



Contraloría General de Cuentas

GUATEMALA, C.A.

MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE DESEMPEÑO

GUATEMALA, NOVIEMBRE 2017

“La
transparencia
impulsa el Desarrollo”

ÍNDICE

Introducción	i
Objetivos del manual.....	1
Definición de auditoría de desempeño	2
Normas aplicables a la auditoría de desempeño.....	3
Actividades principales del equipo de auditoría.....	4
1 Aspectos previos al proceso de auditoría	6
1.1 Emisión de nombramiento	6
1.2 Emisión de declaración de independencia	6
1.3 Recepción de nombramiento y declaración de independencia.....	6
2 Etapa de familiarización.....	7
Planificación estratégica *	7
a) Identificación de programas y subprogramas.....	8
b) Documentos auxiliares	11
c) Investigación de documentos principales.....	12
d) Materialidad en la selección de temas	13
2.1 Conocer el entorno de la entidad.....	14
2.2 Comunicación con el auditado	15
2.3 Documentación de auditoría	19
2.4 Archivo de papeles de trabajo	19
2.5 Flujograma de aspectos previos al proceso de auditoría y etapa de familiarización.....	21
3 Etapa de planificación	22
3.1 Comunicación escrita.....	22
3.2 Identificación enfoque de auditoría.....	23
3.3 Identificación del principio a evaluar (Economía, Eficiencia y Eficacia).....	24
3.4 Determinación de las Preguntas y Subpreguntas	26
3.5 Identificación del deber ser (Criterios)	26
3.6 Selección de métodos y técnicas de investigación.....	26

3.7	Determinación de materialidad	27
3.8	Matriz de planeamiento.....	29
3.9	Necesidad de incluir un experto.....	31
3.10	Memorando de planificación.....	33
3.11	Programas de auditoría.....	34
3.12	Diseño de papeles de trabajo.....	34
3.13	Comunicación con el auditado.....	35
3.14	Documentación de auditoría	35
3.15	Archivo de papeles de trabajo	36
3.16	Flujograma etapa de planificación	37
4	Etapa de ejecución.....	40
4.1	Ejecución de programas y papeles de trabajo	40
4.2	Actualización de la matriz de planeamiento, memorando de planificación y programas de auditoría	41
4.3	Análisis del resultado del experto (informe o dictamen)	41
4.4	Obtención de evidencia.....	42
4.5	Pruebas de auditoría.....	42
4.6	Valoración de evidencia.....	43
4.7	Evaluación de indicadores.....	44
4.8	Elaboración de hallazgos.....	45
4.9	Notificación de hallazgos.....	47
4.10	Comunicación con los responsables.....	48
4.11	Análisis de comentarios y documentos de soporte.....	49
4.12	Comentarios de auditoría	50
4.13	Recomendaciones.....	50
4.14	Buenas prácticas.....	50
4.15	Acciones legales.....	51
4.16	Carta de representación.....	54
4.17	Documentación de auditoría	56
4.18	Archivo de papeles de trabajo.....	59

4.19	Flujograma etapa de ejecución.....	60
5	Etapa de comunicación de resultados.....	63
5.1	Formación de conclusión	63
5.2	Elaboración de informe de auditoría.....	63
5.3	Nota de prensa.....	65
5.4	Notificación de informe	66
5.5	Consolidación de archivo de papeles de trabajo	66
5.6	Flujograma etapa de comunicación de resultados.....	67
6	Etapa de seguimiento	68
7	Consideraciones especiales	68
7.1	Comisión de Control de Calidad.....	69
7.2	Rectificación de informes	70
7.3	Nota de auditoría.....	70
7.4	Carta a la gerencia.....	71
7.5	Auditorías combinadas.....	71

Introducción

El Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño se presenta como guía a los procesos que debe observar el equipo de auditoría gubernamental, nombrado por la Contraloría General de Cuentas para realizar la actividad fiscalizadora; ésta tiene su fundamento en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala y consta de 6 etapas, siendo estas: Aspectos previos al proceso de auditoría, Familiarización, Planificación, Ejecución, Comunicación de resultados y Seguimiento.

De conformidad con las disposiciones legales establecidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, su reglamento y las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala –ISSAI.GT–, aprobadas mediante acuerdo A-075-2017, del 08 de septiembre de 2017, se ha elaborado el Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, responsable de implementar en lo aplicable, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI- y actualizar de forma oportuna los lineamientos que apruebe la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-.

El sector público de Guatemala ha experimentado cambios trascendentales, principalmente en la forma en que son ejecutados los recursos públicos, por lo que la Contraloría General de Cuentas está consciente de su responsabilidad constitucional y la necesidad de asegurar la calidad de los servicios que ofrece el sector público a la ciudadanía, con el objeto de mejorar la administración o gestión y con ello, aumentar la eficiencia en el uso de los recursos del Estado, por lo que ha hecho esfuerzos para fortalecer el control gubernamental y uno de ellos es la puesta en marcha de las auditorías 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.

Objetivos del manual

El Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño tiene los siguientes objetivos:

- Establecer criterios, metodología y procesos de la auditoría de desempeño que le corresponde efectuar a la Contraloría General de Cuentas en el ejercicio de su función.
- Estandarizar el trabajo de los auditores gubernamentales para elevar el grado de eficiencia, eficacia y economía en el desarrollo de la auditoría de desempeño.
- Aplicar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-.

El Manual constituye una guía de orientación cuyo objetivo es servir de apoyo a las Direcciones de fiscalización de la Contraloría General de Cuentas, para realizar las auditorías de desempeño de manera efectiva.

De esta forma contribuirá a elevar la calidad de la función de la Contraloría General de Cuentas que, como entidad superior de control, debe implementar y actualizar las metodologías de trabajo que estén acordes con estándares internacionales, para efectuar auditorías con el debido profesionalismo.

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 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.

Asimismo establecer disposiciones y criterios técnicos aplicables a la auditoría de desempeño, con la finalidad de homogeneizar el trabajo de los equipos de auditoría y promover la calidad en el logro de los objetivos y fines esenciales, de manera que permita fundamentar los avances que implica promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente, permitiendo contribuir con la rendición de cuentas y a la transparencia¹.

Definición de auditoría de desempeño

La Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre las acciones, sistemas, operaciones, programas y actividades que realizan los fiscalizados, de acuerdo con los principios de economía, eficiencia, eficacia y sobre si existen áreas de mejora.²

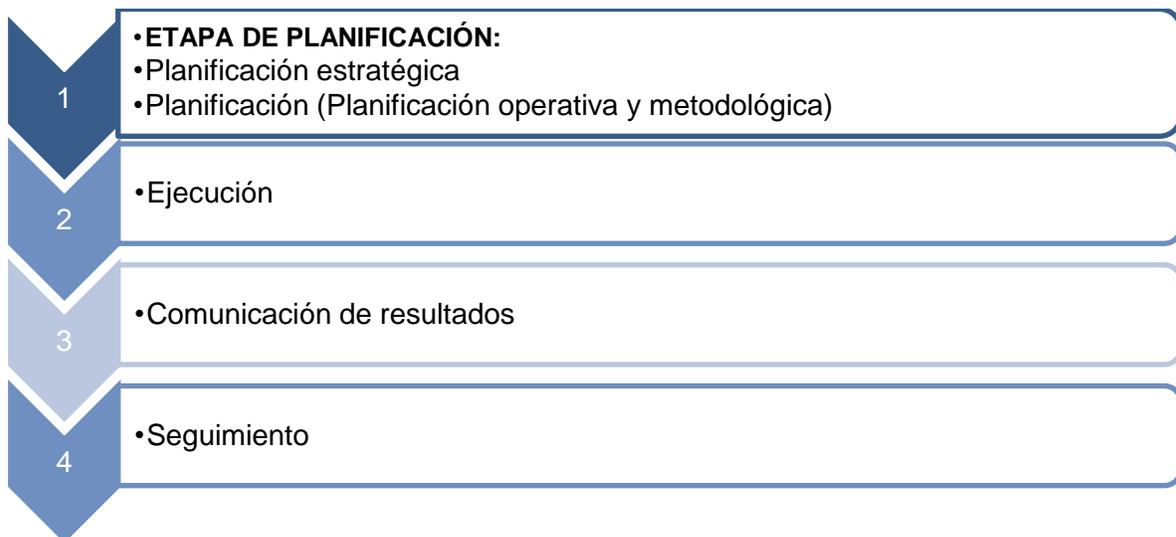
¹ ISSAI.GT 300 párrafo 8.

² ISSAI.GT 300 párrafos del 5 al 7.

La Auditoría de desempeño es la evaluación del qué hacer gubernamental en la atención de determinados problemas públicos, para lo cual se miden: la eficacia, la eficiencia y economía.

La razón principal de las auditorías de desempeño, es ayudar a las instituciones públicas en los procesos de toma de decisiones, para el mejor aprovechamiento de los recursos públicos.

Para la realización de una auditoría de desempeño, se debe cumplir con las siguientes etapas:



Normas aplicables a la auditoría de desempeño

Para efectuar las auditorías de desempeño deberán observarse las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas para Guatemala -ISSAI.GT-.

ISSAI.GT 30	“Código de Ética
ISSAI.GT 40	“Control de Calidad para la EFS”
ISSAI.GT 100	“Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”
ISSAI.GT 300	“Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño”
ISSAI.GT 3000	“Norma para la Auditoría de Desempeño”

Actividades principales del equipo de auditoría

Las etapas de la auditoría tienen diferentes procesos, los cuales comprenden:

Elaboración, modificación, revisión y aprobación; siendo responsables:

EQUIPO DE AUDITORÍA	
CARGO	ACTIVIDADES PRINCIPALES
Supervisor	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participar cuando corresponda, en las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento de conformidad a lo establecido en este manual. 2. Presentar al equipo de auditoría o auditor gubernamental con las autoridades responsables de la entidad auditada. 3. Asesorar, asistir y guiar técnicamente a los demás integrantes del equipo, durante el proceso de la auditoría. 4. Validar el memorando de planificación de auditoría, cédulas de trabajo, programas de auditoría, matrices de trabajo y toda evaluación realizada por el equipo de auditoría, los cuales deben estar debidamente firmados. 5. Trasladar el memorando de planificación de auditoría a la Dirección, para revisión y aprobación. 6. Participar en la realización de las pruebas físicas (debe seleccionar en cuáles de las pruebas participará). 7. Estar presente en la suscripción del acta de apertura de la auditoría. 8. Estar presente en la comunicación de resultados. 9. Aprobar los papeles de trabajo. 10. Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso. 11. Otras funciones que le pueda asignar la Dirección de auditoría que corresponde.

<p>Coordinador</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, de conformidad a lo establecido en el presente manual. 2. Asignar actividades a los auditores gubernamentales. 3. Realizar correcciones sugeridas por el supervisor. 4. Evaluar e informar oportunamente al supervisor y director, las situaciones o solicitudes que se presenten en el transcurso de la auditoría, inclusive provenientes de otras Direcciones, que por su trascendencia requieran la participación de instancias superiores. 5. Otras funciones que le asigne el supervisor y director.
<p>Auditor Gubernamental</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento de conformidad a lo asignado por el coordinador y a lo establecido en este manual. 2. Realizar las mejoras sugeridas por el coordinador y el supervisor. 3. Actualizar los programas durante el proceso de auditoría. 4. Evaluar e informar oportunamente al coordinador, las situaciones o solicitudes que se presenten en el transcurso de la auditoría, que por su trascendencia requieran la participación de instancias superiores. 5. Efectuar las tareas asignadas con calidad. 6. Otras funciones que le asigne el coordinador.
<p>Asistente de auditoría</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Actividades que le sean asignadas por el coordinador. 2. Coadyuvar con el auditor gubernamental en la realización de los procedimientos de auditoría, involucrándose en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, determinación de resultados y elaboración de informes. 3. Apoyar en la elaboración de papeles de trabajo. 4. Otras actividades que le asigne el coordinador.

1 Aspectos previos al proceso de auditoría

1.1 Emisión de nombramiento

El nombramiento es el documento emitido por la Dirección de auditoría correspondiente, con el visto bueno de la autoridad superior, de conformidad con el plan anual de auditoría, con el objeto de realizar la función fiscalizadora de acuerdo al ámbito de competencia establecido en la legislación vigente. [Guía 1 “Nombramiento”](#).

1.2 Emisión de declaración de independencia³

La declaración de independencia es una manifestación realizada por cada integrante del equipo de auditoría, debiendo juntarse por cada nombramiento, quienes procederán a firmar de no existir conflicto de intereses personales, comerciales, financieros, económicos o familiares comprobables con la entidad a auditar.

Los profesionales con funciones de auditor, que laboran para la Contraloría General de Cuentas, deben realizar una declaración anual a la Dirección de auditoría en la que estén designados y una específica por cada nombramiento en el que forman parte de un equipo de auditoría. [Guía 2 “Declaración de independencia”](#).

1.3 Recepción de nombramiento y declaración de independencia

El equipo de auditoría recibe nombramiento, firma de recibido el original y fotocopia la cual queda en resguardo de la Dirección sectorial de auditoría, para el control respectivo o para dejar constancia del proceso, puede utilizarse también el medio electrónico autorizado para el efecto.

