaz de vaciar previsiones realizadas sobre la base de la [eventualmente más vaga] regulación pre-vigente) pero también el beneficio de un aumento total de la certeza jurídica.

Gometz (2012) nos invita a pensar en reformas normativas que sirvan para precisar nociones utilizadas en el supuesto de hecho: Un gran número de hard cases, de casos de difícil calificación, resultarían en efecto claros, o bien claramente subsumibles (o claramente no subsumibles) dentro del supuesto de hecho considerado, con efectos positivos sobre la precisión y fiabilidad de las previsiones.

Hay innovaciones normativas que determinan un incremento total de la certeza del derecho: entran en esta categoría todas aquellas que restringen el margen de discrecionalidad de los decisores jurídicos, quizás incrementando la precisión del lenguaje normativo.

Todo sin desconocer la tradición según la cual es preferible una sociedad basada en un derecho cuyas normas son estables, duraderas y no provisionales. Es decir, un derecho que consiente formar expectativas estables por parte de los individuos y en el que sus expectativas sean en mayor grado satisfechas. Se podría decir que la mayor capacidad predictiva (individual y difundida) equivale, en relación de proporcionalidad inversa, con la menor desilusión de las expectativas que tienen los individuos sobre cuáles serán las consecuencias jurídicas conectadas al curso de acción que ellos han elegido seguir con base en tales expectativas.

Otra razón para considerar que el autor hace referencia implícita a las expectativas está en el hecho de que cuando responde a la pregunta, por él mismo formulada, sobre qué es lo que se prevé cuando hablamos de certeza jurídica, nos dice que el objeto de predicción es una gama de consecuencias jurídicas esperadas, es decir, aquellas posibles consecuencias atables pacíficamente por los otros miembros de la sociedad o por los órganos de aplicación a las acciones propias o hechos. La predicción de las consecuencias esperadas relativas a las propias acciones es uno de los fines teóricos de al menos dos teorías de la toma de decisión racional (instrumental).

Esta teoría no hace referencia a la asignación de probabilidades (que mida el grado de creencia del individuo, como en la teoría de la decisión racional tradicional), sino de pesos atribuibles a la magnitud de cambio entre una situación inicial (statu quo) y una situación final (consecuencia). Bien se podría decir que a la noción de certeza jurídica propuesta por el autor subyace una teoría de la consecuencia jurídica esperada, la cual considera que, como la teoría de la utilidad esperada y la teoría prospectiva, los seres humanos están provistos de racionalidad instrumental.

Estas teorías suelen distinguir entre tres tipos de problemas de decisión: decisión bajo certeza, decisión bajo probabilidad y decisión bajo incertidumbre o riesgo.

El primero de estos problemas hace referencia a situaciones, poco usuales, en las que sabemos con absoluta certeza cuáles serán las consecuencias (jurídicas) de nuestras acciones.

El segundo hace referencia en cambio a situaciones en las que no sabemos con certeza cuáles serán las consecuencias de nuestras acciones por lo que asignamos probabilidades (o peso) a las consecuencias jurídicas o a la magnitud de cambio entre el mundo como era antes de nuestra acción y el mundo como será después de nuestro actuar conectables a cada uno de los cursos de acción alternativos.

El tercero de los problemas de decisión, por último, hace referencia a situaciones en las que estamos inciertos sobre las consecuencias jurídicas de nuestra acción. En estas situaciones no tenemos la información necesaria para poder asignar probabilidades (o pesos) a las consecuencias jurídicas o a la magnitud de cambio entre el mundo como era antes de nuestra acción y el mundo como será después de nuestro actuar conectables a cada uno de los cursos de acción alternativos. En suma, nuestra elección de traducción pretende respetar lo que pareciera ser una elección definitoria consciente del autor.

La certeza jurídica como previsibilidad refiere la mayor o menor capacidad de predecir consecuencias jurídicas esperadas, es decir, la capacidad (difundida) de realizar predicciones basadas en las expectativas individuales (formadas con base en información extra jurídica) sobre cuáles serán las consecuencias jurídicas de las propias acciones.

Noción de certeza jurídica que resulta compatible con nociones ofrecidas por distintas disciplinas filosofía, economía, psicología, ciencia política y sociología respecto a la predicción de las consecuencias esperadas conectables a la propia acción. Claro que teniendo en cuenta que las consecuencias cuya previsión interesa cuando hablamos de certeza jurídica son precisamente aquellas que los individuos consideran como jurídicas.

Aquellas consecuencias que se prevé (o sobre las cuales se tiene la expectativa de que) serán las que un órgano de decisión conectará a las acciones de los individuos. Predicciones, se repite, inferidas de cualquier clase (jurídica o no) de información. El autor analiza atentamente las ideas expuestas por el iuspositivista Kelsen (2012) sobre

la certeza jurídica. Es de gran interés cómo él deja en evidencia a un Kelsen alimentado por una ideología favorable a la mayor capacidad predictiva de las consecuencias jurídicas por parte de los individuos.

Aquí tan sólo mencionaré un problema que resalta Gometz (2012) y que encuentro de particular interés. Kelsen (2012) es tal vez el primero en indicar la imposibilidad de los individuos de prever con certeza absoluta el resultado de las consecuencias jurídicas atadas a sus propias acciones.

Esto en razón de la ineludible discrecionalidad de la que gozan los órganos de aplicación de las normas jurídicas de grado superior en la producción de normas jurídicas de grado inferior.

Por esto Kelsen (2012) señala, sin prometer la consecución de predicciones absolutamente certeras (cien por cien exitosas), que la labor de producción de los legisladores de disposiciones jurídicas claras e inequívocas que reduzca el abanico de normas jurídicas producto de interpretación, favorece la disminución de la discrecionalidad y por tanto el aumento de la capacidad predictiva de los individuos sobre las normas jurídicas a ser aplicadas por el juez.

Sin embargo, el resultado de tal elección no puede según Kelsen (2012) ser conocido por anticipado por la ciencia del derecho: buscar prever la elección entre una cualquiera de las normas individuales que son posibles dentro del esquema de la norma general conduce inevitablemente fuera de la teoría pura, llevándonos hacia la jurisprudencia sociológica y sus leyes probabilísticas y causales.” (Gianmarco, 2012)

1.2 Seguridad jurídica

El Lic. MSc. Neftaly Aldana Herrera, (2017) en su informe de tesis sobre el tema de “La seguridad jurídica en la doctrina y en la jurisprudencia” “El término “seguridad” proviene del latín secur-tas-átis, que significa cualidad de seguro o la certeza del conocimiento seguro y claro de algo. En el ámbito jurídico, es la cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y consiguientemente la previsibilidad de su

aplicación”. La seguridad jurídica de un ordenamiento jurídico es la mejor garantía para la convivencia humana. La idea de seguridad jurídica se encuentra generada en el Derecho y su positividad. “El Estado tiene el deber prioritario de garantizar constitucional y legalmente cuanta actividad lícita es realizada por las personas jurídicas individuales y colectivas”.

Con lo expuesto, un concepto aproximado de seguridad jurídica es el siguiente: la seguridad jurídica es un valor ligado al Estado constitucional de derecho, que se concreta en exigencias objetivas de: a) la formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico y; b) la eficacia del ordenamiento jurídico en el sentido kelseniano: la obediencia de sus normas por la mayoría de sus destinatarios sin necesidad de coacción y la efectiva aplicación de la sanción en caso de desobediencia, por los órganos competentes.” (Aldana, 2017)

La Dra. Rocío del Pilar Urraca Álvarez, (2018) en su informe de tesis sobre el tema de “Propuestas de criterios jurídicos específicos para la determinación de la existencia del daño en los delitos ambientales” hasta la fecha no ha sido abordada en su integridad en ninguna obra jurídica, tesis de pregrado y postgrado, sin embargo, se ha podido encontrar algunos trabajos que abordan temas de relevancia para el derecho ambiental en nuestro país de manera global y ello es beneficioso para el desarrollo de la presente investigación, no obstante ello, los aportes de las investigaciones previas a este proyecto permiten dilucidar desde un enfoque general la problemática que se desarrolla en la actualidad respecto a la ausencia de criterios jurídicos específicos a fin de determinar la existencia del daño en los delitos.” (Lapo, 2018)

Así tenemos el trabajo de la Dra. Rocío del Pilar Urraca Álvarez, (2018) quien a través de su investigación acerca de “Criterios Jurídicos para la Determinación de la Responsabilidad Civil en el Daño Ambiental” (Enero- 2018) (para obtener grado de Magister), el cual resulta ser el más próximo a nuestra investigación, aunque aborda de manera más específica el tema situándolo a la determinación de la responsabilidad civil en los delitos ambientales y a través del cual desarrolla la necesidad de la existencia de

criterios que permitan fundamentar de manera idónea el valor respecto a la reparación civil en los delitos ambientales.

En las conclusiones afirma que: en nuestro sistema jurídico, no se encuentra claramente establecida la tutela civil que debe brindar el Código Civil frente a los daños ambientales; sin embargo, sí resulta aplicable desde el punto de vista de la responsabilidad civil, sobre todo de la responsabilidad extracontractual como sustento para resolver los casos relacionados con el daño ambiental.” (Urraca, 2018)

Un segundo trabajo de investigación que hay que considerar es el de la autora María Elena Katherina Pacheco Vargas (2004) en su tesis sobre, “Conciencia Ecológica: Garantía de un Medio Ambiente sano” con la cual tuvo como finalidad exponer y analizar los instrumentos jurídicos concernientes al medio ambiente y los recursos naturales, incluyendo la normativa de diferentes sistemas jurídicos de Latinoamérica y de Europa.

La importancia de su investigación se centró en contribuir al conocimiento y a la puesta en práctica del Derecho al medio ambiente, para formar una conciencia personal y colectiva sobre su trascendencia, más que una disposición sancionatoria buscó la exposición de casos y de la importancia que cada miembro de la sociedad adopte la conciencia ecológica que permita el cumplimiento de dicha normativa y de las declaraciones internacionales. Esta investigación se realizó en mayo del 2011 – Pontificia Universidad Católica del Perú.” (Pacheco, 2004)

Igualmente encontramos un acercamiento al tema de investigación en la tesis de la Ing, Silvia Anabel Picho Cuñas y Johana Hermelinda Quijia Pillajo, quien realizó su investigación en la Universidad César Vallejo de Piura, para ostentar el título de Ingeniero Empresarial (2015), siendo ésta en base a: “Levantamiento, Estandarización y Propuesta de Mejora de los Procesos y Procedimientos de la Gerencia de Proyectos Especiales, Energía Renovable y Eficiencia Energética de la empresa eléctrica Quito”, tiene como objetivo elegir una forma sencilla de llevar a cabo una actividad y hacer que todos los empleados lleven a cabo dicha actividad, de la misma manera todas la veces.

La estandarización del proceso busca que la documentación indique cómo va a efectuarse el proceso, los procedimientos y las instrucciones a seguir. Por lo tanto, los manuales de procedimientos deben ser redactados con las instrucciones por escrito y sus correspondientes diagramas de flujo de los procesos.” (Picho y Quijia, 2015)

El Licenciado, Saúl González San Juan, en su informe de tesis sobre el tema de “La necesidad de dar debido proceso y certeza jurídica a los evaluados del sistema de control y confianza en el sistema de control en el Estado de México, informando los resultados obtenidos” La palabra “certeza” significa: “Conocimiento claro y seguro de algo” o “...estar en lo cierto”. Una distinta insinuación precisa a la “certeza” como: “Clara, segura y firme convicción de la verdad. Ausencia de dudas sobre un hecho o cosa”. Asimismo la palabra “jurídico”, deviene del latín “iuridicus”, que significa: “Que atañe al derecho o se ajusta a él” y otra acepción precisa al vocablo como: “Lo relativo a Derecho”.

Vale la pena destacar que Víctor Pérez Varela en su libro “Teoría del Derecho” exterioriza que el aspecto subjetivo de la seguridad se denomina certeza jurídica, la cual define como: “...la convicción que posee una persona de que no será modificada de la situación de la que goza por una acción contraria a los principios que regulan la vida social. Es un estado de confianza, de saber a qué atenerse en relación con los derechos que garantiza la normatividad jurídica”; “...es decir en la certidumbre de los ciudadanos de que las leyes se cumplen” como lo ve Gerónimo Miguel Andrés Martínez.”

Manuel Atienza en el libro “Introducción al Derecho” expresa que: “...lo que distingue al Derecho de la otras formas de ordenación de la conducta es que aquél en particular el Derecho Moderno- alcanza un grado especial de previsibilidad que llamaremos certeza jurídica cabría decir que las normas jurídicas son mucho más precisas y, además, su cumplimiento está asegurado por el respaldo coactivo que le presta el Estado”. Hay que destacar lo que Luis Recanses Siches piensa al respecto de lo que antecede y aclara que el Derecho es fabricado por los hombres sobre todo bajo el estímulo de una urgencia de certeza (saber a qué atenerse) y de seguridad (saber que eso a lo cual uno

puede atenderse tendrá forzosamente que ser cumplido); o sea bajo el estímulo de una urgencia de orden en la vida social.