En el caso que algún integrante del equipo de auditoría manifieste que tiene conflicto de intereses, el director de auditoría debe entrevistarlo y requerirle la documentación que

³ ISSAI.GT 40 Elemento 2: Requerimientos éticos relevantes

valide la información plasmada en las declaraciones de independencia y decidirá la aceptación o rechazo de la misma.

2 Etapa de familiarización

El equipo de auditoría, al realizar la etapa de familiarización debe tomar en consideración el proceso realizado en la planificación estratégica, misma que servirá de referencia para comprender el tema a auditar.

Previo a la emisión del nombramiento, se hace indispensable realizar un plan cuidadosamente elaborado iniciando con un estudio principal de la auditoría denominada planificación estratégica (misma que es realizada por la Dirección encargada de realizar el diseño estratégico de las políticas de fiscalización con enfoque sectorial, proveyendo permanentemente de insumos a las Direcciones de Auditoría para hacer más efectiva y dinámica la acción fiscalizadora y de control gubernamental), cuyo propósito es determinar si existen las condiciones necesarias para efectuar la auditoría.

La Dirección de Auditoría, adjuntará al nombramiento la información y documentación remitida por la Dirección asignada para efectuar la planificación estratégica, que debe contener como mínimo lo siguiente:

Planificación estratégica *

La planificación estratégica -PE- es la base de la elección de temas de fiscalización y de posibles estudios previos⁴.

⁴ ISSALGT 3000 párrafos 79 al 81.

*La realización de la planificación estratégica corresponde a la dirección asignada para el efecto.

Las normas de auditoría hacen referencia a la elección de temas, lo que se entenderá en este manual como la selección del o los programas y subprogramas de presupuesto en las diferentes entidades dentro del ámbito de competencia de la Dirección de auditoría.

Dicha función será realizada por la Dirección asignada para el efecto, y que de acuerdo a la normativa vigente, posea la función del diseño estratégico de las políticas de fiscalización, proporcionando permanentemente a las direcciones de auditoría, los insumos con el objeto de hacer más efectiva y dinámica la acción fiscalizadora.

Para efectuar la planificación estratégica de la auditoría de desempeño es necesario realizar como mínimo los procedimientos siguientes: investigar, recopilar información, analizarla y ponderarla, con el objeto de determinar los posibles temas de auditoría, para incluirlos en el Plan Anual de Auditoría de las diferentes direcciones.

Dicha Dirección deberá trasladar la información de los temas seleccionados a las direcciones de auditoría, la cual será utilizada por el equipo auditor en el proceso de la planificación operativa y metodológica.

A continuación se presentan procedimientos básicos que se deben de realizar en la planificación estratégica para una auditoría de desempeño, dichos procedimientos no deben limitar el alcance creativo del personal encargado para el efecto.

a) Identificación de programas y subprogramas

En este proceso, el personal nombrado deberá identificar los programas y subprogramas, a los cuales se les asignó presupuesto durante el periodo anual correspondiente. [Guía E1 “Identificación de programas y subprograma en presupuesto general”](#).

La elección del tema de fiscalización implica opciones estratégicas, el número de temas posibles es amplio, y la capacidad de la Dirección de auditoría es limitada esto significa que las elecciones deben de realizarse con cuidado, tomando en consideración los siguientes criterios:

Valor añadido: cuanto mejores sean las perspectivas de realizar una fiscalización útil de calidad elevada, y cuanto menos haya sido objeto de evaluación el campo o el tema en cuestión, mayor será el valor añadido correspondiente. Añadir valor significa proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas.

Problemas o áreas de problemas importantes: Cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia, o la confianza pública, más importantes tienden a ser los problemas. Puede considerarse que un problema es importante o de relevancia si es probable que los conocimientos existentes acerca de él influyan sobre el usuario del informe de auditoría del desempeño.

Una supervisión activa y orientada a problemas facilita la identificación de áreas de fiscalización.

Riesgos o incertidumbres: La planificación estratégica puede basarse en el análisis de riesgos, o –con un carácter menos teórico- en el análisis de los indicios de problemas reales o potenciales. Cuanto mayor sea el interés público implicado cuando existan motivos para sospechar de ineficiencias, mayores serán los riesgos, y cuanto menor sea el conocimiento, mayor será la incertidumbre.

La acumulación de estos indicios o factores vinculados con una entidad o un programa de la Administración puede representar una señal importante para la Contraloría General de Cuentas e inducir las a planificar auditorías cuyo alcance y ámbito dependerán de los

indicios detectados. Entre los factores que podrían indicar un mayor riesgo (o incertidumbre) se cuentan por ejemplo los siguientes:

- Las cuantías financieras o presupuestarias son de un gran volumen, o se han producido cambios importantes en dichas cuantías.
- Están implicadas áreas tradicionalmente proclives al riesgo (adquisiciones, alta tecnología, cuestiones ecológicas, sanidad, etc. o áreas de riesgo imposible de aceptar).
- Están implicadas actividades nuevas o urgentes o condiciones modificadas (requisitos, exigencias).
- Las estructuras de gestión son complejas y podría producirse cierta confusión en torno a las responsabilidades.
- No existe información fiable, independiente y actualizada sobre la eficiencia o la eficacia de un programa de la Administración.

La Dirección encargada de la planificación estratégica, deberá tener en cuenta que el principal criterio de selección, es la potencial contribución de la auditoría a la evaluación y la mejora del funcionamiento de las entidades fiscalizadas, haciendo énfasis en la alineación de los posibles temas de fiscalización con los Objetivos de Desarrollo Sostenible -ODS-, Plan Nacional de Desarrollo K'ATUN: nuestra Guatemala 2032, Política Nacional de Gobierno -PNG-.

La Dirección encargada de la planificación estratégica, tomando en consideración el criterio principal y criterios generales de elección, procederá a realizar una selección de los posibles temas a auditar tomando en cuenta la asignación presupuestaria identificada en la Guía E1.

La Dirección encargada podrá elegir temas basándose en elecciones estratégicas y en los criterios de selección indicados anteriormente, para lo cual iniciará con la investigación de documentos auxiliares y principales.

b) Documentos auxiliares

Los documentos auxiliares son aquellos que analizan, estudian, evalúan o critican las fuentes originales o primarias. Estas fuentes se generan en el medio académico o por ser motivo de noticia, en los medios impresos, radiofónicos y televisivos. Tomando en consideración los siguientes:

No.	Documento	Descripción
a)	Documentos Académicos	
	<ul style="list-style-type: none"> Revistas especializadas 	Existen revistas que tratan temas específicos y que pueden ser útiles para que la Dirección técnica sectorial de auditoría, forme su criterio sobre la materia que se auditará. Para su selección, deben tomarse en cuenta sus antecedentes y sus articulistas.
	<ul style="list-style-type: none"> Documentos de organismos internacionales sobre la materia por auditar 	<p>Entre los documentos de los organismos internacionales se encuentran los del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco Mundial (BM) quienes, al otorgar un préstamo para el desarrollo de un programa, solicitan evaluaciones y auditorías sobre la aplicación de los recursos otorgados. Asimismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) elabora estudios sobre diferentes cuestiones de sus países miembros.</p> <p>Por su parte, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), además de las publicaciones de sus diferentes comisiones, grupos de trabajo y programas de formación, publica los documentos siguientes:</p> <p>La Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, revista profesional de la auditoría del sector público, que se publica con carácter trimestral en los cinco idiomas de trabajo de la INTOSAI; las circulares de la INTOSAI, publicadas con carácter periódico por la Secretaría General para informar a los miembros sobre las actividades de la organización;</p> <p>La OLACEF también emite documentos esporádicos como boletines y revistas de sus conferencias y reuniones, que pueden ser de utilidad.</p>
b)	<ul style="list-style-type: none"> Documentos de la Opinión Pública 	Los materiales se encuentran contenidos en los

		<p>medios siguientes: artículos periodísticos, entrevistas, revistas, reportajes, análisis de la opinión pública, denuncias ante el centro de atención de denuncias de la CGC.</p> <p>Además de los documentos antes mencionados, actualmente se realizan campañas publicitarias que informan de una manera sencilla y directa a los ciudadanos sobre un programa y la manera de acceder a sus beneficios.</p>
c)	<ul style="list-style-type: none"> • Documentos de la CGC 	<p>El análisis de los documentos de la Contraloría General de Cuentas se deberá enfocar a los informes de las auditorías realizadas a la Entidad Fiscalizada por cualquiera de las Direcciones de la institución, en los años anteriores para formar un amplio conocimiento, dejando constancia de lo analizado.</p>

Después de la elección estratégica de los temas, la Dirección encargada por cada programa a evaluar, procederá a realizar la [Guía E2 “Análisis de documentos auxiliares”](#); asimismo deberá de monitorear de forma diaria, semanal y/o mensual los temas de auditoría con el objeto de analizar documentos auxiliares, que son de importancia en el entorno social.

c) Investigación de documentos principales

La investigación en auditorías de desempeño, comprende: los documentos normativos y operativos gubernamentales que, en general, contienen normas, objetivos, metas, estrategias, políticas y medidas operativas que serán aplicadas para la atención de las prioridades del plan nacional de gobierno.

Posterior a la elaboración e identificación de los posibles temas de auditoría, la Dirección encargada de la planificación estratégica, debe revisar las fuentes de información denominados documentos principales.

Los documentos principales, para los fines de las auditorías de desempeño, son aquellos documentos originarios que en general contienen objetivos, metas, estrategias, políticas y medidas operativas, que serán aplicadas para la atención de las prioridades de la planeación

nacional y que históricamente son los primeros en abordar los componentes que nos ocupan.

FUENTES DE INFORMACIÓN	
NUMERAL	DOCUMENTO
1)	Objetivos de Desarrollo Sostenible -ODS-
2)	Plan Nacional de Desarrollo -PND K'ATUN 2032-
3)	Política Nacional de Gobierno -PNG-
4)	Plan Estratégico de la entidad
5)	Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado
6)	Plan Operativo Anual -POA-
7)	Informes de gobierno
8)	Informes Cuatrimestrales
9)	Leyes Generales (Constitución, tratados y convenios internacionales, Decretos, Reglamentos)
10)	Leyes Específicas (decretos y reglamentos del programa, ley orgánica de la entidad, recursos)
11)	Otros

El orden de las fuentes de información, pueden variar de acuerdo al programa o subprograma analizado; [Guía E3 “Investigación de documentos principales”](#).

d) Materialidad en la selección de temas

La Dirección encargada de realizar la planificación estratégica, posterior al análisis de los documentos principales y auxiliares, deberá considerar la materialidad, para lo cual se debe

pensar no solo en lo financiero, sino, también los aspectos sociales y políticos del asunto en cuestión (cualitativa), con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible⁵.

La Dirección encargada presentará al director de auditoría del sector que corresponda, el archivo de los documentos analizados, con las cédulas correspondientes, guías E1 a la E3 y otras que se haya realizado para el efecto.

Habiendo realizado el análisis de los documentos y seleccionado los temas de acuerdo a la materialidad, se deben incluir al Plan Anual de auditoría -PAA- de la Dirección de Auditoría correspondiente⁶.

2.1 Conocer el entorno de la entidad

El equipo de auditoría nombrado procederá a conocer la documentación presentada por la Dirección encargada de la planificación estratégica, esto como parte del conocimiento del entorno de la entidad.

El conocimiento del entorno de la entidad quedará documentado en papeles de trabajo; la principal actividad a desarrollar es conocer la naturaleza del programa o subprograma de auditoría, para lo cual se debe comprender e interpretar la información trasladada y documentada, según guías E1 a la E3. Para dejar documentado lo anterior, el equipo de auditoría debe realizar la [Guía 3 “Conocimiento de la información de planificación estratégica”](#).

⁵ ISSAIGT 300 párrafo 29.

⁶ ISSAIGT 300 párrafo 32

2.2 Comunicación con el auditado

El proceso de comunicación entre el equipo de auditoría y la entidad auditada, comienza en la etapa de la familiarización y continúa durante todo el proceso de la auditoría⁷.

Para la comunicación con los encargados de la entidad, será necesario que el coordinador del equipo de auditoría, en conjunto con el supervisor, acuerde cita con la máxima autoridad de la misma o con la persona que ésta delegue, con la finalidad de presentar al equipo de auditoría nombrado para la fiscalización, dando a conocer el objeto, período, así como las etapas a desarrollar en todo el proceso de la auditoría, realizando una síntesis de cada una de ellas, entregar fotocopia del nombramiento, solicitando la recepción del mismo a través de firma y sello de la máxima autoridad o de la persona delegada. [Guía 4 “Comunicación con el auditado”](#).

Se identificarán las personas adecuadas dentro de la estructura de la entidad con quienes se tendrá comunicación durante todo el proceso de auditoría.

Posterior al conocimiento de la documentación, el equipo de auditoría procederá a solicitar a la entidad auditada, mediante oficio la información específica del tema de auditoría; misma que deberá satisfacer el requerimiento, contemplando los plazos estipulados en la normativa vigente. [Guía 5 “Solicitud de información preliminar”](#).

Dicha solicitud puede realizarse mediante oficio o cuestionario, la cual incluirá como mínimo lo siguiente:

⁷ ISSALGT 300 párrafo 25 e ISSALGT 3000 párrafo 45.

a) Problemática

El propósito de conocer la problemática es con el fin que los auditores identifiquen en qué consiste el problema público, que se quiere resolver mediante la ejecución de programas, proyectos, actividades, etc., por parte de las entidades del Estado o vinculadas a ellas.

Debe entenderse como problema público, cuando no solo afecta a una persona, sino, a la sociedad en forma negativa, afecta asimismo al medio ambiente y pone en riesgo la calidad de vida de los habitantes e incluso, su propia existencia.

Un problema público es una situación no deseada y que para contrarrestar sus diversos efectos negativos en la sociedad, el Estado dispone de recursos para resolver dicho problema.

El problema público de interés para las auditorías de desempeño es aquel fenómeno que el programa, proyecto o conjunto de ellos intenta eliminar o en su defecto minimizar, por lo tanto es deber del equipo de auditoría conocer a fondo dicho problema, tomando en cuenta sus causas y sus efectos.

b) Antecedentes

En este apartado el equipo de auditoría debe identificar desde cuándo ocurre el problema y las acciones estatales para contrarrestar sus efectos en la sociedad; el objetivo final de la descripción del análisis, es la forma en la que el Estado está actuando en la actualidad para solucionarlo.

Para lograrlo, el equipo de auditoría siempre debe responder a las preguntas: ¿qué problema ha pretendido resolver el programa por auditar? ¿se han identificado las posibles causas del problema público? ¿se han establecido parámetros cuantitativos para medir el problema y

sus posibles causas, que permitan al responsable del programa a tomar decisiones sustentadas sobre el estado del problema público? ¿qué resultados ha obtenido? ¿se ha modificado el problema público? y de ser el caso, ¿por qué ha cambiado el problema?

No se debe copiar textualmente lo que se encuentra en los documentos oficiales, sino, se debe realizar un análisis, con el fin de identificar el problema, de tal manera que se pueda saber qué es lo que se ha querido resolver.

c) Conocimiento de la normativa legal aplicable

En este punto el equipo de auditoría debe de establecer el conjunto de objetivos, atribuciones, normativa legal y todo documento que sirva como base legal que utilice o a la cual esté afecto el responsable del programa sujeto a revisión.

El equipo de auditoría debe analizar todos los documentos principales y auxiliares en el orden jerárquico de la normativa legal aplicable.

d) Conceptos generales del tema a auditar

En auditoría, los conceptos generales del programa a auditar son fundamentales para la comprensión del mismo. Es necesario conocer el significado de los conceptos expresados en los documentos en que se presenta el problema público, los objetivos y el esquema de operación. También es importante hacer énfasis en la interpretación que de ellos realizan los diseñadores del programa y ejecutores de la misma en las entidades fiscalizadas. Por lo tanto, es indispensable estar de acuerdo en que todos asuman el mismo concepto, para evitar que la auditoría tome rumbos equivocados; en este punto el equipo de auditoría deberá:

- Identificar cada uno de los conceptos básicos de los diferentes procesos de la gestión gubernamental: problema público, objetivo, supervisión y control así como visualizar la interrelación entre ellos para facilitar su análisis.
- Explicar el significado de los conceptos en el contexto del programa y de la entidad auditada.
- Solicitar un glosario de términos de los diseñadores y ejecutores del programa para tener conocimiento amplio del programa a tratar y de esa manera describir y explicar los debidos procesos (en forma resumida).

En la fase de análisis preliminar se utilizarán técnicas de diagnóstico para facilitar la interpretación y la identificación de los principales problemas relativos al desempeño del objeto seleccionado.

El cuadro siguiente resume las principales técnicas de diagnóstico, sus objetivos y la información que suministren al auditor en la fase de planeamiento de la auditoría.

Algunas técnicas de diagnóstico	Objetivo
FODA (SWOT) y Diagrama de Verificación de Riesgo	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar las fortalezas y debilidades del ambiente interno del objeto de la auditoría y las oportunidades y amenazas del ambiente externo; • Identificar posibles áreas a investigar; • Identificar factores de riesgo y conocer la capacidad organizacional para su gerencia; • Estimar los impactos potenciales de cada riesgo identificado.
Análisis Stakeholder	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar principales grupos de interés (actores interesados): • Identificar opiniones y conflictos de intereses e información relevante.
Mapa de productos e indicadores de desempeño	<ul style="list-style-type: none"> • Conocer los principales objetivos de una entidad o programa; • Representar las relaciones de dependencia entre los productos; • Identificar a los responsables por los productos críticos; • Desarrollar indicadores de desempeño.
Mapeo de procesos	<ul style="list-style-type: none"> • Conocer el funcionamiento de procesos de trabajo; • Identificar buenas prácticas; • Identificar oportunidades para racionalización y perfeccionamiento de procesos de trabajo.

Otras técnicas, como análisis de Ishikawa (causa y efecto) y marco lógico (determinación de las causales) también pueden ser útiles en esta etapa del trabajo de auditoría.

El equipo de auditoría con la información obtenida por la entidad auditada, procederá a realizar la cédula de comprensión del programa a auditar, para lo cual deberán de observar y realizar la [Guía 6 “Comprensión del tema a auditar”](#).

2.3 Documentación de auditoría⁸

Los papeles de trabajo utilizados en la ejecución de la etapa de familiarización deberán estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor, tomando en consideración que el supervisor es quién realiza el control de calidad, para lo cual deberá de utilizar la [Guía 7 “Control de calidad supervisión”](#), los documentos deben ser los siguientes:

- a) Guía 3 Conocimiento de la información de planificación estratégica
- b) Guía 4 Comunicación con el auditado
- c) Guía 5 Solicitud de información preliminar
- d) Guía 6 Comprensión del tema a auditar

2.4 Archivo de papeles de trabajo

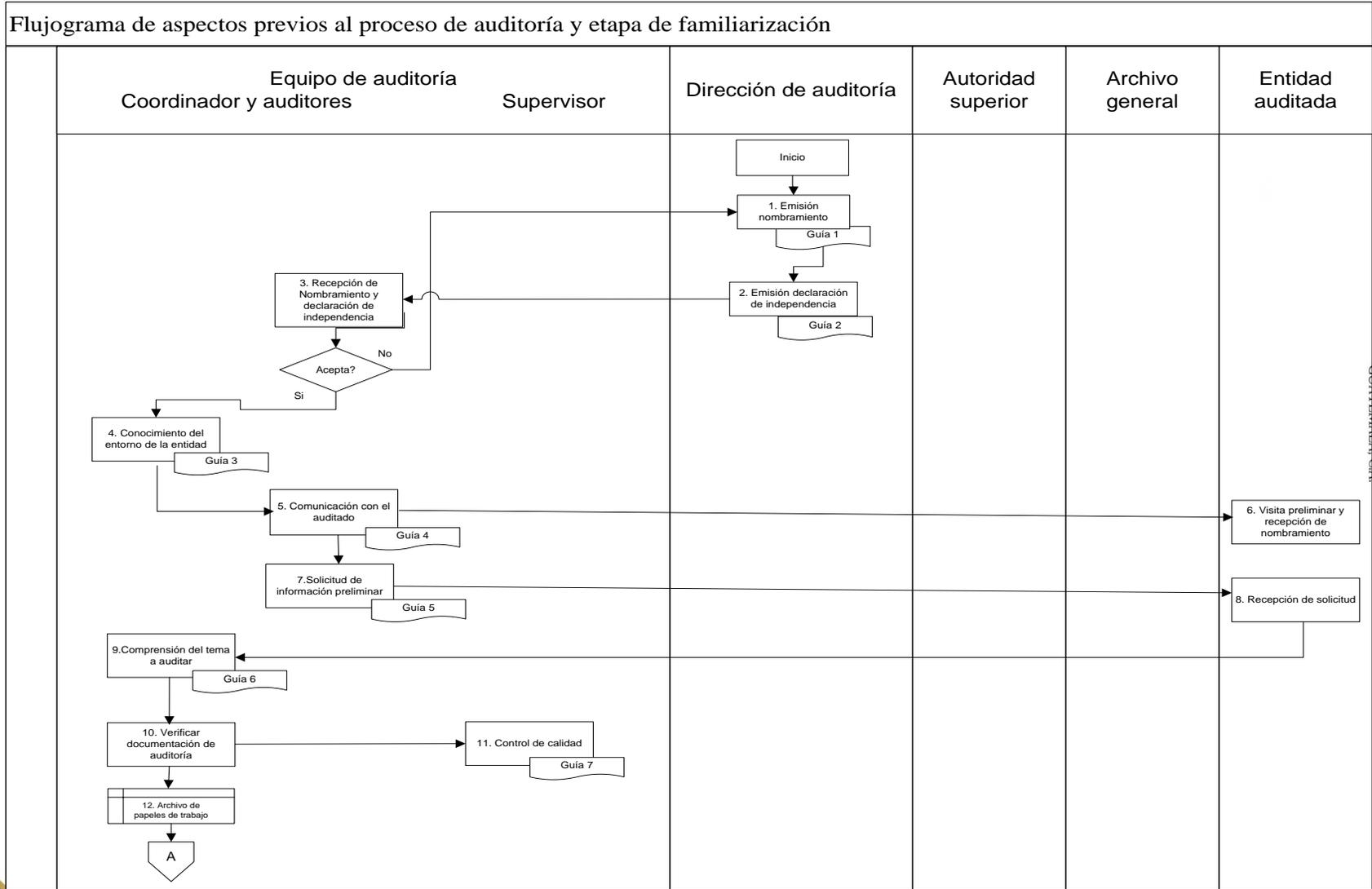
El equipo de auditoría debe actualizar el archivo permanente, que debe contener contratos, convenios, leyes, normas, manuales, reglamentos, resoluciones, acuerdos y cualquier disposición aplicable a la entidad.

⁸ ISSAIGT 300 párrafo 30 e ISSAIGT 3000 párrafo 76.

El equipo de auditoría también debe elaborar el archivo corriente, el que debe estar integrado por lo indicado en las guías de la 3 a la 7.

El control de calidad lo efectúa en primera instancia el coordinador, quien debe compilar en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de familiarización de la auditoría, incluyendo copia de la Guía 7 “Control de calidad supervisión”, la cual es realizada por el Supervisor.

2.5 Flujograma de aspectos previos al proceso de auditoría y etapa de familiarización



3 Etapa de planificación

Planificación operativa: debe ser una herramienta que oriente el proceso de ejecución. Además, aporta los conocimientos básicos y la información que se necesitan para comprender la entidad, el programa o la función⁹.

Planificación metodológica: implica gran cantidad de actividades diferentes. Por ejemplo, es importante seleccionar entre el programa de auditoría, el tipo de investigación que se necesita para la recopilación de datos y las técnicas de obtención de datos¹⁰.

Si existieran programas o subprogramas financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo -BID- en una entidad auditada, el equipo de auditoría debe considerar el Manual para Auditar Operaciones de Proyectos Financiados por el BID dentro de una Auditoría Gubernamental, para evaluar la muestra seleccionada.

3.1 Comunicación escrita¹¹

Es realizada por el equipo de auditoría para dejar evidencia de los requerimientos de información o documentación y si los mismos fueron atendidos por la entidad auditada. En caso ésta no quedó clara en el proceso de comprensión del programa, puede observar la [Guía 8 “Requerimiento de información”](#).

Después de realizar lo descrito en la etapa de familiarización, el equipo de auditoría o auditor gubernamental, requerirá por escrito la información, documentación y otros elementos necesarios, a los que no pueda tener acceso mediante los sistemas de información que provee la administración pública y los que considere necesarios obtener de

⁹ ISSAIGT 3000 párrafos del 88 al 90.

¹⁰ ISSAIGT 3000 párrafos del 88 al 90.

¹¹ ISSAIGT 300 párrafo 25 e ISSAIGT 3000 párrafo 49.

la entidad, por estar incompletos en los sistemas de información. Por lo tanto, el auditor debe agotar todos los procedimientos y sistemas a su alcance, para que la información solicitada a la entidad, sea únicamente para completar y/o confirmar datos no disponibles en los sistemas informáticos y que le permitan obtener evidencia de calidad en el proceso de auditoría.

3.2 Identificación enfoque de auditoría

El enfoque de auditoría determina la naturaleza del examen a realizarse, y es un vínculo importante entre los objetivos de auditoría, los criterios de auditoría y el trabajo realizado para recopilar la evidencia.¹²

Los auditores deben escoger un enfoque orientado a: 1) los resultados¹³, b) al problema¹⁴, c) al sistema¹⁵, o una combinación de ellos.¹⁶

El equipo de auditoría al tener el conocimiento general del problema, debe de considerar el enfoque que le dará a la auditoría, para lo cual deberá de observar lo indicado en el apéndice # 1, y realizar lo indicado en la [Guía 9 “Determinación del Enfoque de auditoría”](#)

¹² ISSALGT 3000 párrafo 31.