Ahora bien las evaluaciones de control de confianza son mecanismos de valoración para determinar, mediante los exámenes de poligrafía, estudio socioeconómico, medico-toxicológico y psicológico, si el estimado cumple con el perfil para incorporarse, permanecer o promocionarse en las instituciones de seguridad pública, dichas constancias son emitidas por servidores públicos del centro de control de Confianza del Estado de México y las cuales determinarán la aprobación, se encuentra condicionada, que en caso contrario se instaurará procedimiento administrativo de separación, pero la ley no es clara al tratar el tema de informar a los elementos de seguridad pública que fueron evaluados de manera personal para que pueda recusar su sentido, siendo de esta manera se puede encontrar, a lo anterior, en la incertidumbre del derecho, que en otras palabras, Flavio López de Oñate, dice que es: "...la oscuridad de la norma, sus laguna, su falta de sencillez, su inestabilidad, la multiplicidad de las disposiciones en que ella puede articularse, la pluralidad de las leyes, la dificultad y la prolongación de los juicios..." (González, 2016)

1.3 Propuesta de criterios institucionales

La "Propuesta de Criterios Institucionales para la Evaluación de Desempeño del Personal de la Dirección de Registro Académico de la Universidad Nacional de Ingeniería" se trabajó en base a documentación primaria y secundaria. El trabajo de campo consistió en la realización de entrevistas semi estructuradas a personal de la Dirección de Registro Académico y Secretarios Académicos de Facultad, las fuentes secundarias se dividieron en documentos institucionales de la UNI y literatura específica relacionada con la temática de la tesis.

En la tesis se trabajó dos capítulos: el primer capítulo, trata sobre el Diagnóstico del Perfil de los Cargos y las Funciones del Personal de la Dirección de Registro Académico. Aquí se aborda la conceptualización de cargos y funciones de la Dirección de Registro Académico y se analiza la ficha ocupacional de cargos y las funciones de

cada cargo teniendo en cuenta los modelos de diseños de cargos clásico, humanístico y situacional.

En el capítulo II, Propuesta de aplicación de Instrumentos Institucionales para la Evaluación al Desempeño del Personal de la Dirección de Registro Académico, se parte de un análisis de la evaluación de desempeño abordándose, por qué se debe evaluar el desempeño, cómo se debe evaluar el desempeño, cuándo se debe evaluar el desempeño y cómo se debe comunicar la evaluación de desempeño. Así mismo se estudian los criterios de evaluación de desempeño, lo cuales están basados en habilidades, capacidades, comportamientos, metas y resultados y se diseñan tres tipos de instrumentos para la evaluación: escala gráfica para la evaluación, selección forzada y, desempeño por incidentes críticos.” (Moreira y Castillo, 2016).

2. MARCO TEÓRICO

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

2.1 La historia de la Contraloría General de Cuentas

“Se remonta al segundo viaje de Cristóbal Colón, cuando los Reyes Católicos nombraron a un funcionario para supervisar el manejo del presupuesto destinado a la expedición. Posteriormente en 1609, de conformidad con la ley No. 82 del antiguo reino de Guatemala, debía rendirse cuentas a la Contaduría Mayor de México, creada el 14 de agosto del año 1605.

El 14 de junio de 1769, por Decreto del Rey Juan Carlos IV firmado en Aranjuez, se creó para Guatemala el empleo del Contador Provincial. En el año de 1810 España creó el Tribunal de Contaduría General para que examinara las cuentas de todos los que debían rendirlas, habiéndose creado esta sección para Guatemala. Con independencia de España, pero con anexión a México, Guatemala inicia labores con extrema carencia de fondos económicos, lo que da lugar a que el 24 de diciembre de 1822, sea suprimida la Contaduría Mayor de Guatemala y tenga que someterse a entregar cuentas a México nuevamente.

El 1 de julio de 1823 se logra separar Guatemala del imperio, por lo que la Asamblea Nacional Constituyente en su vida independiente, el año siguiente aprobó la Ley No. 1, mediante la cual se creó la Contaduría Mayor de Cuentas el 24 de noviembre de 1824. Esta contaduría estaba integrada por cuatro empleados: un tesorero, un interventor, un oficial mayor y un escribiente.

Las obligaciones de la Contaduría Mayor de Cuentas eran las de exigir, calificar y custodiar las escrituras de los negocios de la entonces Hacienda Federal y las Finanzas de los empleados, así como vigilar a que quienes manejaban caudales, y

tuvieran al día sus cuentas. Un punto relevante era, que, si el gobierno quería realizar un gasto extraordinario sin estar decretado por la ley, la Contaduría Mayor de Cuentas podía manifestar su desacuerdo.

Después de un arduo trabajo, el 24 de junio de 1881 por Decreto Gubernativo 261, artículo 712 Código fiscal de la República de Guatemala, se crea la Dirección General de Cuentas, la cual tiene como objetivos: a) ejercer la inspección inmediata sobre todas las oficinas fiscales de la República en todo lo que se refiere a la contabilidad; b) centralizar las cuentas de todos los ramos de la hacienda pública, resumiéndolas en una cuenta general; y, c) registrar las órdenes de pago libradas contra el tesoro por el Secretario de Hacienda, los nombramientos de empleados en todos los ramos del servicio público, las contrataciones celebradas por el Poder Ejecutivo que sean motivo de ingresos o egresos, y los bonos de crédito público que emita la Tesorería Nacional. Seguidamente en el título IX capítulo I “Objeto y Organización del Tribunal de Cuentas”.

Art. 1008, se contemplaba que el Tribunal de Cuentas debía residir en la Capital de la República y tenía por objeto instruir y fenecer los juicios de cuentas fiscales y municipales, de los establecimientos de beneficencia e instrucción pública y de las demás corporaciones sostenidas con fondos públicos. En el artículo siguiente dice que se compondrá de un presidente, cinco Contadores de glosa, un secretario y un Comisario receptor.

El 14 de junio de 1921 la Asamblea Legislativa de la República, por iniciativa de Don Carlos Herrera (Presidente de la República 1920–1921), emitió el Decreto Legislativo 1127 “Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas” concediéndole la independencia para el buen éxito de sus labores como Tribunal; dice en el artículo 63: “Las órdenes o disposiciones emanadas del Tribunal de Cuentas, en materia de su competencia, serán obedecidas y acatadas por las autoridades y sus agentes como provenientes de un Tribunal de Justicia.”

El 9 de septiembre de 1921, se decreta la Constitución Política Federal de Centroamérica, la que en su artículo 142 establecía: “Se creará una Tesorería General

de la Federación; un Tribunal Mayor de Cuentas llevará la contabilidad y fiscalizará los ingresos y erogaciones nacionales”.

En el Artículo 175, indicaba: “De todo gasto que se haga fuera de la ley, serán responsables solidariamente por la cantidad gastada, los delegados y el secretario respectivo, los miembros del Tribunal de Cuentas y los empleados que en él intervinieren, si faltaren a sus respectivos deberes”.

En la época de la Revolución, el 11 de marzo de 1945, la Asamblea Nacional Constituyente de la República de Guatemala, promulgó la Constitución Política de la República que entró en vigencia el 15 de marzo; en el artículo 188 de la misma se establece que, “El Tribunal y la Contraloría de Cuentas es una institución autónoma que controla y fiscaliza los ingresos, egresos, y demás intereses hacendarios del Estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones que reciban fondos directa o indirectamente del Estado y de las demás organizaciones que determine la ley”.

Tres años después el 7 de julio de 1948 el Presidente Doctor Juan José Arévalo Bermejo firmó el Decreto del Congreso 515 que contiene la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría General de Cuentas, que consta de 292 artículos, y es cuando por primera vez se utilizó el título de Contralor. Esta Ley fue transformada en el año 1954 después del derrocamiento armado y en 1955 mediante el Decreto No. 220 el presidente de esa época Carlos Castillo Armas anuló la autonomía de la Contraloría de Cuentas, convirtiéndola en dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El 21 de noviembre de 1956, el Congreso de la República promulgó el Decreto 1126, Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. En éste se recuperó algo de lo perdido: el Contralor General volvió a ser electo por el Congreso de la República a la vez que garantizó la autonomía de la Institución. El 14 de julio de 1964 el Jefe de Gobierno de la República, Ministro de la Defensa Nacional emitió el Decreto Ley 247, por medio del cual se reforma el artículo 3 del Decreto del Congreso de la República 1126 el cual queda así, “La Contraloría General de Cuentas se integrará por un jefe y

un subjefe nombrados por el jefe del Organismo Ejecutivo, y por los funcionarios y empleados necesarios a los fines de la Institución”.

La Asamblea Nacional Constituyente integrada en 1985, promulgó la Constitución Política de la República, vigente a la fecha, en la que en su artículo 232 se establece que la Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos.

Con la suscripción de los Acuerdos de Paz, en 1996, el Estado de Guatemala asume el compromiso específico de reformar, fortalecer y modernizar la Contraloría General de Cuentas; de igual manera, la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz volvió a colocar como una prioridad la sanción de una nueva Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento. El 5 de junio del año 2002 fue emitido el Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. En estas reformas se establece que la Contraloría es el órgano rector de control gubernamental, permitiéndole implementar los mecanismos adecuados, para que, con la utilización de nuevos criterios técnicos y tecnológicos, pueda garantizar la transparencia en la utilización del erario público.

Posteriormente, el Decreto 31-2002 fue modificado por medio del Decreto No. 13-2013, en el cual se establece que 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 de 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, el control y aseguramiento de la calidad del gasto público y la probidad en la administración pública.

Asimismo, se indica que corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora y de control gubernamental en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los Organismos del Estado, Entidades Autónomas y Descentralizadas, las Municipalidades y sus Empresas, fideicomisos constituidos con fondos públicos, Consejos de Desarrollo, instituciones o entidades públicas que por delegación del Estado presten servicios, instituciones que integran el sector público no financiero, de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas y de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación así como las empresas en que éstas tengan participación.

También están sujetas a esta fiscalización y control externo los contratistas de obras públicas, organizaciones no gubernamentales, asociaciones, fundaciones, patronatos, comités, organismos regionales e internacionales, fideicomisos y cualquier persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o extranjera, que por delegación del Estado reciba, invierta o administre fondos públicos, incluyendo donaciones recibidas y ejecutadas por el Estado, en lo que se refiere al manejo de estos fondos.” (www.contraloria general de cuentas.gob.gt, s.f.)

La Contraloría General de Cuentas, como lo establece el artículo 232 de la Constitución Política de Guatemala, 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 de 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.

En razón de lo anterior se comprende que la Contraloría General de Cuentas, es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

En cumplimiento a la ley, la Contraloría General de Cuentas, como ente fiscalizador, vela por la transparencia y calidad en el gasto público, de tal manera que revisa y fiscaliza el régimen hacendario del aparato estatal, cuando existen inconsistencias, aplica sanciones pecuniarias.

La entidad fiscalizadora se basa en el Decreto número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y sus reformas, y para el debido cumplimiento a su papel fiscalizador, y para ello se vinculan leyes gubernamentales relacionadas al campo financiero y presupuestario del país, dentro de las cuales se mencionan la Ley Orgánica del Presupuesto, Ley de Contrataciones del Estado, Ley de Probidad, Ley de lo Contencioso Administrativo, Código Municipal, Ley de Acceso a la Información Pública y demás leyes conexas.

El incumplimiento a leyes del país, da como consecuencia que el ente fiscalizador, al momento de la revisión, encuentre anomalías e inconsistencias en la administración pública, estas inconsistencias se conocen como hallazgos, los cuales deben ser revelados en los informes de auditoría.

Existen diversidad de hallazgos, los más comunes se conocen como, hallazgos de control interno y de incumplimiento a leyes del país, cuando un hallazgo lo amerita, la parte fiscalizada debe caucionar una sanción y cuando la anomalía es grave da como consecuencia una denuncia ante el Ministerio Público.

Los hallazgos de control interno, son sancionados a los fiscalizados responsables que incurrieron o permitieron la inconsistencia, este extremo es sancionado conforme lo que establece el artículo 39 del Decreto número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, dichas sanciones se expresan de acuerdo a los salarios o sueldos que devengan los funcionarios y empleados públicos y demás personas sujetas a su control y fiscalización, que incurran en alguna infracción.

Derivado de esto, se determinó que los resultados de la fiscalización durante el ejercicio fiscal del año 2016; se comprobó que el 25% de los hallazgos fueron desvanecidos y el 75% ratificados, año 2017; el 30% fueron desvanecidos y 70%

ratificados y durante el ejercicio fiscal del año 2018; se determinó que el 20% se desvaneció y el 80% se ratificó, según datos de la encuesta realizada, por lo que se considera de suma importancia mejorar la estructura en relación a la aplicación de criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas.

2.2 Régimen de control y fiscalización

“La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos.

Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley.”
(Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

La Constitución Política de la República de Guatemala, en artículo 232, establece:” La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley”
(Constitución Política de la República de Guatemala, 1985)

2.3 Ámbito de competencia

“Corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora y de control gubernamental en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos, egresos y en general todo interés hacendario de los Organismos del Estado, Entidades Autónomas y Descentralizadas, las Municipalidades y sus Empresas, Fideicomisos constituidos con Fondos Públicos, Consejos de Desarrollo, Instituciones o Entidades Públicas que por delegación del Estado presten servicios, instituciones que integran el sector público no financiero, de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas y de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación así como las empresas en que éstas tengan participación.

También están sujetos a esta fiscalización y control externo los contratistas de obras públicas, Organizaciones No Gubernamentales, Asociaciones, Fundaciones, Patronatos, Comités, Organismos Regionales e Internacionales, Fideicomisos y cualquier persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o extranjera, que por delegación del Estado reciba, invierta o administre fondos públicos, incluyendo donaciones recibidas y ejecutadas por el Estado, en lo que se refiere al manejo de estos fondos.

La función técnica rectora de la fiscalización y control de las entidades sujetas a su fiscalización la realizará la Contraloría General de Cuentas, independientemente que dentro de la institución o entidad fiscalizada exista algún órgano o dependencia que tenga bajo su responsabilidad la fiscalización interna de sus operaciones, aunque dichas funciones estén contenidas en Ley o en sus reglamentos internos.

Se exceptúan las entidades del sector público sujetas por ley a otras instancias de fiscalización externa.” (Decreto Número 31-2002, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, 2002)

2.4 Autonomía

“En ejercicio de la autonomía que la Constitución Política de la República garantiza al municipio, éste elige a sus autoridades y ejerce por medio de ellas, el gobierno y la administración de sus intereses, obtiene y dispone de sus recursos patrimoniales, atiende los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción, su fortalecimiento económico y la emisión de sus ordenanzas y reglamentos.