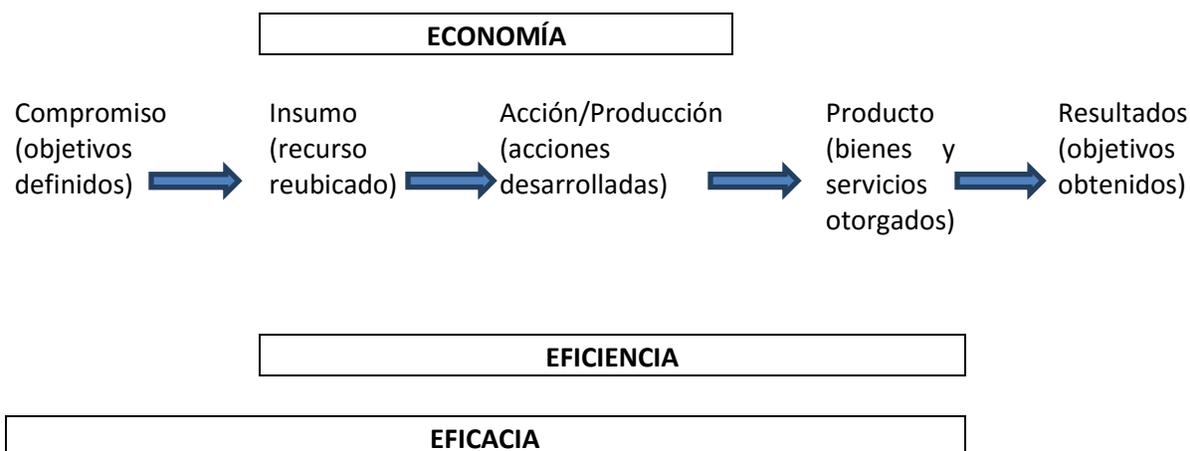
¹³ ISSALGT 3000 párrafo 33.

¹⁴ ISSALGT 3000 párrafo 34.

¹⁵ ISSALGT 3000 párrafo 32.

¹⁶ ISSALGT 300 párrafo 22 y ISSALGT 3000 párrafo 30.

3.3 Identificación del principio a evaluar (Economía, Eficiencia y Eficacia)¹⁷



Los tres aspectos de la auditoría mencionados anteriormente responden a la probabilidad que el programa cumpla con sus objetivos y resuelva los problemas para los que fue creado.

Economía

La evaluación de la economía es el resultado de medir el costo o recursos aplicados para lograr los objetivos del programa y los resultados que se obtuvieron al ejecutar dichos recursos, la economía trata de lograr los objetivos con los mínimos recursos. La economía se puede determinar mediante la comparación del costo unitario real contra el costo unitario presupuestado; o el costo unitario real de la entidad pública auditada o con el de empresas con servicios similares.

La economía se puede analizar desde la relación costo-beneficio del programa. Esto requiere la cuantificación monetaria de los dos elementos.

¹⁷ ISSALGT 300 párrafo 7.

Eficiencia

La eficiencia mide y califica el recorrido entre medio y fines; es la proporción entre la utilización de insumos, recursos, costos, tiempo y forma en la que se relacionan los fines con los medios: A mayor eficiencia, más racionalidad y optimización.

Para evaluar la eficiencia de un programa se deben tomar en cuenta las principales acciones que se desarrollaron para atender el problema de conformidad con las líneas de investigación definidas con base en el fin mediato. La información que resulte de evaluar la eficiencia debe permitir establecer la conexión argumentativa lógica con lo que está logrando el programa en relación con la atención del problema.

Eficacia

La eficacia es un aspecto de la auditoría enfocado en el cumplimiento de los objetivos, relacionado estrictamente a un problema público que el Estado busca erradicar o minimizar. Este principio tiene una relación estrecha entre lo propuesto y lo alcanzado.

Cuando se evalúa la eficacia deben relacionarse resultados alineados con los objetivos del programa y que nos ayuden a resolver las preguntas siguientes: ¿lo realizado? resolvió el problema, administró el problema, está en camino de solucionar el problema?

El equipo de auditoría de acuerdo a los programas de auditoría realizados, solicitará información a la entidad auditada con el fin de recopilar la información necesaria para su análisis.

El equipo de auditoría debe identificar el principio a evaluar, para lo cual debe consensuarlo con el director de auditoría; para realizar dicha actividad solicitaran una reunión para su conocimiento y aprobación. Para documentar lo actuado debe observar la

[Guía 10 “Identificación del principio de auditoría”](#)

3.4 Determinación de las Preguntas y Subpreguntas¹⁸

El equipo de auditoría después de la aprobación del enfoque y principio de auditoría a evaluar, debe establecer la o las preguntas generales que respondan al objetivo general de la auditoría; asimismo debe determinar las subpreguntas en respuesta a los objetivos específicos utilizando el enfoque seleccionado, para lo cual debe de observar lo indicado en el [Apéndice #1](#).

3.5 Identificación del deber ser (Criterios)

El equipo de auditoría debe establecer criterios (deber ser) adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de eficiencia, eficacia y economía.¹⁹ Las auditorías de desempeño deberán contar con criterios de auditoría adecuados y que proporcionen una base para el desarrollo de los hallazgos de auditoría. Los criterios de auditoría, que pueden ser de naturaleza cuantitativa o cualitativa deben ser confiables, objetivos, útiles y completos. Debería ser posible identificar la fuente del criterio de auditoría utilizado. Observar lo indicado en el [Apéndice #1](#).

3.6 Selección de métodos y técnicas de investigación

3.6.1 Métodos y técnicas

Las auditorías de desempeño pueden hacer uso de una amplia variedad de técnicas para la recopilación de datos tales como encuestas, entrevistas, grupos de enfoque, observaciones, análisis de documentos, prueba de transacción, así como el análisis de los datos económicos, financieros y de desempeño. Los métodos de auditoría deben ser seleccionados de forma que permitan la mejor recolección de evidencia de una manera

¹⁸ ISSAI.GT 3000 párrafos del 91 al 93.

¹⁹ ISSAI.GT 300 párrafo 23 e ISSAI.GT 3000 párrafo 35.

eficiente y efectiva; en tanto que el objetivo de los auditores debe ser la adopción de mejores prácticas. Por esto, como regla general, es recomendable ser flexibles y pragmáticos en la elección de los métodos.

El equipo de auditoría, posteriormente al análisis de comprensión del tema, deberá seleccionar los criterios y metodología que será empleada para la ejecución de la auditoría y así seleccionar el método para la recolección de datos, para lo cual pueden tomar en cuenta lo indicado en el [Apéndice #1](#) numeral 4.

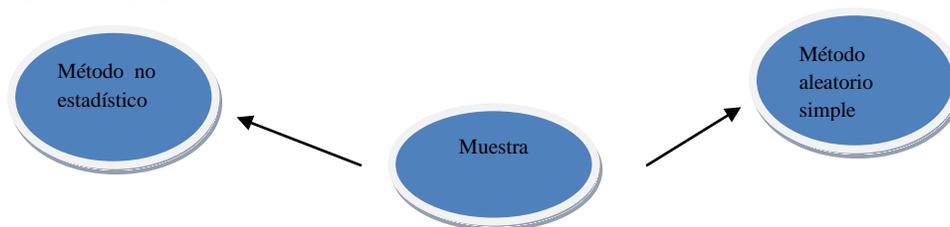
3.7 Determinación de materialidad²⁰

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión, en el contexto en el que se está considerando. La materialidad en un tema de auditoría debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos.

Para la determinación de la materialidad, el equipo de auditoría debe, por cada pregunta y subpregunta de auditoría, identificar los métodos y técnicas para la obtención de la información, de esa cuenta tendrá identificado el universo a investigar, el cual variará por cada auditoría, debiendo considerar para el cálculo de la muestra lo siguiente:

3.7.1 Métodos para determinar la muestra

A continuación se mencionan algunos métodos para determinar la muestra, que pueden ser utilizados por el equipo de auditoría.



²⁰ ISSALGT 300 párrafo 29 e ISSALGT 3000 párrafo 73

Método no estadístico

Este método se caracteriza por carecer de aleatoriedad en la selección de los elementos que integrarán la muestra, de tal manera, que es incierta la probabilidad que un elemento, sea o no, seleccionado para ser evaluado.

El tamaño de la muestra dependerá del juicio profesional del equipo de auditoría o auditor, por lo que la selección de datos se efectúa sin parámetros estadísticos.

La muestra seleccionada se obtiene a través de procedimientos no aleatorios, por lo que los elementos a evaluar, serán los que a juicio del equipo de auditoría o auditor proporcionan la información más útil, según el objeto de la auditoría, los criterios podrían ser:

- Mayor ejecución presupuestaria.
- Programa, subprograma, actividad u obra que tiene incidencia en la población.
- Funciones de la entidad que han sido cuestionadas por la población por su poca eficacia.
- Otros criterios que a juicio profesional pudieran determinarse.

El equipo de auditoría deberá llenar la cédula correspondiente a la selección de la muestra, la cual variará según los elementos y la comprensión del tema a auditar, debiendo tomar en cuenta población, área geográfica, edad, género y etnia, entre otros; para el efecto, el equipo de auditoría determinará si la entidad cuenta con dichos registros.

Método aleatorio simple

Cada uno de los elementos que integran la población a evaluar, tiene la misma posibilidad de ser elegido para la selección aleatoria.

En este método cada uno de los elementos de la población que se fiscalizará tiene la misma posibilidad de ser escogido, la selección aleatoria puede realizarse acudiendo a las tradicionales tablas de números aleatorios o bien, mediante generadores de números aleatorios por ordenador.

La selección de la muestra es responsabilidad del equipo de auditoría, por lo que el método para la selección de la muestra es a juicio de ellos, quienes también podrán consultar y aplicar otro método dependiendo de las necesidades que se presenten en la auditoría.

Todo el proceso de selección de la muestra debe estar documentado y firmado por el equipo de auditoría.

3.8 Matriz de planeamiento

La matriz de planeamiento es una herramienta para determinar qué auditar y cómo hacerlo. Proporciona una estructura para los componentes básicos de la planificación. En ella se describen brevemente los requisitos y procedimientos necesarios para implementar los objetivos de la auditoría y para hacer evaluaciones conforme a los criterios. Sus principales objetivos son:



La matriz de planeamiento, es un cuadro que resume la información relevante del planeamiento de una auditoría. Es elaborada en la fase de planeamiento y contiene todos los elementos clave, de lo que se pretende realizar durante la auditoría.

El propósito de la matriz de planeamiento, es el de ayudar en la elaboración conceptual del trabajo y en la orientación del equipo en la fase de ejecución.

La matriz de planeamiento es una herramienta de auditoría que logra que la planificación sea más sistemática y dirigida, facilitando la comunicación de las decisiones sobre la metodología y ayudando en la ejecución de los trabajos de campo. La matriz es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado por el equipo, a medida que el trabajo de auditoría progresa.

Todo el proceso de planificación operativa y metodológica, va a tener, como producto, esta herramienta de comunicación y resumen de las actividades que se pretende ejecutar en la fase siguiente de la auditoría.

El equipo de auditoría al seleccionar los criterios y métodos a emplear, debe observar y realizar la matriz de planeamiento, misma que contiene lo siguiente:

- a) El encabezado de cada matriz se debe identificar, de la forma siguiente:

Nombre de la auditoría (Materia objeto de la auditoría)

Justificación de la auditoría

Problema que originó el programa

- b) Por cada pregunta y subpregunta se elabora un cuadro resumen con las columnas siguientes:

Criterios (deber ser): Especificar los criterios para abordar la pregunta y sub-pregunta de la auditoría. (Ver [Apéndice #1](#))

Información requerida: Identificar la información necesaria para responder a la pregunta de auditoría.

Fuentes de información: Identificar las fuentes de cada elemento de información.

Procedimiento para la recopilación de datos: Identificar las técnicas de recopilación de datos que se van a usar y describir los procedimientos respectivos.

Procedimientos de análisis de datos: Identificar las técnicas que se van a usar en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos.

Limitación: Especificar las limitaciones en cuanto a:

- La estrategia metodológica adoptada;
- El acceso a las personas y la información;
- La calidad de la información;
- Las condiciones operativas para desempeñar el trabajo. (Ver [Apéndice #1](#))

Qué nos permitirá el análisis: Aclarar con precisión qué conclusiones o resultados pueden alcanzarse.

Para realizar la matriz de planeamiento el equipo de auditoría debe observar el formato de la [Guía 11 “Matriz de Planeamiento”](#).

3.9 Necesidad de incluir un experto

La auditoría de desempeño también requiere un buen conocimiento de las organizaciones, programas y funciones gubernamentales relacionadas con el asunto de la auditoría y podrá requerir pericia en ciencias sociales, físicas, computacionales y otras ciencias, así como pericia legal.²¹

²¹ ISSAI.GT 3000 párrafos 54 y 55.

El equipo de auditoría debe analizar si es necesaria la solicitud de un especialista que acompañe al equipo durante el proceso de la auditoría que se esté realizando, en el entendido de que esto se realizará estrictamente para casos en que el equipo auditor no cuente con el conocimiento o pericia en el área a evaluar, debiendo indicar lo que se necesita sea evaluado, de ser así, deberá trasladar la solicitud a la Dirección de auditoría, para que esta realice la gestión²².

El oficio de solicitud del especialista debe ser firmado por el equipo de auditoría (auditores, coordinador y supervisor), para trasladarlo a la Dirección. Observar [Guía 12 “Solicitud de experto”](#).

La Dirección de auditoría debe resolver sobre el requerimiento del experto y trasladar la respuesta al equipo de auditoría.

De nombrarse experto, el coordinador del equipo de auditoría debe comunicar por escrito a la entidad auditada, la identidad del mismo, así como los objetivos y características específicas del trabajo a realizar por dicho profesional, solicitando acceso a la información, registros y documentación necesaria en el marco de la extensión del trabajo.

El equipo de auditoría podrá utilizar los resultados del trabajo de expertos que estén relacionados con los objetivos de la auditoría, tanto en la etapa de planificación, como en la etapa de ejecución.

De no ser necesaria la participación del experto, se debe documentar en el memorando de planificación de auditoría, de igual manera la decisión de su involucramiento.

²² ISSALGT 300 párrafo 26

3.10 Memorando de planificación

La planificación o diseño de la auditoría es el documento en el cual, de una forma detallada, se contribuye a una auditoría de alta calidad, para que la misma se realice de manera económica, eficiente, eficaz y oportuna.²³

El equipo auditor, posterior a la realización de la matriz de planeamiento, podrá elaborar el memorando de planificación.

El memorando de planificación se realiza conforme se desarrollan las actividades desde la etapa de familiarización, se consolida y concluye con los programas de auditoría. De conformidad a la [Guía 13 “Memorando de Planificación”](#).

Al formular el memorando de planificación de auditoría, el equipo de auditores debe tomar en consideración los siguientes aspectos:

- La comunicación de obligaciones y objetivos, así como el establecer un destinatario de estas comunicaciones y del momento y modalidad en que debe hacerse.
- Tema a auditar (comprensión de la materia a auditar y justificación)
- Los objetivos, el alcance, criterios (deber ser); teniendo en cuenta el nombramiento de la auditoría
- La composición del equipo de auditoría y la asignación de tareas dentro del mismo, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos.
- El cronograma de auditoría.

²³ ISSAI.GT 3000 párrafo 86.

3.11 Programas de auditoría

El equipo de auditoría elaborará los programas de auditoría, en los cuales describirá los procesos a realizar, identificando objetivos, preguntas, métodos, procedimientos y técnicas de auditoría, para recabar la evidencia, procesar y analizar la información, así como las características de la evidencia para cumplir cada propósito de la revisión. Aquí está contenido el proceso para desarrollar los resultados con el soporte fiable que requiere su elaboración. Para la elaboración de los programas de auditoría observar [Guía 14 “Programa de auditoría”](#).

El coordinador y auditores, si los tuviere, del equipo de auditoría, firman, sellan y trasladan el memorando de planificación y programas de auditoría al supervisor para que este último revise, modifique y si corresponde, valide dichos documentos.

Con el memorando de planificación de auditoría validado por el supervisor, el equipo de auditoría traslada, por medio de oficio, a la Dirección que emitió el nombramiento, para que la Dirección revise, modifique y si corresponde, apruebe dichos documentos con su firma y sello.²⁴

3.12 Diseño de papeles de trabajo

El equipo de auditoría, posterior a que la Dirección haya aprobado el memorando de planificación y los programas, debe diseñar los papeles de trabajo (cédulas de auditoría que contienen los procedimientos aprobados) en el sistema de auditoría. Dichos papeles de trabajo variarán dependiendo el tema de auditoría, en virtud de determinar con exactitud el tema y la información con que cuenta la entidad.

²⁴ Reglamento de la Ley Orgánica de la CGC

Cada uno de los procedimientos descritos en las cédulas de auditoría, deben corresponder a los establecidos en el respectivo programa y documentarlos.

3.13 Comunicación con el auditado

El equipo de auditoría, por medio del coordinador concertará cita con la máxima autoridad de la entidad y con los responsables de las áreas que se auditarán, según memorando de planificación, para suscribir el acta de apertura de la etapa de ejecución, con el objeto de dar a conocer las áreas que serán evaluadas, el tiempo establecido del proceso de ejecución, obligaciones del equipo auditor y entidad, procedimiento para la presentación de resultados e informe, entre otros, con el objeto de mantener una adecuada comunicación durante todo el proceso de la auditoría²⁵; para la suscripción del acta, debe participar el supervisor del equipo. [Guía 15 “Acta de apertura”](#)

3.14 Documentación de auditoría

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de planificación de la auditoría, deberán estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor del equipo, debiendo tomar en cuenta que es el supervisor quién realiza el control de calidad. Para la revisión y aprobación se utilizará la [Guía 16 “Control de Calidad de Planificación”](#)

El equipo de auditoría trasladará los programas y papeles de trabajo al Supervisor, para la revisión, modificación y validación.

²⁵ ISSAI.GT 3000 párrafo 47

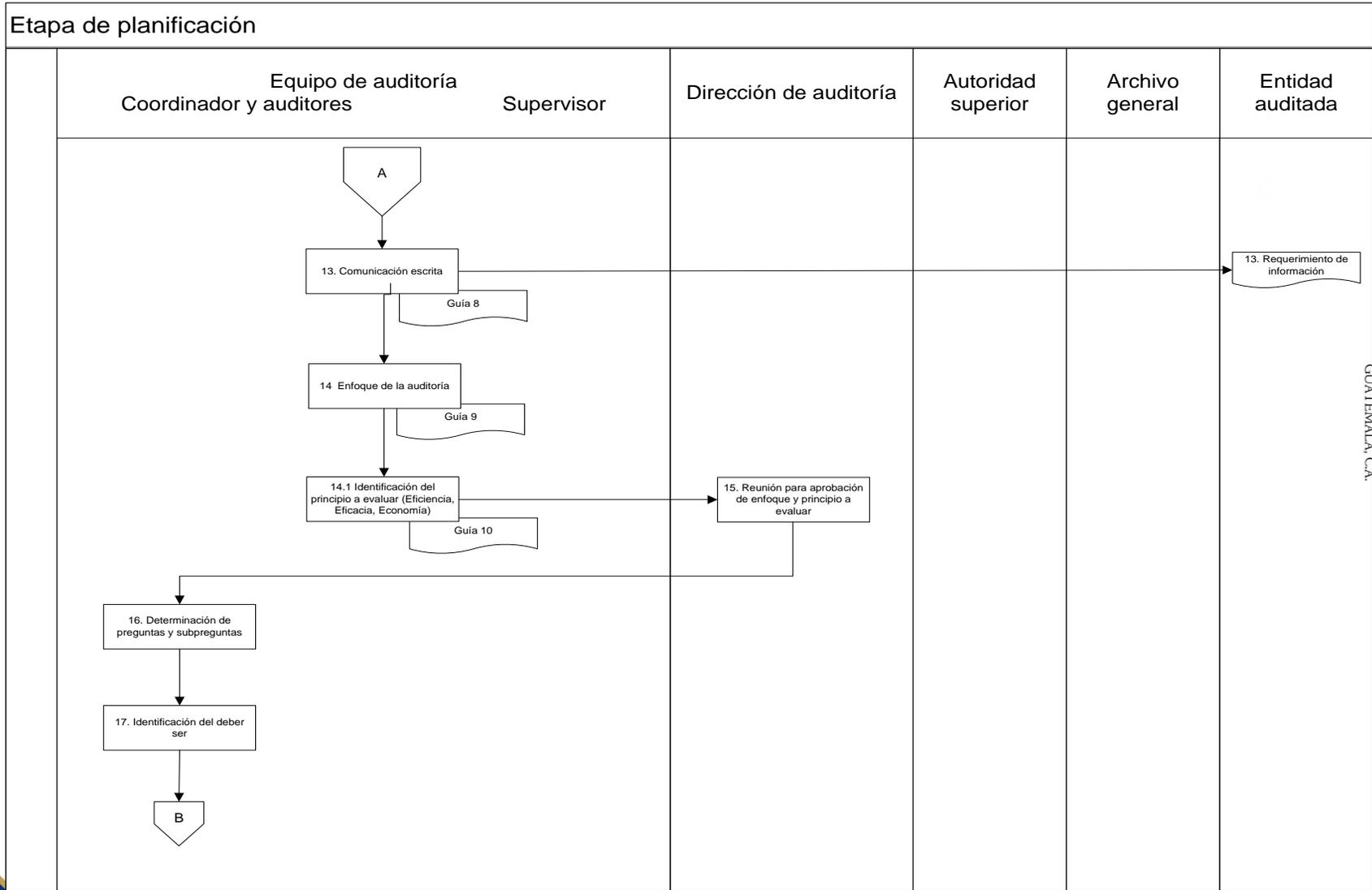
3.15 Archivo de papeles de trabajo

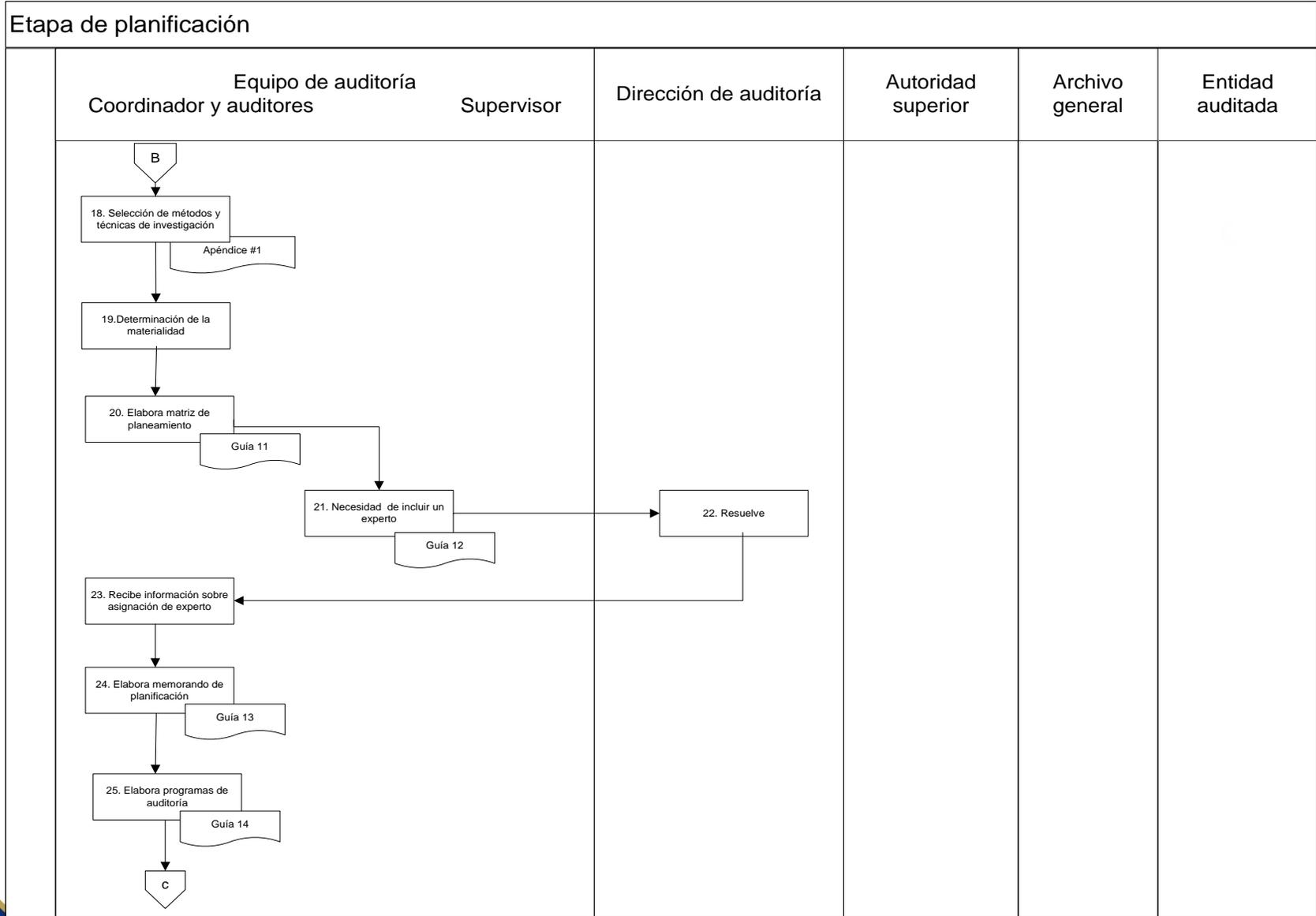
El equipo de auditoría debe actualizar su archivo permanente, durante el transcurso de la etapa de planificación.