Para el cumplimiento de los fines que le son inherentes coordinará sus políticas con las políticas generales del Estado y en su caso, con la política especial del ramo al que corresponda. Ninguna ley o disposición legal podrá contratar, disminuir o tergiversar la autonomía municipal establecida en la Constitución Política de la República.” (Decreto Número 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Código Municipal, 2002)

2.5 Fiscalización

“La fiscalización de ejecución de los recursos municipales estará a cargo de la Contraloría General de Cuentas, y tiene por objeto:

- a) Comprobar y verificar la legalidad de los ingresos y los egresos.
- b) Velar porque la administración de los bienes e intereses financieros del municipio se realicen legal, técnica y racionalmente y se obtengan los mayores beneficios a favor de su desarrollo económico, social e institucional.
- c) Velar por la adecuada inversión de los fondos del municipio en cualquiera de sus programas de funcionamiento, inversión y deuda.
- d) Deducir responsabilidad a los funcionarios y empleados municipales, por actos y omisiones que dañen o perjudiquen los intereses del municipio.” (Decreto Número 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Código Municipal, 2002)

2.6 Sujetos de responsabilidad

“Son responsables de conformidad de las normas contenidas en esta Ley y serán sancionados por el incumplimiento o inobservancia de la misma, conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico vigente en el país, todas aquellas personas investidas de funciones públicas permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas especialmente:

a) Los dignatarios, auditores, funcionarios y empleados públicos que por elección popular nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo presten sus servicios en el estado, sus organismos, los municipios, sus empresas y entidades descentralizadas y autónomas.

Asimismo, en esta disposición quedan comprendidos quienes presten sus servicios al Estado de Guatemala en el exterior del país en cualquier ramo.” (Decreto Número 89-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, 2002)

2.7 Derecho de defensa

La defensa de la persona y sus derechos son inviolables, nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. El asidero legal corresponde al artículo 12 de la Constitución Política de la República y artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial.

En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso.” (Decreto Número 1-86, La Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, 1986)

2.8 Principio de capacidad de pago

“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985) (GUÍA 29, Elaboración de hallazgos, 2017)

2.9 Acuerdo número A-075-2017

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.” (Acuerdo Número A-075-2017, 2017)

2.10 Estructura del hallazgo

A continuación, se mencionan los componentes del hallazgo:

2.10.1 Título del hallazgo

“Es un nombre breve, que en forma genérica identifica el problema principal, para evitar que el mismo se repita cuando se describa la condición, por ejemplo: “Deficiente segregación de funciones incompatibles en el área de tesorería”.

El equipo de auditoría debe consultar en el catálogo de hallazgos del portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas, el catálogo de hallazgos y seleccionar el que mejor identifique el problema principal, de no existir un título podrá solicitar la creación del mismo.” (Guía 29, Elaboración de hallazgos, 2017)

2.10.2 Condición

“Se refiere a la descripción del funcionamiento actual del sistema, el procedimiento, en los que se ha identificado una deficiencia, irregularidad entre otros, cuyo grado de desviación debe ser demostrada.

Debe describir con el detalle necesario y en forma clara, en qué consiste la deficiencia o la desviación observada, la cual debe ser probada concretamente y sustentada con los papeles de trabajo correspondiente y demás evidencia obtenida. Para ello es útil referirse a las siguientes preguntas:

¿Qué fue lo que sucedió?

¿Dónde sucedió?

¿Cuándo sucedió?

¿Cuánto? (cantidad o valor que ha causado un efecto) y

¿Cómo sucedió?” (Guía 29, Elaboración de hallazgos, 2017)

2.10.3 Criterio

“Establece la forma como debió funcionar o realizarse lo que se está evaluando; generalmente el criterio se encuentra establecido en leyes, reglamentos, manuales entre otros.

Debe expresar concretamente las políticas, normas y regulaciones incumplidas que han dado origen a la ocurrencia del hecho que se ha calificado como hallazgo. Las preguntas básicas a formularse son las siguientes:

¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, políticas, manuales, normas entre otros.)

¿Cuál es el ámbito de aplicación? (departamento, proceso o sistema, entre otros.)

¿Qué vigencia tiene? (actual, pasado, permanente)

Asimismo, se pueden utilizar las siguientes referencias concretas:

- Cómo debió realizarse una operación según las leyes, reglamentos y demás disposiciones internas de la entidad.

- Cómo debería hacerse tomando como base la tecnología disponible
- Cómo debería realizarse tomando como base la forma en que se llevan a cabo las mismas operaciones en otras instituciones similares.
- “Cómo deberían estar funcionando los procedimientos mínimos de control.” (Guía 29, Elaboración de hallazgos, 2017)

2.11 La Contraloría General de Cuentas

“Como órgano rector del control y fiscalización gubernamental es responsable por establecer las Normas Generales de Control Interno (NGCI) que permitan:

- a. A cada ente público, 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.” (Marco Conceptual Control Interno Gubernamental, 2006)

2.12 Normas generales de control interno

“Son el elemento básico que fija los criterios técnicos y metodológicos para diseñar, desarrollar e implementar los procedimientos para el control, registro, dirección, ejecución e información de las operaciones financieras, técnicas y administrativas del sector público.

Constituyen un medio técnico para fortalecer y estandarizar la estructura y ambiente de control interno institucional.

Las Normas Generales de Control Interno, son de cumplimiento obligatorio por parte de todos los entes públicos.” (Normas General de Control Interno Gubernamental, 2006)

2.13 Acuerdo número A-070-2017

“El Acuerdo Número A-070-2017 de la Contraloría General de Cuentas, en artículo 1 indica: "Creación. Se crea el Departamento de Análisis de Expediente en el Proceso Administrativo de Defensa. Este departamento será el responsable de conocer, analizar y proponer al Despacho Superior de acuerdo a la Ley, la resolución de los expedientes relacionados con el régimen sancionatorio, audiencias y período de prueba que determina el artículo 40 del Decreto Número 31-2002 Ley Orgánica de La Contraloría General de Cuentas, reformado por el artículo 68 del Decreto Número 13-2013 del Congreso de la República.

El Departamento de Análisis de Expedientes en el Proceso Administrativo de Defensa es parte de la estructura organizacional, administrativa y funcional de la Secretaría General de esta institución."

El Departamento se conformará por profesionales universitarios que deben ser Contadores Públicos y Auditores, Abogados y Notarios, Ingenieros Civiles o Arquitectos, quienes debe acreditar cinco (5) años mínimo de ejercicio profesional y ser colegiados activos; y estará a cargo de un jefe quien debe ser profesional universitarios Abogado y Notario o Contador Público y Auditor, colegiado activo, con cinco (5) años mínimo de experiencia en la administración pública.” (Acuerdo Número A-070-2017, 2017)

2.14 Acuerdo número A-071-2017

“Se establece el procedimiento administrativo interno de la Institución que deberá observarse en la correcta aplicación del artículo 40 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, que regula la audiencia y apertura a prueba relacionados con imposición de sanciones pecuniarias, y que se detallan en los artículos siguientes...” (Acuerdo número A-071-2017, 2017)

2.15 Principios de transparencia y rendición de cuentas

“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, 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- 20 “Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 20 la cual corresponde al nivel 2 Requisitos Previos para el Funcionamiento de La EFS, autorizada y aprobada en el año 2010 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores INTOSAI.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala-ISSAI.GT-20 Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas, 2017)

2.16 Control de calidad para la EFS

“El propósito de este documento es asistir a la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) a establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad que cubra todo el trabajo que esta entidad realiza. Este documento debe ayudar a la EFS a diseñar un sistema de control de calidad apropiado a su función y circunstancias y que responde a sus riesgos de calidad.

El mayor desafío que enfrenta la EFS es realizar auditorías y otros trabajos de alta calidad de manera consistente. La calidad del trabajo que realizan la EFS afecta su credibilidad, y ultimadamente su habilidad para ejercer su función.

Para que un sistema de control de calidad sea efectivo, necesita ser parte de la estrategia, cultura, políticas y procedimientos de cada EFS como se resume en esta guía. De esta manera, la calidad es incluida en el desempeño del trabajo y los reportes de cada EFS, en vez de ser un proceso adicional una vez que el reporte es producido.

Este documento es una parte integral del marco estructural de Normas de Auditoría Gubernamental (ISSAI.GT). Esta guía se debe usar en conjunto con otras ISSAI.GT.

La EFS debe decidir cómo implementar esta guía conforme a su mandato, estructura, riesgos y el tipo de trabajo que realiza.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala-ISSAI.GT-40 Control de Calidad para la EFS, 2017)

2.17 Principios fundamentales de auditoría del sector público

“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, 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 adaptada a Guatemala -ISSAI.GT- 100 “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”, basada en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI 100 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.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-100 Principios fundamentales de auditoría del sector público, 2017)

2.18 Principios fundamentales de la auditoría financiera

“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.

Cuando se hace referencia a auditorías de estados financieros, esto incluye responsabilidades de esta naturaleza.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 200 Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera, 2017)

2.19 Principios fundamentales de la auditoría de desempeño

“La ISSAI.GT 300 Los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño consiste en tres secciones.

La primera sección establece el marco para la auditoría de desempeño y sirve 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. A cada principio le sigue una breve explicación.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala - ISSAI.GT- 300 Principios fundamentales de la auditoría de desempeño, 2017)

2.20 Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento

“La Entidad de Fiscalización Superior -EFS- sólo debe hacer referencia a los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento en los informes de auditoría, cuando cumplan cabalmente con todos los principios relevantes de la ISSAI.GT 400.

De ninguna manera, los principios están por encima de las leyes, reglamentos o disposiciones legales nacionales.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 400 Principios Fundamental de la Auditoría de Cumplimiento, 2017)

2.21 Norma para la auditoría de desempeño

“La ISSAI.GT 3000 constituye la norma para aquellas EFS que eligen adoptarla como su norma reconocida para la auditoría de desempeño, y que hacen referencia directa a ésta. En dichos casos, el auditor y la EFS deben cumplir con cada requerimiento de esta norma a menos que, dadas las circunstancias de la auditoría, determinado requerimiento no sea relevante si es condicional y dicha condición no exista.

Si no se cumplen todos los requerimientos relevantes, no debe hacerse referencia a esta norma sin que se revele este hecho ni se brinden explicaciones sobre las consecuencias de ello.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 3000 Norma para la auditoría de desempeño, 2017)

2.22 Norma para las auditorías de cumplimiento

“Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, la transparencia, la calidad y la profesionalidad de la fiscalización del sector público.

La norma internacional de las entidades fiscalizadoras superiores para la auditoría de cumplimiento (ISSAI 4000) desarrollada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) tiene por objetivo promover una auditoría eficaz e independiente, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con las leyes y reglamentos nacionales.” (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 4000 Normas para las auditorías de cumplimiento, 2017)

2.23 Manual de auditoría gubernamental de financiera

“El Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera se basa en principios fundamentales de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- con un enfoque metodológico y

técnico, fundamentados en la identificación de riesgos y su respuesta a los mismos, para una auditoría de estados financieros y presupuestarios, con la finalidad de elevar la calidad de fiscalización de la Contraloría General de Cuentas.

La aplicación de este manual permitirá ejercer un control de calidad de las auditorías, debido a que regula la ejecución de las diferentes etapas del proceso de auditoría financiera, que comprende: aspectos previos al proceso de auditoría, familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, en las cuales se describen las acciones que deben cumplir los auditores para realizar satisfactoriamente la auditoría.” (Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera, 2017)

2.24 Manual de auditoría gubernamental de cumplimiento

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

La aplicación de este manual permitirá ejercer un control de calidad de las auditorías, debido a que regula la ejecución de las diferentes etapas del proceso de auditoría de cumplimiento, que comprende aspectos previos al proceso de auditoría, familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento en las cuales se describen las acciones que deben cumplir los auditores para realizar satisfactoriamente la auditoría.” (Manual de Auditoría Gubernamental de Cumplimiento, 2017)

2.25 Manual de auditoría gubernamental de desempeño

“La aplicación de este manual permitirá ejercer un control de calidad de las auditorías, debido a que regula la ejecución de las diferentes etapas del proceso de la auditoría que comprende, aspectos previos al proceso de auditoría, familiarización, planificación,

ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, en las cuales se describen las acciones que deben cumplir los auditores para realizar satisfactoriamente la auditoría.

El Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño es un documento normativo de observancia general y cumplimiento obligatorio, que define el proceso para el ejercicio de la auditoría, para los sujetos que realizan la función fiscalizadora, de conformidad con las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-; ya que en armonía a su Ley Orgánica, la Contraloría General de Cuentas, es el órgano rector del control gubernamental, siendo de cumplimiento obligatorio las disposiciones, políticas y procedimientos que dicte en el ámbito de su competencia.

Los procedimientos establecidos en este manual son aplicables para las auditorías de desempeño, permitiendo al equipo de auditoría diferenciar las auditorías de cumplimiento o financieras, las cuales adoptan patrones relativamente fijos, contrario a las auditorías de desempeño, que debido a la variedad y complejidad de los problemas, tienen más flexibilidad en la elección de los sujetos, los objetos de la auditoría, los métodos de trabajo y la forma de comunicar las conclusiones de la auditoría.

La auditoría de desempeño emplea una amplia selección de métodos de evaluación e investigación en diferentes campos del conocimiento, especialmente apoyadas en las ciencias sociales.” (Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño, 2017)

3. METODOLOGÍA

El contenido del capítulo, incluye: la justificación de la investigación, definición del problema, objetivo general y objetivos específicos; especificación de las variables; método científico y las técnicas de investigación documental y de campo, utilizadas.

La metodología presenta el resumen del procedimiento usado en el desarrollo de la investigación realizada, el método científico, las conclusiones y presentación de propuesta de una herramienta que contribuya en la falta de certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales, elaboradas por la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

3.1 Definición del problema

La falta de certeza jurídica, en los criterios de los hallazgos, en auditorías realizadas por la Contraloría General de Cuentas en la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo, debilita las acciones legales y administrativas impuestas. ¿Cómo fortalecer las bases legales en los hallazgos, para que tengan certeza y no se desvanezcan en el proceso de la auditoría?

3.2 Delimitación del problema

Se estableció la situación actual, las causas y se planteó las propuestas de la certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales, que realiza la Contraloría General de Cuentas, en la ciudad de Guatemala, del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2019, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo, en comparación a los años 2016, 2017 y 2018, así mismo como los aspectos básicos de unidad de análisis, temporalidad y ámbito geográfico.

3.2.1 Punto de vista

Gestión, fiscalización y control gubernamental

3.2.2 Unidad de análisis

Se realizó en la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo, Contraloría General de Cuentas, en la ciudad de Guatemala.

3.2.3 Período a investigar

El trabajo profesional de graduación se realizó, del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2019, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo, en comparación a los años 2016, 2017 y 2018.

3.2.4 Ámbito geográfico

Municipio de Guatemala.

3.3 La justificación

El presente informe de trabajo profesional de graduación, se realizó con el propósito de establecer criterios institucionales con certeza jurídica y delimitar las acciones legales y administrativas, en las auditorías gubernamentales, realizadas por la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

La Contraloría General de Cuentas tiene como objetivo fundamental, fiscalizar y velar por la buena calidad en el gasto público a manera de ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de 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.

Debido a lo anterior, la investigación científica contribuye generar la propuesta de criterios institucionales, para asegurar las acciones legales y administrativas derivadas de los informes de auditoría.

Es por ello que el informe de trabajo profesional de graduación, se utilizó como el instrumento de trabajo que sirvió de guía al investigador de la Maestría en Gestión, Fiscalización y Control Gubernamental, mediante el cual proporcionó una herramienta que evaluó los diferentes criterios institucionales, ayuda en aplicación de las sanciones legales y administrativas. Se analizaron las variables y causas que provocaron la deficiencia actual que repercuten en el trabajo del auditor. Así también, la transparencia, rendición de cuentas y la ejecución presupuestaria de las entidades sujetas a fiscalización.

Se espera que este estudio sirva como instrumento de apoyo a las autoridades de la Contraloría General de Cuentas, especialmente en la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo, para la toma de decisiones, considerando que, en los resultados obtenidos, se plantearán las alternativas y/o posibles soluciones, con respecto al tema de propuesta de criterios institucionales.

El presente plan de trabajo profesional de graduación, es de suma importancia para los auditores gubernamentales, que podrán tener una herramienta y medio de consulta, para la aplicación de los criterios necesarios en las acciones legales y administrativas al momento de realizar la auditoría.

Con base a lo que establecen las leyes gubernamentales, es importante crear mecanismos y procedimientos que le den certeza jurídica a los hallazgos, mismos que pueden ser de control interno o incumplimientos legales, los cuales pueden significar sanciones administrativas y cuando el caso lo amerita, acciones penales y del tribunal de cuentas.

Durante los últimos tres años fiscalizados, correspondiente a 2016, 2017 y 2018, se desvaneció un porcentaje alarmante de hallazgos, que significan los resultados de las auditorías financieras y/o de presupuesto que realizó la entidad fiscalizadora, ver tablas 1, 2 y 3.

La Corte de Constitucionalidad, en expediente 2810-2014, de fecha veinte de agosto de agosto de dos mil quince, resolvió la acción de inconstitucionalidad, promovida en

contra de algunos artículos a los Decretos números 101-97 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto y 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas promovida por la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala en el siguiente sentido:

c) Se declaró con lugar, la inconstitucionalidad general parcial del numeral 18 del artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, que preceptúa lo siguiente: "Otros incumplimientos a las Normas de Control Interno y Disposiciones Legales. El equivalente del 200% del 100% de su salario". Derivado de lo anterior, la Contraloría General de Cuentas no debe aplicar sanciones que no cumplan con la ordenanza jurídica.

La Corte de Constitucionalidad, expulsó del ordenamiento jurídico, dicho numeral, en virtud que ya se repite en los numerales 4 y 26 del artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

3.4 Objetivos

Los propósitos planteados del presente trabajo profesional de graduación son los siguientes:

3.4.1 Objetivo general

Identificar y disminuir las deficiencias en las acciones legales, que dan lugar al desvanecimiento de hallazgos, por falta de seguridad jurídica en los criterios institucionales, aplicados en la fiscalización gubernamental, a través de las capacitaciones en materia legal a los auditores gubernamentales, para que el trabajo reflejado en los informes de auditoría gubernamental, tengan consistencia y legitimidad.

3.4.2 Objetivos específicos

- Evaluar criterios institucionales estandarizados, apegados a la normativa legal vigente, para delimitar las acciones correctivas en los hallazgos.

- Identificar y evaluar las causas, que originan al desvanecimiento de los hallazgos revelados en los informes de auditoría, para recomendar las mejoras y propuestas en la administración municipal.
- Proponer capacitaciones a los auditores gubernamentales, para que el alcance en el área legal aplicable a las auditorías sea el más acertado.
- Plantear la solicitud de la actualización del módulo de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas, ante las autoridades y encargados responsables y fortalezcan las leyes relacionadas con el ambiente gubernamental.

3.5 Método científico

El trabajo profesional de graduación, se apoyó en 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 financieros presentados.

3.5.1 Aplicación de las tres fases del método científico

a.) Indagatoria:

Se recopiló la información financiera acerca de certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales, realizada por la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo (fuentes primarias), así mismo con el apoyo de documentos publicados, libros y textos con investigaciones previas acerca del problema objeto de estudio (fuentes secundarias) fase demostrativa: se analizó y se compartió la información obtenida.

b.) Demostrativa:

Con la recopilación de los datos, se utilizó las técnicas e instrumentos de análisis financieros que se utilizaron para establecer la falta de certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales, que realizó la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

c.) Expositiva:

Con los resultados obtenidos del trabajo profesional de graduación, se realizó el informe final en donde se presentó la propuesta que contribuya a mejorar certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales, de la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.” (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014).

3.5.2 Enfoque de la investigación

En el presente trabajo profesional de graduación, se utilizó el enfoque mixto, estadístico, deductivo y análisis numérico.

3.5.3 Alcance de la investigación

El alcance de este informe es explicativo, como su nombre lo indica, su esencia se enfocó en explicar por qué ocurrió un fenómeno.

3.5.4 Diseño de la investigación

El diseño aplicado al presente informe es no experimental, transaccional o transversal descriptivo.

3.6 Técnicas de investigación

El trabajo profesional de graduación se fundamentó en la utilización de técnicas de investigación documental y de campo.

3.6.1 Técnicas de investigación documental

Para la documentación del trabajo profesional de graduación, se realizó mediante el acopio de información procedente de estudios de entidades reconocidas, tesis publicadas y libros que trataron lo concerniente a mejorar la falta de certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

3.6.2 Técnicas de investigación de campo

Se realizó visita de campo para hacer observación y establecer el proceso de la falta de certeza jurídica, en criterios institucionales para delimitar las acciones legales y administrativas, en auditorías gubernamentales de la Contraloría General de Cuentas, por medio de la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

En el trabajo profesional de graduación se realizó según el tema de tesis, las técnicas de entrevistas y cuestionarios enfocados en la información histórica de los años 2016, 2017 y 2018.

4. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERAS Y DE CUMPLIMIENTO, CERTEZA JURÍDICA Y PROPUESTAS DE ESTANDARIZACIÓN DE CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS A LA NORMATIVA VIGENTE EN MUNICIPALIDADES, EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA

El presente capítulo expone los resultados del trabajo profesional de graduación relacionados con las deficiencias en los informes de auditoría, que dan lugar al desvanecimiento de hallazgos, falta de certeza en el planteamiento de hallazgos, falta de coherencia en los atributos, falta de capacitaciones continuas en materia legal a auditores gubernamentales y plantear la actualización del módulo de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas y finalmente el acceso al portal de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y Registro General de la Propiedad, para consultas en datos relacionados al tema de investigación.

Es importante conocer las causas que originan las inconsistencias que limitan la certeza en los hallazgos, asimismo dar a conocer las propuestas para consolidar las deficiencias, con base al estudio realizado se describen de la manera siguiente: evaluación de criterios institucionales estandarizados apegados a la normativa legal vigente, para delimitar las acciones correctivas en los hallazgos; identificación y evaluación de las causas que originan el desvanecimiento de los hallazgos revelados en los informes de auditoría; proponer capacitaciones a los auditores gubernamentales para que el alcance en el área legal aplicable a la fiscalización gubernamental sea el más acertado y plantear la actualización del módulo de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas.

4.1 Evaluación de criterios institucionales estandarizados apegados a la normativa legal vigente

Al analizar los criterios institucionales que sirven de base para los hallazgos como resultado de la fiscalización, se determinó que en las causas que comprueban la falta de estandarización de criterios (bases legales) se debe a los siguientes factores:

deficiencias en la redacción de hallazgos, falta de certeza en el planteamiento de los hallazgos, falta de coherencia en los atributos de los hallazgos, deficiencias en la elección del criterio del hallazgo, falta de capacitación a los auditores en materia legal y falta de actualización del portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas.

4.1.1 Deficiencias en la redacción de hallazgos

Para la estandarización de criterios (bases legales) apegados a la normativa legal vigente y delimitar las acciones correctivas en los hallazgos, es importante considerar lo siguiente:

La deficiencia revelada en la condición del hallazgo y la ley utilizada en el criterio, no guardan relación coherente con la normativa utilizada para proponer la sanción pecuniaria.

Además, la vigencia de la ley utilizada para aplicar la sanción pecuniaria, no concuerda con el período de auditoría evaluado (deficiencias originadas en inadecuada aplicación de la Ley de Contrataciones del Estado).

Al realizar la redacción de la condición de los hallazgos, se han descrito deficiencias en forma general como las siguientes:

No se realiza en forma clara y precisa en qué consiste la deficiencia o desviación detectada y se utilizan párrafos incorrectos como los siguientes ejemplos:

“Al evaluar los expedientes...”; “al revisar las negociaciones...”; “en las contrataciones...”; no se publicaron los expedientes...”, entre otros.

En ese sentido, es importante que, en la condición del hallazgo, se describa específicamente (parte o totalidad de lo que se evaluó) “cuales expedientes se evaluaron”; “cuales negociaciones se establecieron con inconsistencias”.

4.1.2 Falta de certeza en el planteamiento de hallazgos

En la investigación del trabajo profesional de graduación, se determinó que existen deficiencias en el planteamiento de los hallazgos, debido a la falta de coherencia en la aplicación de los atributos que componen el hallazgo. A continuación, se presentan las causas más comunes que originan el desvanecimiento de hallazgos en los informes de auditoría del año 2016 al 2018.

Tabla 1- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2016

No.	Dirección de auditoría	Cumplimiento	Control interno	Desempeño	Total de hallazgos	Total de hallazgos desvanecidos	%
1	Administración Central	598	185	0	783	196	17%
2	Autónomas y descentralizadas	412	192	0	604	151	13%
3	Municipalidades	1,710	682	0	2392	598	53%
4	Consejos de desarrollo	152	47	0	199	50	5%
5	Entidades especiales	82	57	0	139	35	3%
6	Fideicomisos	138	52	0	190	48	4%
7	Infraestructura pública	118	96	0	214	54	5%
	Total	3,210	1,311	0	4,521	1,132	100%

Fuente: Elaboración propia, con base a datos del informe ejecutivo de la Contraloría General de Cuentas.

Como se observa en la tabla 1, que del total de hallazgos, el 25% corresponden a hallazgos desvanecidos por las causas más comunes como lo son: a) falta de capacitaciones, b) falta de certeza jurídica en los criterios de los hallazgos (bases legales), c) deficiencia en los criterios descritos y que no guardan relación pertinente con los atributos de los hallazgos, d) falta de consistencia en los atributos de los hallazgos, e) mala redacción en la descripción de los hallazgos, f) falta de coherencia

con la deficiencia revelada en la condición de los hallazgos y g) normativa legal incumplida (criterio) o (bases legales) no vigente para el período fiscal evaluado por la comisión de auditoría, durante el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2016.

Tabla 2- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2017, tabla 1/2

No.	Dirección de auditoría	Cumplimiento	Control interno	Desempeño	Total de hallazgos	Total de hallazgos desvanecidos	% de hallazgos desvanecidos
1	Dirección de auditoría al sector salud y seguridad social	88	38	0	126	38	4%
2	Dirección de auditoría al sector educación, ciencia, cultura y deportes	235	74	0	309	93	10%
3	Dirección de auditoría al sector defensa, seguridad y justicia	72	14	0	86	26	3%
4	Dirección de auditoría al sector medio ambiente y recursos naturales	86	17	0	103	31	3%
5	Dirección de auditoría al sector economía, finanzas, trabajo y previsión social	88	9	4	101	30	3%
	Van...	569	152	4	725	218	23%

Tabla 2- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2017, tabla 2/2

No.	Dirección de auditoría	Cumplimiento	Control interno	Desempeño	Total de hallazgos	Total de hallazgos desvanecidos	% de hallazgos desvanecidos
	Vienen...	569	152	4	725	218	23%
6	Dirección de auditoría al sector de comunicaciones, infraestructura pública y vivienda	123	17	0	140	42	4%
7	Dirección de auditoría al sector gobiernos locales y consejos de desarrollo	1,652	347	0	1,999	600	61%
8	Dirección de auditoría al sector organismos e instituciones de apoyo	148	18	0	166	50	5%
9	Dirección de auditoría a fideicomisos	125	17	0	142	43	4%
10	Dirección de auditoría a obra pública e impacto ambiental	41	40	0	81	24	3%
	Total	2,658	591	4	3,253	977	100%

Fuente: Elaboración propia, con base a datos del informe ejecutivo de la Contraloría General de Cuentas.