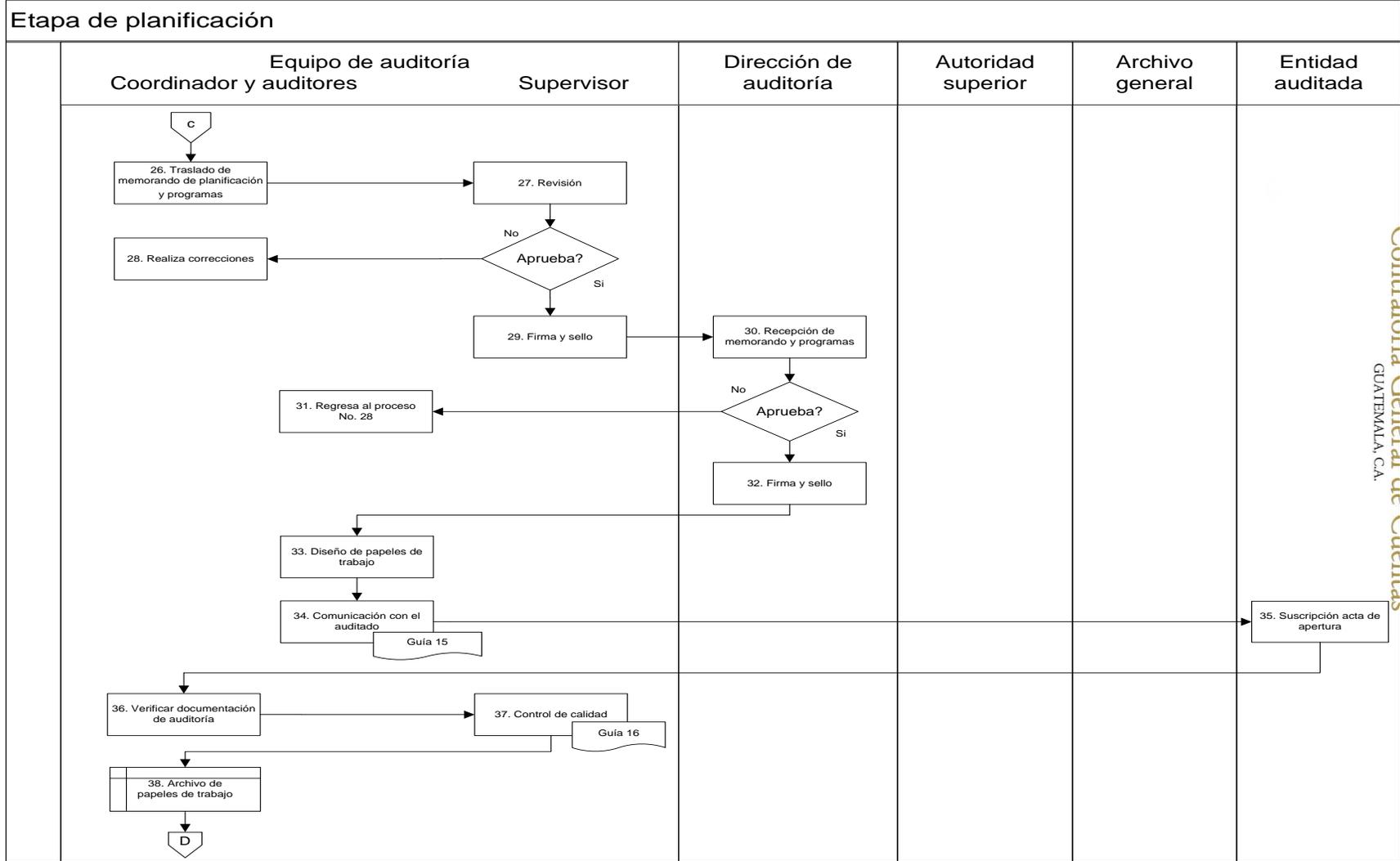
El equipo de auditoría también debe elaborar el archivo corriente, el que debe estar integrado por lo indicado en las guías 8 a la 16.

El coordinador del equipo, compilará en un solo archivo, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de planificación de la auditoría, incluyendo una copia de la Guía No. 16 “Control de Calidad de Planificación”.

3.16 Flujograma etapa de planificación







4 Etapa de ejecución

El propósito del estudio principal, es ejecutar las actividades establecidas en la planificación, para llevar a cabo la auditoría y presentar un informe de auditoría de alta calidad.

La labor de ejecución de auditoría se lleva a cabo sobre la base de la planificación realizada y los documentos por ella desarrollados.

Las auditorías deben ser realizadas con el debido cuidado, con objetividad y con supervisión apropiada. El equipo auditor debe tener, de manera colectiva, el conocimiento adecuado de la materia y técnicas de auditoría.

4.1 Ejecución de programas y papeles de trabajo

Posterior a la selección de la muestra, el equipo de auditoría debe aplicar los procedimientos de auditoría, a cada unidad de muestreo. La ejecución de los programas de auditoría permitirá la obtención de pruebas sustantivas (de acuerdo al alcance del equipo de auditoría), apoyando al auditor a completar la información en los papeles de trabajo diseñados en la etapa de planificación (cédulas de auditoría) y otros que se diseñen y completen durante esta etapa.

El equipo de auditoría debe realizar los papeles de trabajo y pruebas necesarias que sirvan para la obtención de la evidencia de auditoría, debiendo observar para el efecto el [Apéndice #2](#).

4.2 Actualización de la matriz de planeamiento, memorando de planificación y programas de auditoría

La matriz de planeamiento, memorando de planificación y los programas de auditoría, se pueden actualizar durante el proceso de auditoría, con el objeto de asegurar que se obtenga la evidencia de auditoría suficiente y pertinente, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable y así obtener garantías razonables que sirvan de base a la conclusión del equipo de auditoría. Las actualizaciones deben realizarse de acuerdo con el resultado de los procedimientos efectuados, información proporcionada por direcciones, de apoyo sobre el monitoreo de actividades u operaciones de la entidad auditada y cualquier requerimiento efectuado por la Dirección de auditoría, sobre alguna revisión adicional a lo seleccionado previamente.

Estas actualizaciones deben ser revisadas por el coordinador y el supervisor del equipo de auditoría; posterior a realizar las correcciones indicadas por el supervisor, se trasladarán a la Dirección de auditoría, para su revisión; de existir mejoras, deben efectuarse las modificaciones necesarias, para obtener su respectiva aprobación.

4.3 Análisis del resultado del experto (informe o dictamen)

En la fase de planificación, los resultados de los informes preparados por terceros, pueden aportar información que advierta sobre debilidades.

Se debe establecer la naturaleza de la auditoría que se está realizando, al momento de solicitar el experto y debe documentarse adecuadamente los objetivos, alcance del trabajo y la confidencialidad de la información.

El equipo de auditoría es responsable de analizar el contenido del trabajo del experto, para determinar si cumple con los objetivos planteados. De existir deficiencias que se establezcan como resultado del informe del experto, éstas deben constituir la evidencia pertinente, para elaborar los hallazgos que correspondan y posteriormente, determinar las acciones legales que correspondan. El experto será responsable de las deficiencias u observaciones contenidas en el resultado de su trabajo y de ser requerido, debe contribuir con los órganos competentes en las investigaciones que realicen.

La utilización del informe del experto, debe hacerse constar en el informe de auditoría y formar parte del archivo de papeles de trabajo.

4.4 Obtención de evidencia

Durante todo el proceso de ejecución el equipo de auditoría obtendrá evidencia suficiente y apropiada, para establecer los hallazgos y formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas anteriormente establecidos, con el objeto de emitir recomendaciones.

4.5 Pruebas de auditoría

Las pruebas de auditoría pueden ser físicas, documentales, testimoniales o analíticas. Una inspección u observación directa de las personas, bienes o acontecimientos, aportan pruebas físicas. La prueba documental consiste en información, como por ejemplo, cartas, contratos, asientos contables, facturas e información de la Dirección sobre el rendimiento.

La prueba testimonial se obtiene mediante entrevistas o cuestionarios. La prueba analítica abarca los aspectos informáticos, las comparaciones, la división de la información en sus componentes y los argumentos racionales.

El equipo de auditoría, de acuerdo a las pruebas de auditoría realizadas, determinará el tipo de evidencia y la prueba de auditoría a realizar, para lo cual debe de considerar el análisis siguiente:

Criterios de auditoría (lo que debería ser)
Pruebas de auditoría (lo que es)
Determinar las causas y los efectos del resultado

En caso de posibles hallazgos detectados durante el proceso de ejecución de la auditoría, que tienen como resultado informe de cargos, éstos deben ser comunicados a las personas responsables de manera oportuna y cumplir con el procedimiento establecido en el numeral 7 consideraciones especiales, para su presentación y seguimiento, de conformidad con la normativa vigente.

4.6 Valoración de evidencia

Como resultado de los procedimientos de auditoría efectuados, se pueden identificar deficiencias que deben ser comunicadas a los responsables, para obtener evidencia suficiente y competente y en caso de ser necesario, realizar procedimientos adicionales que permitan al equipo de auditoría corroborar los mismos.

Las normas de auditoría manifiestan que “para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.”

La prueba es competente (válida y fiable) si representa de hecho lo que se propone representar. La fiabilidad de las pruebas puede evaluarse tomando en consideración los siguientes factores:

- La corroboración aportada por las pruebas es una técnica poderosa para aumentar la fiabilidad. Esto implica que el auditor busque diferentes tipos de pruebas que tengan diferentes orígenes.
- A menudo, con razón o sin ella, las pruebas originadas en el exterior de la entidad fiscalizada, se consideran más fiables, a los efectos de la auditoría, que la información generada dentro de la propia entidad fiscalizada.
- La prueba documental suele considerarse más fiable que la prueba oral.
- La prueba que tiene su origen en la observación o el análisis directo del auditor es más fiable que la prueba obtenida de modo indirecto.
- La fiabilidad de la información generada por la entidad fiscalizada, estará parcialmente en función de la fiabilidad de la Dirección y los sistemas de control interno de la entidad fiscalizada.
- La prueba oral corroborada por escrito es más fiable que la prueba meramente oral.
- Los documentos originales son más fiables que las fotocopias.

La evidencia obtenida debe ser evaluada de forma exhaustiva, por los integrantes del equipo de auditoría, previo a redactar los hallazgos que se consideren pertinentes, ver lo indicado en el [Apéndice #2](#).

4.7 Evaluación de indicadores

Los indicadores son parámetros que miden el comportamiento de un fenómeno o un proceso; un indicador de desempeño, es la expresión cuantitativa construida a partir de variables cuantitativas o cualitativas, que proporciona un medio sencillo y fiable para medir

logros (cumplimiento de objetivos y metas establecidas), reflejar los cambios vinculados con las acciones del programa, monitorear y evaluar sus resultados.

Para la evaluación de los indicadores, se deben tomar en cuenta los objetivos identificados en el programa a corto, mediano y largo plazo, tomando en consideración que los mismos sean proporcionales a las metas establecidas. Para la evaluación respectiva el equipo de auditoría debe observar lo indicado en la [Guía 17 “Evaluación de Indicadores”](#).

Indicadores estratégicos:

- Mide el grado de cumplimiento de los objetivos de los programas públicos.
- Contribuye a corregir o fortalecer las estrategias y la orientación de los recursos.
- Impacta de manera directa en la población o área de enfoque.

Indicadores de gestión

Mide el avance y logro en procesos y actividades, es decir, sobre la forma en que los bienes y/o servicios públicos son generados y entregados.

4.8 Elaboración de hallazgos²⁶

Con base a la evaluación de la evidencia suficiente, competente y pertinente obtenida, de ser procedente, el equipo de auditoría debe elaborar los hallazgos, considerando su juicio profesional y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados.

El equipo de auditoría, de encontrar deficiencias en el tema de auditoría que se consideren hallazgos, deberá realizar la matriz de hallazgos; para el efecto, deben de observar y

²⁶ ISSAI.GT 300 párrafo 34.

realizar lo indicado en la [Guía 18 “Matriz de hallazgos”](#), ésta debe ser trasladada al supervisor para su revisión y aprobación correspondiente.

La matriz de hallazgos es una herramienta útil como apoyo y orientación para la preparación del informe de auditoría, ya que permite reunir de manera estructurada, los principales elementos que constituyen los capítulos centrales del informe. La matriz permite al equipo de auditoría y las otras partes interesadas, tener una comprensión homogénea de los hallazgos y sus componentes.

La elaboración de la matriz de hallazgos debe comenzar durante el trabajo de campo conforme se observan los hallazgos. Las aclaraciones que sean necesarias deben anotarse mientras se está en el campo, a fin de evitar malentendidos y posibles solicitudes adicionales de información.

La matriz de hallazgos también es muy útil para orientar las discusiones con la supervisión de la auditoría, especialista y auditados. Se trata de una herramienta de control de calidad y de discusión con terceros, sobre la consistencia de las conclusiones de la auditoría.

Aprobada la matriz de hallazgos, el equipo auditor realizará los posibles hallazgos de forma individual “**Hallazgos a notificar**”, indicando a qué pregunta de auditoría corresponde.

Los hallazgos deben establecer condiciones, deber ser (criterio), causa y efecto identificados para ayudar a los destinatarios del informe a entender mejor el trabajo efectuado.

Es importante que el equipo de auditoría identifique correctamente a los responsables de las deficiencias detectadas, solicitando el nombre completo, cargo y período en que han desempeñado, domicilio y dirección para recibir notificaciones, para ser ingresados al sistema de auditoría o actualizar los datos previamente ingresados.

Al concluir la elaboración de hallazgos, serán revisados por el coordinador y supervisor del equipo de auditoría y de ser procedente, realizando las correcciones necesarias, trasladando el borrador de hallazgos a la Dirección que emitió el nombramiento, para revisión, por parte de la comisión de control de calidad designada; y en su caso el equipo de auditoría efectuará las mejoras correspondientes. De igual forma, deben trasladar a la Dirección, la información de los responsables identificados en los atributos de los hallazgos.

4.9 Notificación de hallazgos

La comunicación de todas las deficiencias detectadas durante el proceso de auditoría, deben darse a conocer a los encargados de la entidad, funcionarios o empleados responsables, según corresponda, sin importar la acción legal que pudieren provocar en el caso de ser confirmados; con el objeto de que en el plazo fijado por el equipo de auditoría, considerando el cronograma de auditoría aprobado por la Dirección, presenten los comentarios de forma digital y escrita, así como la respectiva documentación de soporte, para su oportuna evaluación e inclusión en el informe.

El equipo de auditoría que determine en el proceso de notificación de hallazgos, que la dirección para recibir notificaciones proporcionada por los responsables a la entidad auditada o la contenida en la base de datos de la Contraloría es incorrecta, debe obtener la información apropiada de otras entidades facultadas para proporcionarla, a través de los medios establecidos (comunicación escrita).