Como se observa en la tabla 2, que del total de hallazgos, el 30% corresponden a hallazgos desvanecidos por las causas más comunes como lo son: a) falta de capacitaciones, b) falta de certeza jurídica en los criterios de los hallazgos (bases

legales), c) deficiencia en los criterios descritos (bases legales) y que no guardan relación pertinente con los atributos de los hallazgos, d) falta de consistencia en los atributos de los hallazgos, e) falta de coherencia técnica con la deficiencia revelada en la condición del hallazgo y g) normativa legal incumplida (criterio) o (base legal), no vigente para el período fiscal evaluado por la comisión de auditoría, durante el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017.

Tabla 3- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2018, tabla 1/2

No.	Dirección de auditoría	Hallazgos de cumplimiento	Hallazgos de control interno	Total de hallazgos	Total de hallazgos desvanecidos	%
1	Dirección de auditoría a fideicomisos	135	16	151	30	5%
2	Dirección de auditoría a obra pública e impacto ambiental	67	28	95	19	3%
3	Dirección de auditoría al sector comunicaciones, infraestructura pública y vivienda	108	7	115	23	4%
4	Dirección de auditoría al sector gobiernos locales y consejos de desarrollo -área occidente-	868	89	957	191	31%
5	Dirección de auditoría al sector gobiernos locales y consejos de desarrollo -área oriente-	646	132	778	156	26%
	Van...	1824	272	2096	419	69%

Tabla 3- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2018, tabla 2/2

No.	Dirección de auditoría	Hallazgos de cumplimiento	Hallazgos de control interno	Total de hallazgos	Total de hallazgos desvanecidos	%
	Vienen	1824	272	2096	419	69%
6	Dirección de auditoría al sector defensa, seguridad y justicia	107	21	128	26	4%
7	Dirección de auditoría al sector economía, finanzas, trabajo y previsión social	108	15	123	25	4%
8	Dirección de auditoría al sector educación, ciencia, cultura y deportes	195	74	269	54	9%
9	Dirección de auditoría al sector medio ambiente y recursos naturales	94	20	114	23	4%
10	Dirección de auditoría al sector organismos e instituciones de apoyo	151	26	177	35	6%
11	Dirección de auditoría al sector salud y seguridad social	71	42	113	23	4%
	Total	2550	470	3020	605	100%

Fuente: Elaboración propia, con base a datos del informe ejecutivo de la Contraloría General de Cuentas.

Como se observa en la tabla 3, que del total de hallazgos, el 20% corresponden a hallazgos desvanecidos por las causas más comunes como lo son: a) falta de capacitaciones, b) falta de certeza jurídica en los criterios (bases legales) de los hallazgos, c) deficiencia en los criterios (bases legales) descritos y que no guardan relación pertinente con los atributos de los hallazgos, d) falta de consistencia en los atributos de los hallazgos, f) falta de coherencia con la deficiencia revelada en la condición de los hallazgos y g) normativa legal incumplida (criterio) o (base legal), no

vigente para el período fiscal evaluado por la comisión de auditoría, durante el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018.

4.1.3 Falta de coherencia en los atributos de los hallazgos

Estos atributos deben tener coherencia absoluta, es decir estar vinculados y relacionados a la deficiencia que se plantea, especialmente en la parte legal, que es donde la parte fiscalizada impugna en el momento en que son notificados los hallazgos.

4.1.4 Deficiencias en la elección del criterio del hallazgo

Se mencionan las siguientes: ley utilizada en el criterio (base legal) no guarda coherencia técnica con la deficiencia revelada en la condición del hallazgo.

La normativa legal incumplida (criterio) o (base legal), no estaba vigente para el ejercicio fiscal evaluado por la comisión de auditoría.

Se utiliza normativa general sin profundizar en normativa interna de la institución evaluada, es decir que el alcance debe ser amplio e incluir normativa específica de las instituciones auditadas, por ejemplo: escritura de constitución, modificaciones si existiesen, reglamentos del fideicomiso, manuales de organización y clasificación de puestos y funciones, manuales de procedimientos, acuerdos internos, circulares, contratos, entre otros.

4.1.5 Propuestas para estandarizar la redacción de hallazgos

Para la redacción de cada uno de los atributos del hallazgo, es recomendable iniciar, como se ejemplifica a continuación:

4.1.6 Título del hallazgo

Deberá indicar claramente, en forma resumida, lo que se detectó, según la condición, esto ayudará a que el lector comprenda fácilmente, en qué consiste la deficiencia. No se deberá notificar hallazgos con títulos que no se encuentren en la aplicación app-web, catálogo de hallazgos. Al no existir el título en el catálogo de hallazgos, se

procederá a llenar el formato correspondiente y entregarlo a la persona asignada, para su autorización, e incorporación, estos deberán ser con títulos cortos y sin el contenido del nombre de la entidad y monto.

4.1.7 Condición del hallazgo

Se deberá detallar la cuenta contable del balance general o estado de resultados y el monto. Así mismo describir en forma clara la irregularidad revelada en qué consiste la deficiencia o desviación (condición), la cual debe ser probada y sustentada con los papeles de trabajo y demás evidencia obtenida. No se debe mencionar el o los procedimientos de auditoría realizados. Para ello es útil referirse a las siguientes preguntas:

- ¿Qué fue lo que sucedió?
- ¿Dónde sucedió?
- ¿Cuándo sucedió?
- ¿Cómo sucedió?
- ¿Cuánto? (cantidad que causa un efecto). En el Criterio (base legal) se deberá expresar en forma concreta las políticas, normas y regulaciones incumplidas que han originado la ocurrencia del hecho que se califica como hallazgo (Criterio) o (base legal).

Existen algunas interrogantes básicas a formularse para realizar el hallazgo, las cuales se detallan a continuación:

¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, políticas, manuales, normas, entre otros.)

- ¿Cuál es el ámbito de aplicación? (un departamento, proceso, sistema, entre otros.)
- ¿Qué vigencia tiene? (actual, pasado, permanente) es importante utilizar la siguiente referencia concreta: cómo debió realizarse una operación según las leyes, reglamentos internos y otras disposiciones internas de la entidad, entre otros.

4.1.8 Criterio del hallazgo

Se deberá iniciar de la siguiente forma: El Decreto, El Acuerdo, El Reglamento, El Contrato, El Convenio, La Norma, El Manual, entre otros. Ejemplo:

El Decreto Número 101-97, del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto, artículo 3, establece: "..."

El Acuerdo Número 09-03, del Jefe de la Contraloría General de Cuentas, normas generales de control interno, norma 1.8 creación y fortalecimiento de las unidades de auditoría interna, establece: "..."

Se deberá escribir entre comillas cuando la cita es textual y cuando la cita es parcial, se deberá colocar puntos suspensivos y luego se cierran las comillas, este último aplica también cuando la cita no se consigna desde el inicio del artículo, ejemplo: establece: "...xxx.", o bien establece: "xxx..."

Asimismo, es importante consultar el texto original de la ley para considerar la palabra número o no. cuando se refiere al acuerdo, decreto, norma, entre otros.

4.1.9 Causa del hallazgo

Identificar el origen del problema o razón fundamental de la desviación del cumplimiento del criterio, una vez identificada la causa podemos realizar la recomendación. Se deben omitir palabras tales como: negligencia, falta de responsabilidad, de transparencia, discrecionalidad. Se recomienda anotar el cargo funcional del o los responsables, plenamente identificados.

El auditor gubernamental deberá tener presente que puede existir más de una causa y considerar la recomendación en forma integral con enfoque a cubrir las causas identificadas para evitar que las deficiencias persistan.

Una vez definido el alcance de la auditoría, el profesional a través de su habilidad y juicio profesional identifica las causas de las deficiencias.

4.1.10 Efecto del hallazgo

Para elaborar el efecto en el hallazgo, se deberá responder a las siguientes interrogantes: ¿cuánto perdió el Estado?, ¿afectó los estados financieros?, ¿qué períodos y donde impactó?, ¿cuáles son los posibles riesgos?, entre otros.

Deberá incluirse el efecto que tienen los hechos detectados, para que las autoridades superiores de la entidad auditada y responsables directos puedan valorar la importancia del hallazgo, convencerse de la necesidad y los beneficios que se obtendrán al implementar la recomendación requerida por el equipo de auditoría.

El efecto puede ser en términos cuantitativos o cualitativos en relación al impacto de la condición, al área o cuenta auditada, como la probabilidad de que dicho impacto se extienda a la entidad en su conjunto, de manera que el mismo motive a los niveles jerárquicos correspondientes, a la implementación de las medidas correctivas oportunas, para el control de los riesgos o sucesos identificados.

La evaluación del efecto de un hallazgo debe extenderse como mínimo a identificar los siguientes aspectos: cuánto se ha visto afectada el área o cuenta, evaluada, o entidad, expresado en: a) valores monetarios, b) calidad de bienes o servicios, c) cantidad de unidades producidas, servicios prestados, entre otros. Quiénes o qué funciones básicas de control han resultado afectadas, ejemplo: la autorización, registro y custodia de operaciones, de bienes, valores e información de la entidad, qué períodos ha afectado, (pueden ser: años, meses, semanas, días, horas, entre otros), esto depende de la naturaleza de la entidad y sus operaciones.

Cuál ha sido el impacto institucional en relación con: a) eficiencia de operaciones, b) logro de objetivos y metas y c) la imagen institucional.

Los hallazgos deben ser revisados por el coordinador y supervisor del equipo de auditoría y posteriormente deben ser trasladados a la dirección de auditoría que haya emitido el nombramiento, para que asigne la revisión de los hallazgos a la comisión de control de calidad de la dirección. De efectuar mejoras para fortalecer la presentación

de las deficiencias establecidas, devuelve el documento al equipo de auditoría para efectuar las correcciones necesarias y realizar la aprobación.

4.1.11 Recomendación de auditoría del hallazgo

El equipo de auditoría debe realizar las recomendaciones necesarias en forma clara con el fin primordial de poder contribuir a la buena gestión pública. Posteriormente se analizará la documentación de soporte que el fiscalizado haya presentado para formar una conclusión de confirmar o desvanecer el hallazgo.

4.1.12 Comentario de auditoría del hallazgo

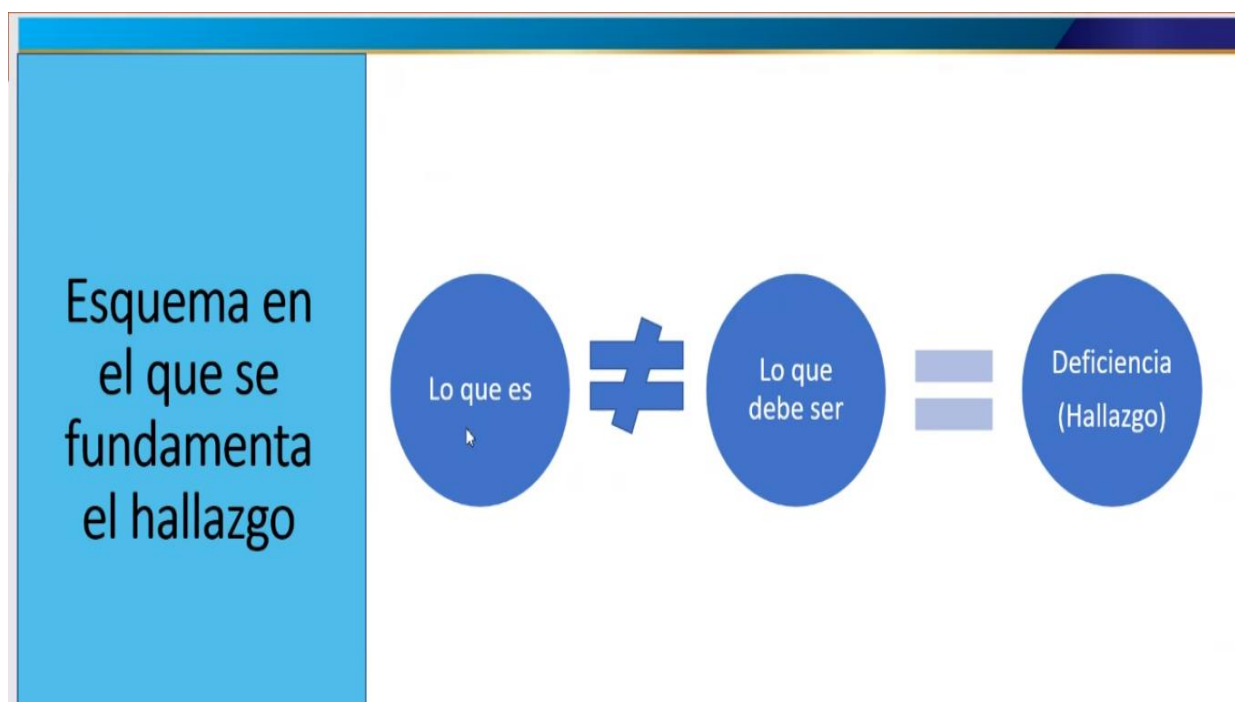
Una vez presentada y analizada la documentación de soporte por los responsables, el equipo de auditoría deberá dar respuesta a las afirmaciones o contradicciones, así como las razones o motivos por el cual se desvanece o confirma el hallazgo.

4.1.13 Propuestas para estandarizar los criterios institucionales

Se incluyen criterios institucionales que establecen los aspectos legales en beneficio de la buena fiscalización y gobernabilidad, como lo establece el Decreto Número 89-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, Artículo 2, Naturaleza de la Ley, que es de orden público y de observancia general, Artículo 3, Funcionarios Públicos, aquellas personas a las que se refiere el artículo 4 de la misma y Artículo 4, Sujetos de responsabilidad, responsables de conformidad con las normas contenidas en esta ley y serán sancionados por el incumplimiento o inobservancia de la misma, conforme a disposiciones del ordenamiento jurídico vigente en el país, asimismo como todas las personas que son investidas de funciones públicas permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas.

Para realizar la propuesta de estandarizar los criterios institucionales apegados a la normativa legal vigente, para delimitar las acciones correctivas en los hallazgos se debe tomar en cuenta lo siguiente:

Figura 1 - Esquema en el que se fundamenta el hallazgo



Fuente: Elaboración propia, con base en información de la investigación realizada.

Durante el proceso de la etapa de ejecución, el equipo de auditoría, obtiene la documentación que soporte cada error identificado y verifica que esta evidencia que compruebe los errores significativos que se determinan como hallazgos.

4.1.14 Requisitos básicos del hallazgo

Dentro de los requisitos importantes para elaborar el hallazgo se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- Importancia relativa que amerite su desarrollo y comunicación formal.
- Basado en hechos y evidencias precisos que figuren en los papeles de trabajo.
- Objetivo, al fundamentarse en hechos reales (imparcial).
- Basado en una labor de auditoría suficiente.

- Convinciente para una persona que no ha participado en la ejecución de la auditoría.

Figura 2 - Origen de un hallazgo



Fuente: Elaboración propia, con base en información de la investigación realizada.

La evidencia obtenida deberá ser evaluada de forma exhaustiva por los integrantes del equipo de auditoría, previo a redactar como hallazgos los incumplimientos que se consideren materiales.

4.1.15 Factores a considerar

- Circunstancias al momento en que ocurrió el hecho.
- Complejidad y magnitud de las operaciones examinadas.

- Someter el hallazgo potencial (deficiencia) a un análisis crítico.
- Labor de auditoría suficientemente completa.

4.1.16 Consideraciones iniciales

El equipo de auditoría deberá observar las siguientes situaciones:

1. Sanción/infracción
2. Antes de elaborar los hallazgos, el equipo de auditoría se asegurará quienes son los responsables de cada una de las deficiencias: (numeral 4.5 manual financiera)
3. Es de suma importancia que el equipo de auditoría individualice a los responsables de las deficiencias encontradas que corresponda al período auditado, cargos que desempeñan y las funciones que realizan. (numeral 4.5 manual financiera).

Los hallazgos deberán cumplir las siguientes condiciones:

- a) Impacto del incumplimiento para revelarlo en el informe.
- b) Evidencia suficiente, competente y pertinente que sustente lo que se necesita informar.
- c) Posibilidad de corrección y beneficio futuro.
- d) Costo/beneficio en la corrección de la recomendación.
- e) Factibilidad de implementación (recomendación).

4.1.17 Elaboración de hallazgos

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

trabajo de auditoría. Para elaborar los hallazgos se debe considerar los siguientes aspectos:

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

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

- Que técnicamente sea factible la implementación de las recomendaciones que se formulen.

Los hallazgos deben establecer condiciones, criterios, causas y efectos identificados para contribuir a los destinatarios del informe a manera de entender mejor el trabajo realizado. Cada uno de los atributos anteriormente descritos, deben atenderse bajo las directrices descritas en la guía 26 “redacción de hallazgos”.

4.1.18 Propuesta para estandarizar los criterios en hallazgos homólogos

Asimismo, es importante estandarizar los criterios (bases legales) en los hallazgos homólogos para que no tiendan a dispersar la base legal ni dar lugar a incertidumbre en cuanto a su aplicación. Ver anexo 1.

Debido a que la mayoría de hallazgos se refieren a incumplimiento a leyes y regulaciones aplicables como las siguientes: Constitución Política de la República de Guatemala, Decreto Número 31-2002, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su reglamento, Decreto Número 57-92, del Congreso de la República, Ley Contrataciones del Estado y su reglamento, Decreto

Número 101-97, del Congreso de la República, Ley de Orgánica del Presupuesto y su reglamento, Decreto Número 12-2002, del Congreso de la República, Código Municipal, El Decreto Número 89-2002, del Congreso de la República, Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, de las cuales se derivan inconsistencias relevantes que afectan a la administración pública siendo las más comunes las siguientes:

a) incumplimiento al artículo constitucional, artículo 15, irretroactividad de la ley, establece: “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985), b) artículo 38 bis.* resistencia a la acción fiscalizadora, establece: “constituye resistencia a la fiscalización, cualquier acción u omisión que obstaculice o impida a la Contraloría General de Cuentas, a través de sus auditores, el cumplimiento de su función fiscalizadora a que se refieren los artículos 2 y 7 de la presente Ley...” (Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, 2002) c) artículo 81. *fraccionamiento, se entenderá que existe fraccionamiento, cuando una misma unidad ejecutora realice varias adquisiciones con el propósito de evadir la cotización y licitación pública...”, (Decreto Número 57-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado, 1992) incumplimiento a la rendición de cuentas conforme a lo que estipula la ley,” d) artículo 8.* vinculación plan-presupuesto, los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado, elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico y social, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales...”, (Decreto Número 57-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado, 1992) e) artículo 8, información adicional, que literalmente establece: “Toda información adicional deberá adjuntarse al formulario de declaración jurada patrimonial en anexos en la forma siguiente: “a) bienes-activo-, el mismo se integra por los siguientes rubros:...” Que los funcionarios y empleados públicos, en el uso de facultades administrativas aprovechan los espacios

para sesgar la transparencia de los recursos, lo que incurre en el aprovechamiento individual de los cargos públicos.” (Decreto Número 89-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, 2002) Otros ejemplos; no publicar contratos, fianzas de cumplimiento, al portal de Guatecompras, incumplimiento a plazos, fraccionamiento, entre otros. Derivado de ello es realmente necesario crear un manual de criterios (bases legales) para la redacción de los hallazgos con el propósito de disminuir el desvanecimiento de los mismos.

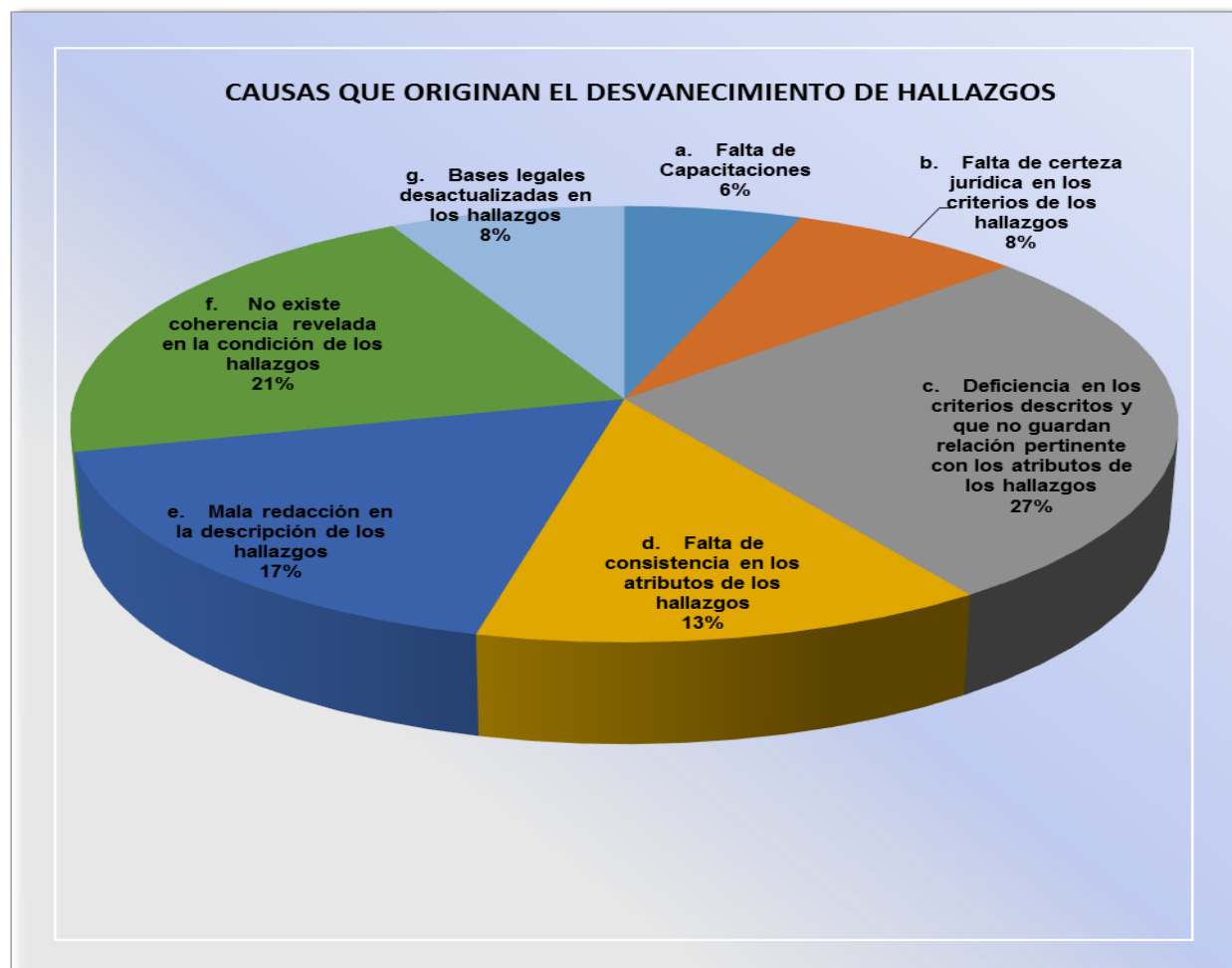
A continuación, se presenta la siguiente tabla, que muestra la falta de estandarización de criterios. Ver anexo 1.

4.2 Identificación y evaluación de las causas que originan el desvanecimiento de los hallazgos

De un universo de 340 municipalidades que existen en el país se estableció un coeficiente de correlación lineal con una muestra de 80% y una varianza de 5%, que equivale a 95% de confianza de la muestra, por lo que se evaluaron a diversas personas en el estrato administrativo superior que es demostrable con 25 entrevistas y cuestionarios realizadas a las personas indicadas con el fin de obtener información.

Las causas más comunes que originan el desvanecimiento de los hallazgos, se representan en la gráfica siguiente:

Figura 4 - Causas que originan el desvanecimiento de hallazgos



Fuente: Elaboración propia, con base a investigación de campo realizada.

Como se observa en la figura 4, el 27% del total de personas encuestadas representa a deficiencias en los criterios descritos y que no guardan relación pertinente con los atributos del hallazgo, 21% demuestra que no existe coherencia revelada en la condición de los hallazgos, 17% mala redacción en la descripción de los hallazgos, 13% falta de consistencia en los atributos de los hallazgos, 8% falta de certeza jurídica en los criterios de los hallazgos, 8% describe las bases legales desactualizadas en los hallazgos y 6% falta de capacitaciones.

4.2.1 Propuestas de procedimientos a seguir para disminuir las causas en el desvanecimiento de los hallazgos

Para disminuir las causas en el desvanecimiento de los hallazgos es importante seguir los procedimientos siguientes:

Se relaciona coherentemente el nombre del hallazgo con la condición y criterio del hallazgo.

En la condición del hallazgo, se muestra el detalle de lo que se desea informar (cuadros específicos con las deficiencias detectadas, documentos, contratos, expedientes, cuentas, programas, entre otros.)

Se aplica el criterio (base legal) apropiado al período auditado.

Se utiliza normativa interna para respaldar y justificar el hallazgo, (Manuales de Funciones y Procedimientos, Leyes, Reglamentos y Acuerdos Internos, Contratos, Guías, Circulares, Oficios, entre otros.)

Se relaciona coherentemente la ley (criterio o base legal) con la que se está sancionando (acciones legales y administrativas) a la condición y criterio (base legal) del hallazgo.

En la causa del hallazgo se desarrolla a manera que su corrección, solución o prevención prevenga la recurrencia.

Se consideran en la causa del hallazgo, los responsables inmersos en las acciones legales y administrativas.

En el efecto del hallazgo se muestra la gravedad y se justifica la recomendación.

Se redacta la recomendación del hallazgo de manera que elimine la causa.

Se demuestra que los responsables inmersos en el hallazgo han violentado una norma (infracción.)

Se vinculan los responsables del hallazgo, con normas (Manuales de Normas y Procedimientos, entre otros) que permitan efectuar la atribución causal de responsabilidad.

Se debaten los argumentos del auditado en los comentarios de auditoría y se justifican, las causas o razones. Ver anexo 2.

4.3 Capacitaciones a los auditores gubernamentales en el área legal

Es importante que los equipos de auditoría gubernamental, reciban capacitaciones en aspectos legales que se relacionan al derecho gubernamental y administrativo, realizar programas, foros, conversatorios, conferencias, seminarios, talleres, cursos u otro evento que se refiera específicamente a leyes gubernamentales, especialmente como: Constitución Política de la República de Guatemala; Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; Ley Orgánica del Presupuesto; Ley de Contrataciones del Estado, entre otras. Como consecuencia a lo anterior, es importante capacitar a entidades fiscalizadoras y fiscalizadas tomando en cuenta el rango laboral que desempeñen, conforme a lo siguiente:

4.3.1 Para los equipos de fiscalización:

- a) Directores Generales,
- b) Supervisores de Control de Calidad,
- c) Supervisores Generales,
- d) Supervisores Regionales,
- e) Equipos de auditorías.