Para dejar constancia de lo actuado, el equipo de auditoría deberá adjuntar a los papeles de trabajo, oficio y cédula de notificación de hallazgos, firmados y sellados por el responsable notificado o por el procedimiento que indique la legislación vigente aplicable. Observar [Guía 19 “Oficio y cédula de notificación”](#)

Los atributos de los hallazgos que se deben notificar a la entidad (autoridad superior) y a los responsables son: condición, criterio, causa y efecto; que ya fueron identificados en la cédula matriz de hallazgos.

4.10 Comunicación con los responsables²⁷

En el plazo fijado en el oficio de notificación de hallazgos, el equipo de auditoría se reúne con las autoridades de la entidad auditada y los funcionarios o empleados responsables, para recibir las pruebas de descargo de las deficiencias detectadas. Lo anterior debe hacerse constar mediante acta de comunicación de resultados preliminares y cierre de la auditoría e incluir los documentos presentados y aquellos argumentos que los responsables manifiesten de forma verbal, para una mejor interpretación de las pruebas documentales. [Guía 20 “Acta de comunicación de resultados preliminares y cierre de ejecución de la auditoría”](#).

El acta debe ser firmada por todos los responsables, en el entendido que estos se hicieren acompañar de asesores o cualquier otra persona, estas personas no firmarán ni podrán emitir comentarios en la reunión, únicamente la comunicación será con su cliente. Sin embargo las personas que se presenten con mandato especial con representación, podrán realizar las diligencias que corresponden al responsable del hallazgo notificado.

En el caso en que los responsables de la entidad auditada no se presentan a la reunión de comunicación y cierre de auditoría en la hora y fecha establecida en la notificación de hallazgo y que no medie una solicitud de prórroga, el equipo de auditoría procederá a faccionar el acta respectiva, haciendo constar dicho extremo.

²⁷ ISSAI.GT 300 párrafo 25 y ISSAI.GT 3000 párrafo 48.

El equipo de auditoría debe verificar cuidadosamente que la documentación de descargo presentada esté foliada, firmada y de acuerdo con el hallazgo o los hallazgos notificados.

En la comunicación con los responsables, debe informarse que, de existir errores materiales que se adviertan en esa reunión, con respecto a los atributos notificados, se efectuarán las correcciones pertinentes, dejando constancia en acta que los responsables están enterados y que serán notificados de las modificaciones. El equipo de auditoría debe establecer un plazo acorde al cronograma de actividades de la Dirección que emitió el nombramiento y prudencial para no retardar los resultados de la auditoría, para ampliar las pruebas de descargo necesarias.

4.11 Análisis de comentarios y documentos de soporte

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

Como resultado del análisis de la documentación de respaldo, en casos muy excepcionales y contando con la evidencia de auditoría necesaria, se pueden realizar modificaciones materiales a los atributos de los hallazgos, que permitan fortalecer la idoneidad de los resultados de auditoría. Las modificaciones deben ser notificadas a la Dirección y efectuarse nuevamente el proceso de notificación de hallazgos.

En el cronograma de actividades de la auditoría debe contemplarse tiempo por si existe la posibilidad o necesidad de modificar algún error en los hallazgos, considerando que puede volverse a notificar al auditado para que presente las pruebas pertinentes.

4.12 Comentarios de auditoría²⁸

El equipo de auditoría debe dar respuesta a cada uno de las afirmaciones o contradicciones que presentan los responsables, y rendirá una explicación razonable e integral a las mismas, lo que debe dejar apropiadamente evidenciado, estableciendo los motivos por los cuales se desvanece o confirma, total o parcialmente, el hallazgo. [Guía 21 “Análisis de comentarios de los responsables, documentos de soporte y comentario de auditoría”.](#)

4.13 Recomendaciones²⁹

El principal objetivo de las recomendaciones es que las implemente la entidad fiscalizada, para fortalecer su desempeño, a fin de avanzar en la solución del problema público. Para lograrlo, es necesario que los servidores públicos acepten y se comprometan a instrumentar y realizar las acciones que correspondan, por lo que los resultados deben ser convincentes al responder a los objetivos de la auditoría.

Las recomendaciones al desempeño deben ser concretas y permitir corregir, modificar, adicionar y/o reorientar el diseño y la implementación del programa, por lo que el cuidado y la pertinencia en su formulación, son de suma importancia para reflejar la relevancia de la labor de fiscalización, efectuada por el equipo de auditoría³⁰.

4.14 Buenas prácticas

El equipo de auditoría, de cada hallazgo confirmado, identificará el párrafo correspondiente de las buenas prácticas identificadas en la matriz de hallazgo.

²⁸ ISSALGT 3000 párrafo 120

²⁹ ISSALGT 300 párrafo 25 e ISSALGT 3000 párrafo 121

³⁰ ISSALGT 300 párrafo 36.

El coordinador y el supervisor del equipo de auditoría, mediante oficio, trasladarán a la máxima autoridad de la entidad y a los funcionarios o empleados responsables de los hallazgos confirmados, un oficio con el objeto de dar a conocer las recomendaciones constructivas y obtener el compromiso, por escrito, de la máxima autoridad para ser ejecutadas, de acuerdo a un plan de acción, considerando la magnitud de los procesos que es necesario corregir u obtener algunas observaciones relevantes, sobre la imposibilidad de ejecutar alguna recomendación que pudieran permitir al auditor modificar y presentar recomendaciones viables y factibles. De ser así, el auditor formulará nuevamente la recomendación y notificará de nuevo a las autoridades superiores. [Guía 22](#) [“Comunicación y cédula de recomendaciones”](#).

4.15 Acciones legales

Estas serán consecuencia de aquellas deficiencias detectadas como infracción y confirmadas como hallazgo, por parte del equipo de auditoría.

Las infracciones son todas las acciones u omisiones que impliquen violación de normas jurídicas o procedimientos establecidos de índole sustancial o formal, por parte de servidores públicos u otras personas individuales o jurídicas, sujetas a verificación por parte del ente fiscalizador y sancionable por éste, en la medida y alcances establecidos en su ley orgánica u otras normas jurídicas, con independencia de las sanciones y responsabilidades penales, civiles o de cualquier otro orden que puedan imponerse o en que hubiere incurrido la persona responsable, dependiendo de la acción u omisión.

Las acciones legales se dividen en:

- a) Sanciones pecuniarias
- b) Informe de cargos
- c) Denuncias penales

a) Sanciones pecuniarias³¹

Las sanciones pecuniarias se imponen a los empleados públicos y demás personas individuales o jurídicas sujetas al control y fiscalización de la Contraloría General de Cuentas, consistente en el pago de una cantidad monetaria, por haber incurrido en infracciones, de conformidad al procedimiento establecido en la normativa aplicable. [Guía 23 “Solicitud de sanción económica”](#).

El equipo de auditoría, en su caso procederá a solicitar a la autoridad correspondiente las sanciones pecuniarias a los responsables de los hallazgos confirmados, de acuerdo con las leyes aplicables vigentes.

Las sanciones pecuniarias solicitadas se aplicarán sin perjuicio de proceder, en forma inmediata a:

- 1) Presentación de las denuncias o querellas penales, al existir la comisión de posibles delitos o
- 2) Demanda en juicio de cuentas, al existir menoscabo en detrimento al patrimonio del Estado.

b) Informes de cargos³²

Es la acción legal derivada de un hallazgo que ocasionó menoscabo al patrimonio del Estado, con el fin de promover un juicio de cuentas. De haberse establecido en definitiva que el patrimonio de las entidades sujetas a fiscalización sufrió pérdidas en el manejo de su hacienda, en dicho juicio se buscará la restitución o pago correspondiente.

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

32 Decreto número 1126, Ley del Tribunal de Cuentas, artículo 70

Si el equipo de auditoría determina que existió menoscabo a la entidad, deberá realizar el informe de cargos provisional y notificarlo a las personas responsables, cumpliendo con el plazo establecido para presentar las pruebas de descargo, documentos de respaldo o el pago correspondiente.

En este proceso, el equipo de auditoría observará los numerales 4.10, 4.11 y 4.12 del presente manual y lo establecido en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

Si los documentos probatorios no desvanecen el hallazgo, el equipo de auditoría procederá a elaborar el proyecto de informe de cargos confirmado; previo a su notificación, deberá contar con opinión favorable de la Dirección de Asuntos Jurídicos; seguidamente deberá notificar a los responsables, el informe de cargos e improbación de la cuenta, posteriormente lo remitirá a la Dirección de Asuntos Jurídicos, para que éste continúe con su trámite. [Guía 24 “Informes de cargos”](#).

Si la opinión jurídica no es procedente, el equipo de auditoría reconsiderará otra acción legal.

c) Denuncias penales

Son las acciones que presentan los equipos de auditoría en cumplimiento de su función, al evidenciar, por parte de las personas responsables en los organismos, instituciones o entidades sujetas a fiscalización, la comisión de posibles delitos de acuerdo con la legislación vigente.

Los auditores gubernamentales deben ser capaces de identificar la comisión de un posible delito, durante la ejecución de la auditoría a través de la obtención de evidencia suficiente y pertinente. De esta forma, los auditores que detecten actos que pudieran ser indicativos de

posibles ilícitos o menoscabo a la entidad, deben actuar con la debida diligencia profesional y prudencia para sustentar la acción promovida en futuras investigaciones realizadas por los órganos competentes. [Guía 25 “Denuncia Penal”](#)

Como resultado del análisis exhaustivo de la evidencia de las irregularidades, el auditor que determine la posible comisión de un delito, debe elaborar el proyecto de denuncia, el cual debe ser revisado por el coordinador y aprobado por el supervisor y ser trasladado a la dirección del sector al que pertenece, adjuntando todos los medios de convicción y acta de comunicación de resultados, para que ésta solicite a la Dirección de Asuntos Jurídicos, análisis de los hechos descritos y si estos pueden ser constitutivos de delito y consecuentemente opine sobre la procedencia de la presentación de la misma ante el órgano competente.

Posterior a la recepción de la opinión, sí ésta fuera procedente, el equipo de auditoría integrará el expediente de la denuncia penal y lo trasladará completo en original y las copias solicitadas por medio de oficio, a la Dirección de Auditoría que emitió el nombramiento; de las cuales el equipo de auditoría debe conservar una copia, para que ésta lo envíe a la Dirección de Asuntos Jurídicos, para continuar con la presentación formal, ante el órgano competente. No podrá presentarse memorial de denuncia sin el auxilio de un Abogado y Notario de la Contraloría General de Cuentas.

En caso que la opinión emitida por la Dirección de Asuntos Jurídicos no sea favorable, el equipo de auditoría analizará aportar mayores elementos de prueba y solicitará nuevamente la opinión o de lo contrario evaluará la aplicación de otra acción legal.

4.16 Carta de representación

Es la declaración escrita por la autoridad correspondiente de la entidad auditada, en la cual reconoce haber puesto a disposición del equipo de auditoría, la información requerida, así

como la comunicación de cualquier hecho significativo, ocurrido durante el período bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de auditoría.

Es proporcionada al equipo de auditoría, para confirmar ciertos asuntos sobre la información acerca del tema auditado, para apoyar la evidencia de auditoría obtenida.

El alcance y contenido de la carta de representación, debe reflejar las circunstancias específicas de cada auditoría. Por lo general, debe cubrir aspectos tales como:

- Cuestiones en las que el conocimiento de los hechos se limita a los encargados de la entidad.
- Cuestiones que requieren criterio u opinión cuya corroboración no se puede obtener razonablemente por otro medio.
- Planes o actitudes de los encargados de la entidad, que puedan afectar los documentos que respaldan la información acerca del tema auditado.
- Falta de cumplimiento de asuntos contractuales, normativas legales y marco regulatorio, que puedan afectar los estados financieros de la entidad.
- Existencia de irregularidades que involucren a los encargados de la entidad.
- Ausencia de actos irregulares o ilegales.
- El reconocimiento explícito de la entidad (titular o representante legal de la entidad, gerente general, director financiero, etc.) de su responsabilidad por la presentación razonable de la información acerca del tema auditado.
- La disponibilidad de los registros financieros y datos vinculados con el tema auditado.

La carta de representación complementa los otros procedimientos de auditoría ejecutados por el equipo de auditoría, sin sustituirlos. Las manifestaciones escritas evitan cualquier mal interpretación que pudiera producirse, pues otorga certeza y seguridad de cada acto, contrario al caso de recibirse declaraciones verbales de los encargados de la entidad

auditada. Ocasionalmente no podría encontrarse a disposición, evidencia corroborativa para las declaraciones, tal como aquella que involucra la intención de los encargados de la entidad con relación a una transacción futura.

La carta de representación debe ser firmada por la autoridad correspondiente, debido que es la responsable de la emisión de la información plasmada en ella. [Guía 26 “Carta de representación”](#)

4.17 Documentación de auditoría³³

Consiste en documentar la evidencia de auditoría que fundamentará en esta etapa, la conclusión y el informe correspondiente. Los papeles de trabajo deben ser completos y detallados, con el objeto de que cualquier auditor que no haya efectuado la auditoría, con solo consultarlos, llegue a las mismas conclusiones descritas en el informe.