Es importante tomar en cuenta el proceso administrativo de la notificación conforme lo establece el Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en su artículo 4. Derecho de defensa. La defensa de todas las personas y sus derechos son inviolables. Ninguna

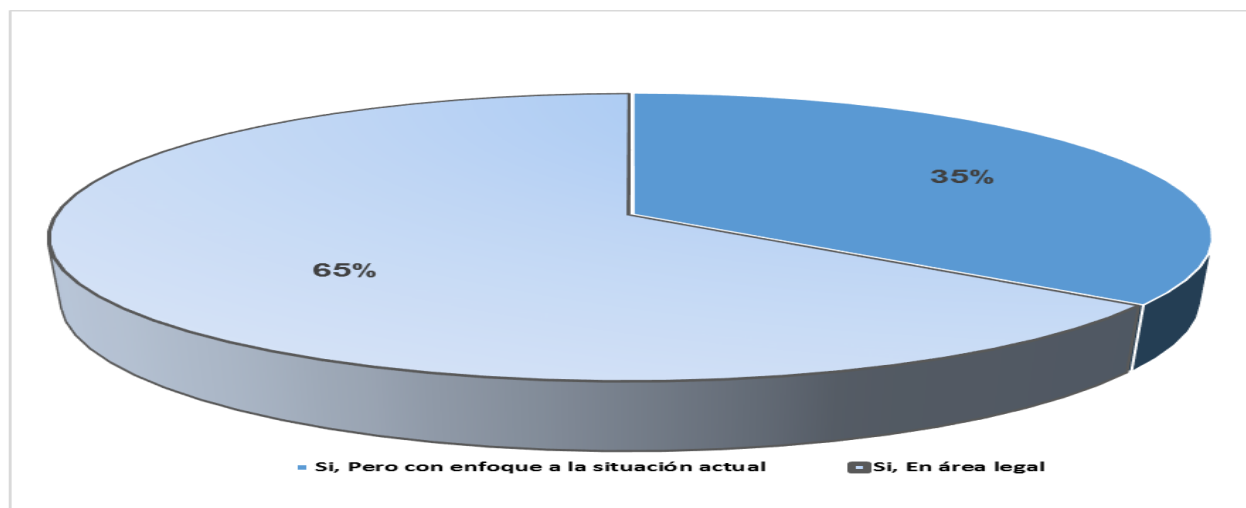
persona podrá ser condenada, ni privada de sus derechos, sin haber sido citada, oída y vencida en proceso legal ante juez o tribunal competente.

Todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso, el cual se cumple en la fiscalización que realizan los equipos de auditoría.

4.3.2 Para los fiscalizados (área de municipalidades):

- a) Concejo Municipal,
- b) Alcalde Municipal,
- c) Directores de Administración Financiera Integrada Municipal y
- d) Directores Municipales de Planificación y otras dependencias municipales.

Figura 5- Capacitaciones fortalecen la fiscalización y planteamiento de hallazgos



Fuente: Elaboración propia, con base en información de la investigación realizada.

Como se observa en la figura 5, las capacitaciones en materia legal representa un 65% y con enfoque a la situación actual y un 35% representa para fortalecer la fiscalización y

el plantamiento de los hallazgos en la Dirección de Auditoría a Municipalidades y Consejos de Desarrollo.

4.4 Solicitud de la actualización del portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas

Es importante para la buena fiscalización actualizar las leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas para que la población y especialmente los auditores gubernamentales tengan las herramientas legales conforme a nuestra estructura jurídica y de acuerdo a la jerarquía legal se inicia con lo que establece el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, para el cumplimiento de sus fines.

4.4.1 Propuesta para la actualización de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas

Para obtener la eficiencia profesional de los auditores gubernamentales se requiere la actualización de leyes en el portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas como herramienta de consulta y utilización en la aplicación de sus funciones. Entre estas se pueden mencionar las siguientes leyes:

- a) La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 232, establece que la Contraloría General de Cuentas, es una institución técnica descentralizada, que realiza funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y de todo interés hacendario de los organismos del Estado, municipios, entidades descentralizadas y autónomas, cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. Los contratistas de obras públicas y cualquier persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos.
- b) El Decreto Número 31-2002, Ley de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento, establece como el ente técnico rector de la fiscalización y control gubernamental, su objetivo fundamental es dirigir, ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero

gubernamental, asimismo como vela por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado que manejen fondos públicos, promoción de valores éticos, responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, control y aseguramiento de la calidad del gasto público y probidad en la administración pública.

- c) El Decreto Número 89-2002, del Congreso de la República Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, establece las normas, procedimientos y mecanismos de control de todos los funcionarios públicos para que exista transparencia durante el ejercicio de la administración pública, de manera que se asegure la observancia estricta de preceptos constitucionales y legales en el ejercicio de las funciones públicas. Tiene por objetivo evitar el desvío de fondos, prevenir el aprovechamiento o enriquecimiento ilícito y valores públicos que perjudican los intereses del Estado.

Asimismo, garantiza la efectividad de cualquier acción que de ella se origine cuando los actores del ejercicio de la función pública menoscaben la regularidad del funcionamiento de la administración pública y afecten los recursos del Estado.

- d) El Decreto Número 57-92 del Congreso de la República, Ley de Contrataciones del Estado y su Reglamento, tiene con fin primordial normar todas las compras, ventas, arrendamientos u otra contratación, bajo cualquier modalidad de adquisición pública que realicen todas las instituciones que conformen el sector público para promover el desarrollo económico de la Nación en beneficio de los habitantes.
- e) El Decreto Número 101-97 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, establece las normas para la constitución de sistemas presupuestarios, contabilidad integrada gubernamental, tesorería y de crédito público con el fin de realizar la planificación, programación, organización, coordinación, ejecución, control de la captación y uso de los recursos públicos

bajo principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia, calidad, transparencia, equidad y cumplir con los planes, programas y proyectos de conformidad con políticas establecidas.

Asimismo, vela por el uso eficaz y eficiente del crédito público, para coordinar con los programas de desembolso y utilización de los recursos y acciones de las entidades que actúan en la gestión de deuda interna y externa.

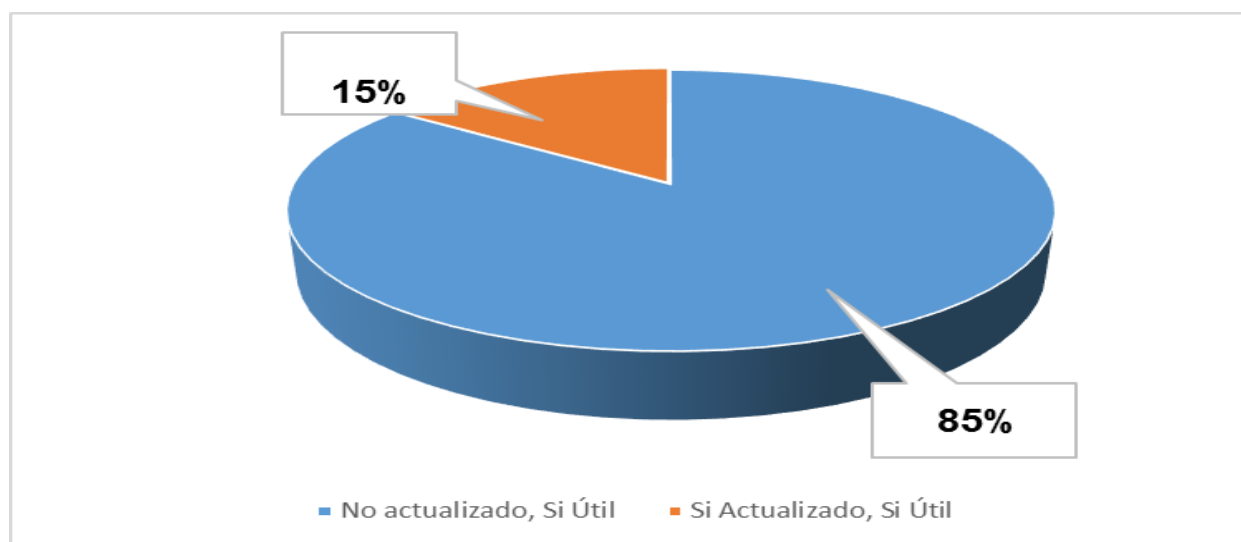
- f) El Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República Código Municipal, establece los principios constitucionales referentes a organización, gobierno, administración y funcionamiento de todos los municipios y gobiernos locales, para garantizarlo. El municipio elige a sus autoridades, ejerce por medio de ellas, el gobierno y administración de sus intereses, asimismo obtiene y dispone de sus recursos patrimoniales, atiende los servicios públicos locales, ordenamiento territorial de su jurisdicción y realiza la emisión de sus ordenanzas y reglamentos.
- g) El Decreto Número 1748 del Congreso de la República Ley de Servicio Civil, regula las relaciones entre la administración pública y sus servidores, para garantizar su eficiencia, justicia y estímulo en su trabajo. Establece normas para la aplicación de un sistema de administración de personal.
- h) El Decreto Número 106, del Congreso de la República, Código Civil, regula las relaciones ordinarias y generales de la vida en que el hombre se manifiesta como sujeto de derecho, miembro de familia, cumplimiento de los fines individuales de su existencia dentro de la sociedad, personalidad o relaciones patrimoniales.
- i) El Decreto Ley Número 107, del Congreso de la República, Código Procesal, Civil y Mercantil, sanciona las conductas de las personas y familias, así como la regulación de los bienes reales de la propiedad, mediante juicios ordinarios ante las instancias correspondientes.

- j) El Decreto Número 17-73, del Congreso de la República, Código Penal, regula las faltas y delitos que presumiblemente incurren en hechos fácticos, mediante el debido proceso o sentenciados por juez competente.
- k) El Decreto Número 51-92, Código Procesal Penal, parte subjetiva del Código Penal, tipifica la acción punible del delito. Se incurren en presumibles delitos como malversación de fondos públicos, cohecho activo y pasivo, enriquecimiento ilícito, entre otros.
- l) El Decreto Número 1126, del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, las funciones judiciales en materia de cuentas, establece de manera definitiva si el patrimonio nacional, instituciones, entidades o empresas sujetas a fiscalización han sufrido pérdidas en el manejo de su hacienda, restitución o pago correspondientes en caso de responsabilidad asimismo de la imposición de las sanciones correspondientes.
- m) El Acuerdo Gubernativo Número 217-94, Reglamento de Inventarios de los Bienes Muebles de la Administración Pública, establece que todas las dependencias que posean bienes muebles no utilizables, en desuso o en mal estado, lo realicen por medio del conocimiento de la Autoridad Superior de la que dependan, para que ésta por el conducto correspondiente, efectúen la solicitud a la dirección de Bienes del Estado y Licitaciones del Ministerio de Finanzas Públicas, y que se proceda al traslado, destrucción o trámite de baja correspondiente.
- n) El Acuerdo Gubernativo Número 106-2016, Reglamento General de Viáticos y Gastos Conexos, establece los procedimientos para autorización de comisiones oficiales, viáticos y mecanismos de comprobación, liquidación y rendición de cuentas, derivados del cumplimiento de comisiones oficiales que se realizan en el interior o exterior de la República, por parte de las entidades comprendidas en el artículo 2 de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.

- o) El Manual de Administración Financiera Integrada Municipal, establece procedimientos para autorización de comisiones oficiales, viáticos y mecanismos de comprobación, liquidación y rendición de cuentas, derivados del cumplimiento de comisiones oficiales realizadas en el interior o exterior de la República, por parte de las entidades comprendidas en el artículo 2 de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.
- p) Las Normas Generales de Control Interno Gubernamental, establece criterios técnicos y metodológicos para desarrollar e implementar los procedimientos para el control, registro, ejecución y la información de las operaciones financieras, técnicas y administrativas del sector público. Asimismo, ayuda a fortalecer y estandarizar la estructura y ambiente de control interno institucional.
- q) Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala, issai.gt, establecen el marco conceptual, metodológico y de buenas prácticas que deben ser aplicadas para ejercer el control gubernamental interno y externo, al contexto nacional; 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 establecen en el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto número 31-2002.

Cuando corresponda, también deben ser aplicadas por firmas privadas de auditoría y auditores independientes contratados para ejercer el control gubernamental.

Figura 6 - El portal de CGC está actualizado y útil para la fiscalización



Fuente: Elaboración propia, con base en información de la investigación realizada.

Como se observa en la figura 6, el 85% corresponde a: que no se encuentra actualizado seguidamente del 15%, se encuentra actualizado, y el 100% concuerdan que si es de utilidad para la buena fiscalización.

4.4.2 Propuesta para el acceso al portal SAT y Registro General de la Propiedad para consultas en datos fidedignos

Para los equipos de auditoría es fundamental conocer los procesos institucionales, para este efecto, deben de conocer perfectamente las herramientas electrónicas que el gobierno cuenta, como mínimo las siguientes: a) Sicoin web; b) Sicoin gl; c) Guatecompras; d) Guatenóminas; e) Siaf entre otros. Además se propone la importancia que el equipo de auditoría deberá poseer claves, password o llaves para poder acceder datos en entidades que se relacionan a la fiscalización como la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- para verificar la legalidad de facturas; Registro General de la Propiedad para comprobar la legitimidad de los bienes de uso común del Estado, verificar los terrenos, edificios, escuelas, centros de salud, que las escrituras que esté a favor de la institución objeto de fiscalización, entre otros.

De conformidad con el artículo 230 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece que el Registro General de la Propiedad, es la institución pública que tiene por objeto brindar la certeza jurídica de todos los bienes del Estado. No conviene confiar en que los contratos o convenios exprese que el inmueble está a nombre del Estado y libre de cargas, pues sólo el Registro General de la Propiedad proporciona la información auténtica, oficial y con trascendencia jurídica.

CONCLUSIONES

1. Se identificaron las deficiencias descritas en las acciones legales que dan lugar al desvanecimiento de los hallazgos, por lo cual en el trabajo profesional de graduación se describen las más relevantes: a) Falta de seguridad jurídica en los criterios institucionales b) falta de consistencia en planteamiento de los hallazgos, c) deficiencia en la redacción de los hallazgos. Derivado a lo anterior se proponen los componentes de solución identificados en el capítulo de Comunicación de Resultados de las Auditorías Financieras y de Cumplimiento que fiscaliza la Contraloría General de Cuentas para disminuir las deficiencias establecidas en los informes de auditoría gubernamental.
2. Se evaluaron los criterios institucionales que sustentan a los hallazgos descritos en informes de auditoría del período comprendido del año 2016 al 2018 fiscalizados por la Contraloría General de Cuentas de Guatemala al Sector Municipalidades y Consejos de Desarrollo. Con base al trabajo profesional de graduación, se comprobó que el 55% demuestran certeza legal con los atributos de los hallazgos y el 45% no comprueban uniformidad.
3. Se identificaron y evaluaron las causas que originan el desvanecimiento de los hallazgos y con base a la investigación realizada por medio de encuestas se concluye con los siguientes parámetros: a) el 27% representa deficiencias en los criterios descritos y que no guardan relación pertinente con los atributos de los hallazgos; b) el 21% demuestra que no tiene coherencia con la deficiencia revelada en la condición de los hallazgos; c) el 17% comprueba mala redacción en la descripción de los hallazgos; d) el 13% refleja falta de consistencia en los atributos de los hallazgos; e) el 8% confirma la falta de certeza jurídica en los criterios de los hallazgos; el 6% representa la falta de inducción en temas legales relacionados a los hallazgos y g) determina que el 8% describe bases legales desactualizadas en los hallazgos.

4. Con base a los resultados obtenidos de las encuestas y entrevistas emitidas para recopilar información para el tema del trabajo profesional de graduación se determinó que el 65% representa las capacitaciones a los auditores gubernamentales en el área legal, los cuales consideran que la inducción disminuye las acciones legales que dan lugar al desvanecimiento de los hallazgos y el 35% refleja la falta de certeza jurídica en los criterios de los hallazgos (base legal).
5. Con base al estudio realizado se concluye que el 85% de los encuestados, manifestó la desactualización del portal electrónico de la Contraloría General de Cuentas, lo cual afecta a la fiscalización que realizan los equipos de auditoría gubernamental al no tener disponible las leyes más importantes para amparar los criterios en los hallazgos. Esta deficiencia se planteó a las autoridades superiores.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda que se adopte las propuestas de estandarización de criterios institucionales como una herramienta de ayuda para disminuir las deficiencias en las acciones que dan lugar al desvanecimiento de los hallazgos y que el trabajo reflejado en los informes de auditoría gubernamental tenga consistencia y legitimidad.
2. Los equipos de auditoría deben de cumplir con la aplicación de criterios estandarizados (bases legales) que cumplan las normativas legales vigentes, para disminuir las deficiencias en las acciones legales, por falta de certeza jurídica y riesgo de ser desvanecidos por las entidades fiscalizadas.
3. Para mejorar el trabajo de fiscalización de los equipos de auditoría de la Contraloría General de Cuentas, es recomendable describir que los atributos de los hallazgos cumplan con certeza jurídica en los criterios; guarden coherencia técnica, redacción apropiada y profesional, consistencia, uniformidad y bases legales actualizadas.
4. La Contraloría General de Cuentas, debe promover capacitaciones en el área legal a los auditores gubernamentales, a manera que oriente a mejorar las competencias laborales de los equipos de auditoría y puedan realizar la fiscalización con capacidad y conocimiento, de manera objetiva para disminuir las deficiencias en las acciones legales, que originan el desvanecimiento de los hallazgos, por falta de seguridad jurídica en los criterios institucionales.
5. Se recomienda que las autoridades y encargados responsables, de la Contraloría General de Cuentas, le den cumplimiento al planteamiento solicitado para que el módulo de leyes en el portal electrónico actualice e incluya leyes relacionadas con el ambiente gubernamental como: 1) Decreto Número 1-87, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Servicio Municipal; 2) Decreto Número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal; 3) Decreto Número 1748, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Servicio Civil;

4) Decreto Número, 1441, Código de Trabajo; 5) Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código Comercio, entre otros.

BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo Número A-070-2017 del Contralor General de Cuentas, Creación del Departamento de Análisis de Expedientes en el Proceso Administrativo de Defensa. (2017). Guatemala.

Acuerdo Número A-071-2017 del Contralor General de Cuentas, Procedimiento en la Aplicación del Artículo 40 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. (2017). Guatemala.

Acuerdo Número A-075-2017 del Contralor General de Cuentas, Aprobar las Normas de Auditoría Gubernamental de carácter técnico, denominadas "Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala". (2017). Guatemala.

Aldan, N. (2017). *La Seguridad Jurídica en la Doctrina y en la Jurisprudencia.* Guatemala.

Aldana, N. (2017). *La Seguridad Jurídica en la Doctrina y en la Jurisprudencia.* Guatemala.

Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Guía 29, Elaboración de hallazgos. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Manual de Auditoría Gubernamental de Cumplimiento. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Manual de Auditoría Gubernamental de Financiera. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Marco Conceptual Control Interno Gubernamental. (2006). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas General de Control Interno Gubernamental. (2006). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 200 Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 300 Principios fundamentales de la auditoría de desempeño. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 3000 Norma para la auditoría de desempeño. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 400 Principios Fundamental de la Auditoría de Cumplimiento. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- 4000 Normas para las auditorías de cumplimiento. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-100 Principios fundamentales de auditoría del sector público. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala-ISSAI.GT-20 Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas. (2017). Guatemala.

Contraloría General de Cuentas, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala-ISSAI.GT-40 Control de Calidad para la EFS. (2017). Guatemala.

Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto. (1997). Guatemala.

Decreto Número 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Código Municipal. (2002). Guatemala.

Decreto Número 1-86, La Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. (1986). Guatemala.

Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. (2002). Guatemala.

Decreto Número 57-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado. (1992). Guatemala.

Decreto Número 89-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos. (2002). Guatemala.

Gianmarco, G. (2012). *La Certeza Jurídica como Previsibilidad*. Madrid.

González, S. (2016). *La necesidad de dar debido proceso y certeza jurídica a los evaluados del sistema de control y confianza en el sistema de control en el Estado de México, informando los resultados obtenidos*. México.

Lapo, J. (2018). *Criterios Jurídicos para la Determinación de la Responsabilidad Civil en el Daño Ambiental*. Perú: Piura.

Moreira y Castillo, J. (2016). *Propuesta de Criterios Institucionales, para la Evaluación de Desempeño del Personal de la División de Registro Académico de la Universidad Nacional de Ingeniería*. Nicaragua.

Pacheco, M. (2004). *Conciencia Ecológica: Garantía de un Medio Ambiente sano*. Perú.

Picho y Quijia, S. (2015). *Levantamiento Estandarización y Propuesta de mejora de los Procesos y Procedimientos de la Gerencia de Proyectos Especiales Energía Renovable y Eficiencia Energética de la Empresa Electrica Quito*. Quito.

Urraca, R. (2018). *Criterios Jurídicos para la Determinación de la Responsabilidad Civil en el Daño Ambiental*. Perú.

www.contraloria general de cuentas.gob.gt. (s.f.). Consultado de *www.contraloria general de cuentas.gob.gt.*

ANEXOS

Anexo 1

Figura 3- Deficiencias en la estandarización de criterios en hallazgos

Falta de realización de depósitos inmediatos e intactos de los ingresos**Condición**

Al evaluar una muestra de cierre de caja diarios, en los rubros de ingresos 10.02.82.29.00 Parques Privados, 14.02.40.02.00 Piso de Plaza, 14.02.40.07.00 Baños y Sanitarios Municipales, 11.04.10.02.04 Arrendamiento de locales y 11.06.10.05.00 Multas de tránsito, se determinó que los ingresos no son depositados el mismo día o al día siguiente del cierre de caja, como se presenta a continuación:

FECHA DE REGISTRO CONTABLE	RECIBOS 31-B (7B)	FECHA DE LOS RECIBOS	BOLETA DE DEPÓSITO	FECHA DEL DEPÓSITO	VALOR DEL EXPEDIENTE Q	DIAS DE ATRASO EN EL DEPÓSITO
13/1/2016	110401 - 110500, 110663 - 110700, 110756 - 110800, 110865 - 110900, 111101 - 111200, 111301 - 111600, 112001 - 112129, 112801 - 113100, 113401 - 113500, 113601 - 113800.	1/1 - 10/1/2016	53401473	13/1/2016	6758.00	3
30/1/2016	171301 - 171500, 171801 - 172300, 172501 - 172800, 174501 - 174600, 174701 - 174900, 175101 - 175200, 175301 - 175500, 175600 - 175800, 177101 - 177300, 177401 - 177500, 177601 - 177800, 177901 - 178000.	1/7 - 17/1//2016	60979960	29/7/2016	11,110.00	10
21/12/2016	218801 - 218900, 2129101 - 219200, 219601 - 219818, 220001 - 220100, 220500 - 220800, 221137 - 221200, 221600 - 221800, 221901 - 222000, 222201 - 222300, 222401 - 222500, 222901 - 222907, 223401 - 223800.	30/10 - 14/11/2016	62658534	19/12/2016	9104.00	25

Criterio

El Decreto número 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Código Municipal, Título II Población y Territorio, Capítulo III Procedimientos para la creación y modificación de municipios, artículo 98, literal h) establece: "Recaudar, administrar, controlar y fiscalizar los tributos y, en general, todas las demás rentas e ingresos que deba percibir la municipalidad, de conformidad con la ley;"

El Acuerdo Ministerial Número 86-2015 del Ministerio de Finanzas Públicas Manual de Administración Integrada Financiera Municipal -MAFIM-, Capítulo IV, 4.1 Normas de Control Interno, inciso b) Depósito intacto de los Ingresos, establece "Los ingresos recaudados deben depositarse por cada cierre de caja efectuado en forma íntegra e intacta en la Cuenta Única Pagadora que el Gobierno Local posea en un banco del sistema autorizado por la Superintendencia de Bancos, de ser posible el mismo día o a más tardar, al día siguiente de dicho cierre."

Depósitos bancarios no realizados oportunamente**Condición**

Al verificar la Cuenta Única del Tesoro, donde se realizaron los registros y depósitos de los ingresos percibidos diariamente por el área de caja, se estableció que durante el período 2016, no se realizaron los depósitos de forma oportuna, derivado a que todos los días el Encargado de Cobros, que funge las funciones de Cajero General, no deposita íntegramente lo recaudado el día anterior, ya que se queda con un valor distinto cada día, para reaperturar las cajas el día siguiente. Sin embargo no deposita dicho remanente ése mismo día.

Criterio

El Decreto 12-2002, del Congreso de la República de Guatemala, Código Municipal, artículo 98, Competencias y Funciones de la Dirección de Administración Financiera Integrada Municipal, literal d) establece: "Llevar el registro de la ejecución presupuestaria y de la contabilidad de las Municipalidades y preparar los informes analíticos correspondientes."

Fuente: Elaboración propia, con base en información de la investigación realizada.

Anexo 2

Tabla-4 Interrogantes para estandarizar criterios en los hallazgos

Pregunta	Si	No
¿Se detalla en la condición del hallazgo, lo que se desea informar (cuadros específicos con las deficiencias detectadas, documentos, contratos, expedientes, cuentas, programas, entre otros?)		
¿Se aplica el criterio apropiado (base legal) al período auditado?		
¿Se utiliza normativa interna para respaldar y justificar el hallazgo, (Manuales de Funciones y Procedimientos, Leyes, Reglamentos y Acuerdos Internos, Contratos, Guías, Circulares, Oficios, entre otros?)		
¿Se relaciona coherentemente el nombre del hallazgo con la condición y criterio del hallazgo?		
¿Se relaciona coherentemente la ley (base legal) con la que se está sancionando (acciones legales y administrativas) a la condición y criterio del hallazgo?		
¿En la causa del hallazgo se desarrolla a manera que su corrección, solucione o prevenga la recurrencia?		
¿Se consideran en la causa del hallazgo, los responsables inmersos en las acciones legales y administrativas?		
¿En el efecto del hallazgo se muestra la gravedad y se justifica la recomendación?		
¿Se redacta la recomendación del hallazgo de manera que elimine la causa?		
¿Se demuestra que los responsables inmersos en el hallazgo han violentado una norma (infracción)?		
¿Se vinculan los responsables del hallazgo, con normas (Manuales de Normas y Procedimientos, entre otros) que permitan efectuar la atribución causal de responsabilidad?		
¿Se debaten los argumentos del auditado en los comentarios de auditoría y se justifican, las causas o razones?		

Fuente: Elaboración propia, con base en información de la investigación realizada.

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Esquema en el que se fundamenta el hallazgo	52
Figura 2- Origen de un hallazgo	53
Figura 3- Deficiencias en la estandarización de criterios en hallazgos	78
Figura 4- Causas que originan el desvanecimiento de hallazgos	58
Figura 5- Capacitaciones fortalecen la fiscalización y planteamiento de hallazgos	61
Figura 6- El portal de CGC está actualizado y es útil para la fiscalización	67

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2016	42
Tabla 2- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2017, tabla 1/2	43
Tabla 2- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2017, tabla 2/2	44
Tabla 3- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2018, tabla 1/2	45
Tabla 3- Resumen del informe de hallazgos desvanecidos año 2018, tabla 2/2	46
Tabla 4- Interrogantes para estandarizar criterios en los hallazgos	80