La documentación se realizará durante toda la auditoría y en ellos deben constar los criterios empleados, el trabajo efectuado, la evidencia obtenida, los juicios emitidos y la revisión.

a) Características

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

- Oportunidad: realizarse en los tiempos establecidos según el cronograma de auditoría y ser acordes con los objetivos de cada área.
- Integridad: contener toda la información necesaria que fundamente los resultados de la auditoría, la evidencia obtenida, así como las cuestiones importantes que surjan

³³ ISSALGT 300 párrafo 30.

durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto y los juicios profesionales realizados para llegar a esas conclusiones.

- Concisión: resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.
- Claridad y detalle: elaboración de forma que sea posible su comprensión por quien haya de revisarlos o por quien, sin haber participado en dicha elaboración, deba consultarlos o utilizarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.
- Relevancia: Incluir aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar, no extendiéndose a cuestiones que no estén relacionadas con el mismo.

b) Contenido

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

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

- Conclusiones: valoración de los resultados del trabajo en relación con los objetivos descritos en el programa de trabajo.

c) Sistema de referencias

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

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

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

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

- Facilitar una organización lógica de los mismos, debiendo ser flexible, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditorías. El programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área.
- Identificar ágilmente su ubicación, basándose en una combinación de números y letras (código alfanumérico).
- Relacionar la información contenida en un papel de trabajo con la incluida en otro, permitiendo comprobaciones internas, mediante la utilización de referencias cruzadas.

La preparación de los papeles de trabajo deberá ser efectuada por los auditores y el coordinador y revisada por el supervisor; estos documentos deberán ser firmados por todo el equipo, los que podrán ser archivados en los sistemas correspondientes, tomando en consideración que el supervisor es quién realiza el proceso de control de calidad. Para el efecto debe de observar la [Guía 27 “Control de calidad de Ejecución”](#)

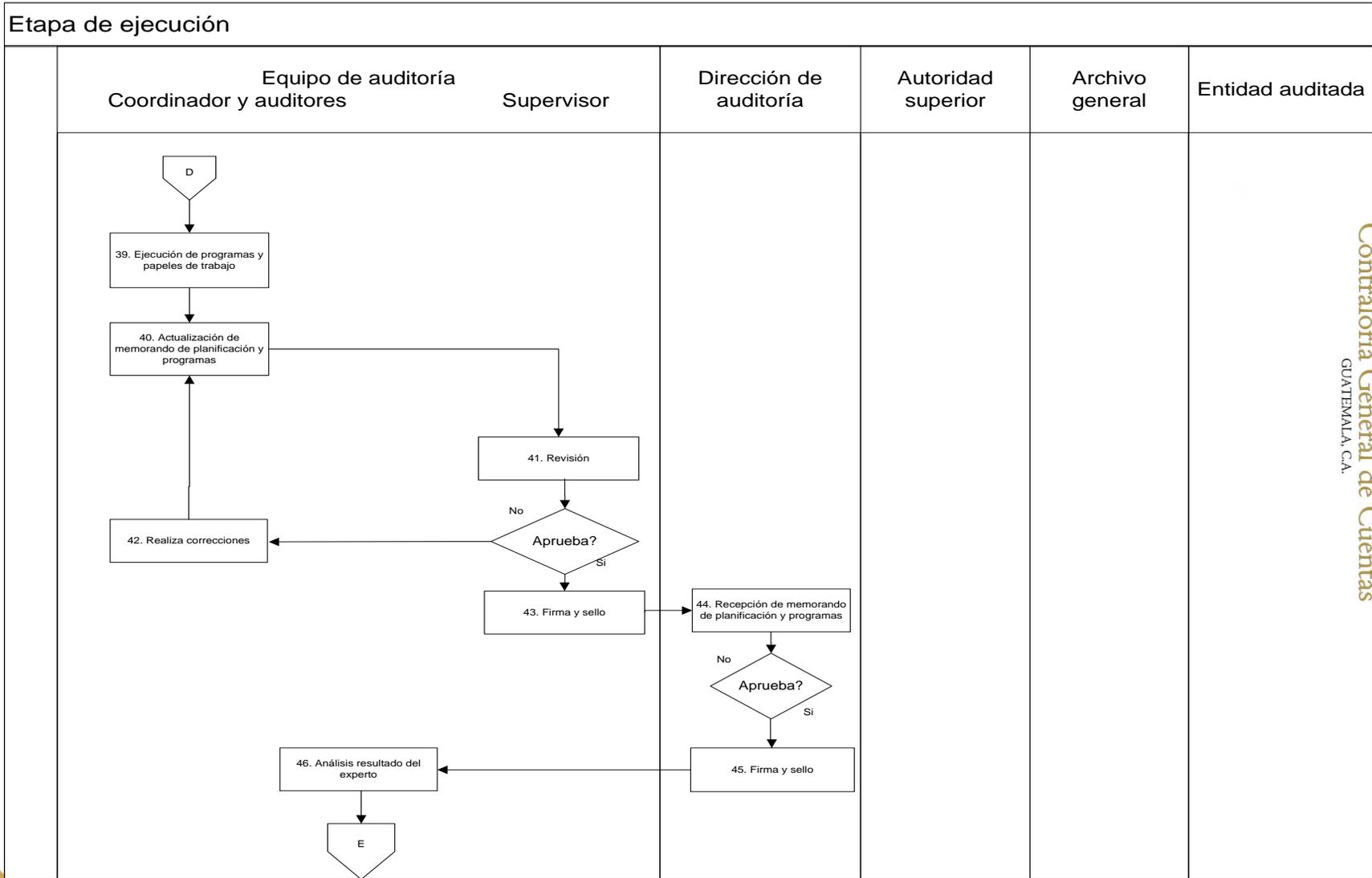
4.18 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría debe actualizar su archivo permanente durante el transcurso de la etapa de ejecución.

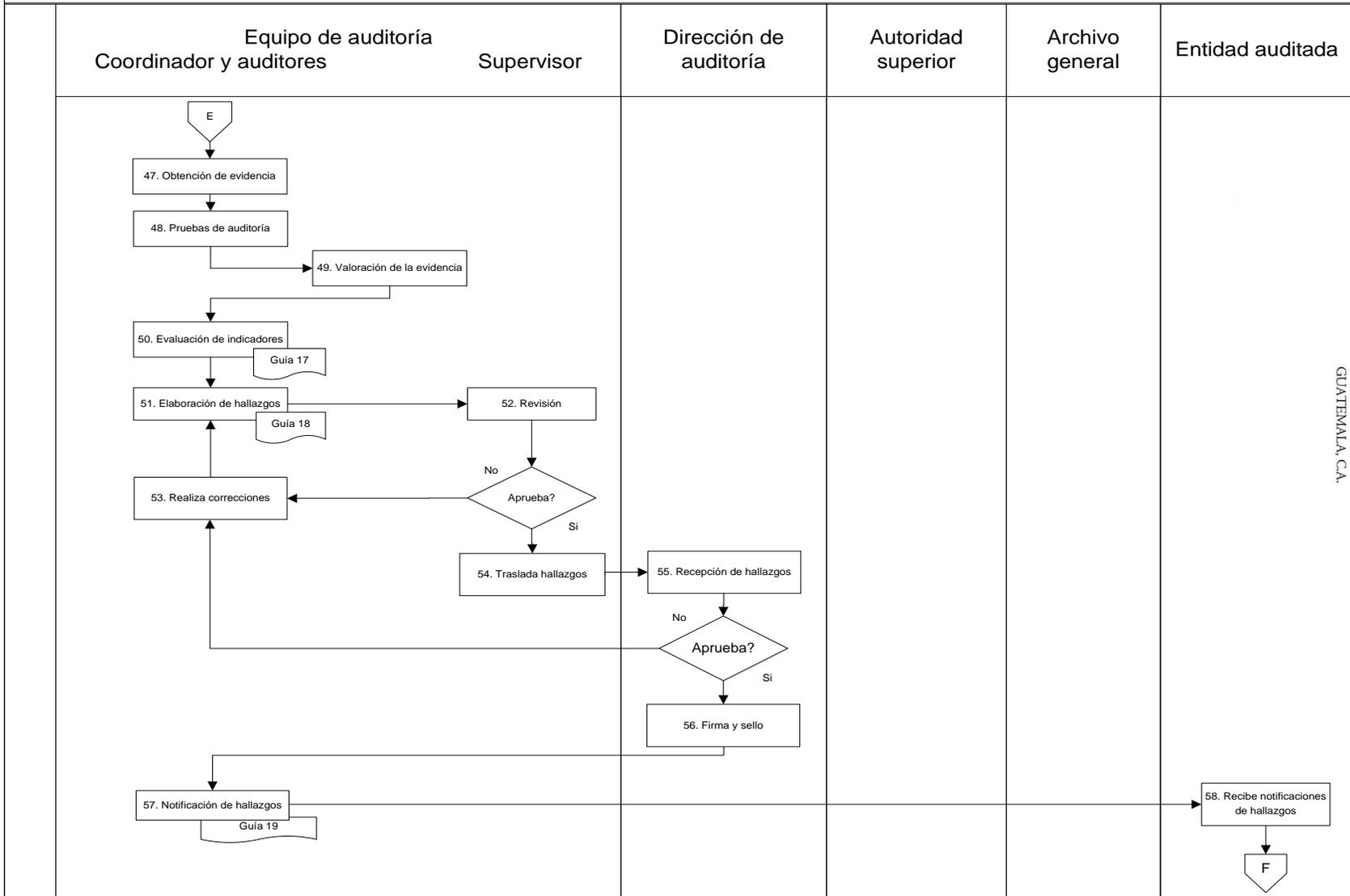
El equipo de auditoría también debe elaborar el archivo corriente, el que debe estar integrado por lo indicado en las guías 17 a la 26.

El coordinador del equipo auditor compilará, en un solo archivo, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de ejecución de la auditoría, incluyendo una copia de la Guía 27 “Control de Calidad de Ejecución”.

4.19 Flujograma etapa de ejecución



Etapa de ejecución



Etapa de ejecución

	Equipo de auditoría Coordinador y auditores	Supervisor	Dirección de auditoría	Autoridad superior	Archivo general	Entidad auditada

5 Etapa de comunicación de resultados

5.1 Formación de conclusión

Todos los resultados y las conclusiones de auditoría deben estar sustentados por evidencia suficiente y apropiada de auditoría.

Los hallazgos y conclusiones son el resultado del análisis, en respuesta a los objetivos de la auditoría. Estos deben dar respuesta a las preguntas de auditoría. La formulación de conclusiones puede requerir una medida importante de juicio e interpretación, con el fin de responderlas.³⁴ [Observar Guía 28 “Formación de conclusiones”](#)

5.2 Elaboración de informe de auditoría

Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura y balanceados³⁵.

El equipo de auditoría debe de preparar un informe por escrito, estos tienen que comunicar los resultados a todos los niveles.

¿Cuáles son los componentes del informe de auditoría?

El informe, en esencia, es la comunicación sobre los hallazgos de auditoría, la emisión de una opinión calificada, sobre el objeto de la auditoría y la articulación de argumentos a

³⁴ ISSALGT 300 párrafo 34. ISSALGT 3000 párrafo 114.

³⁵ ISSALGT 300 párrafo 35 e ISSALGT 3000 párrafo 106.

favor de la adopción de ciertas medidas, con el objetivo de mejorar su desempeño. El informe es el principal producto de la auditoría.

Esos hallazgos y argumentos, serán desarrollados en los capítulos principales del informe. Por eso, es importante la discusión de la matriz de hallazgos en el equipo, así como con los auditados y demás actores relevantes, antes de que se inicie la redacción del texto.

Los elementos del informe son:

- Portada
- Índice
- Resumen ejecutivo
- Introducción
- Información general de la auditoría de desempeño
- Fundamentos legales
- Objetivos
 - General
 - Específicos
- Alcance
- Limitaciones
- Metodología
- Técnicas
- Hechos
- Hallazgos
- Cuadros y Gráficos
- Conclusiones
- Recomendaciones y beneficios esperados
- Buenas prácticas
- Seguimiento
- Autoridades de la entidad, durante el periodo auditado

- Equipo de auditoría
- Apéndice
- Anexos
- Glosario

Para lo cual deberá estructurarse de conformidad con la [Guía 29 “Informe de auditoría”](#).

Para dar seguimiento a las recomendaciones de auditoría, el equipo auditor deberá realizar el documento denominado SR1, el cual contendrá la condición y la recomendación de los hallazgos confirmados.

El equipo de auditoría deberá trasladar el informe correspondiente a la comisión de control de calidad, para su revisión y sugerencias respectivas, esto con el objeto de establecer que el informe se haya realizado con todos los elementos técnicos respectivos.

5.3 Nota de prensa³⁶

Derivado que las publicaciones de los informes de auditoría pueden provocar mal entendidos y que los medios de comunicación pueden interpretar erróneamente y exagerar los resultados y como consecuencia, frustrar el propósito de la auditoría. Por consiguiente, el equipo de auditoría deberá realizar una nota de prensa que contenga información adecuada y equilibrada, que esté respaldada por pruebas efectivas que asuman la forma de un comunicado de prensa, para lo cual observar la [Guía 30 “Nota de prensa”](#).

El equipo de auditoría debe trasladar el informe de auditoría y nota de prensa a la Dirección de auditoría para su revisión; de existir errores, el equipo debe corregir y enviarlo nuevamente para su respectiva aprobación.

³⁶ ISSAIGT 3000 párrafo 16.

La Dirección de auditoría aprueba el informe y lo traslada a la autoridad superior correspondiente, para la oficialización del informe.

5.4 Notificación de informe

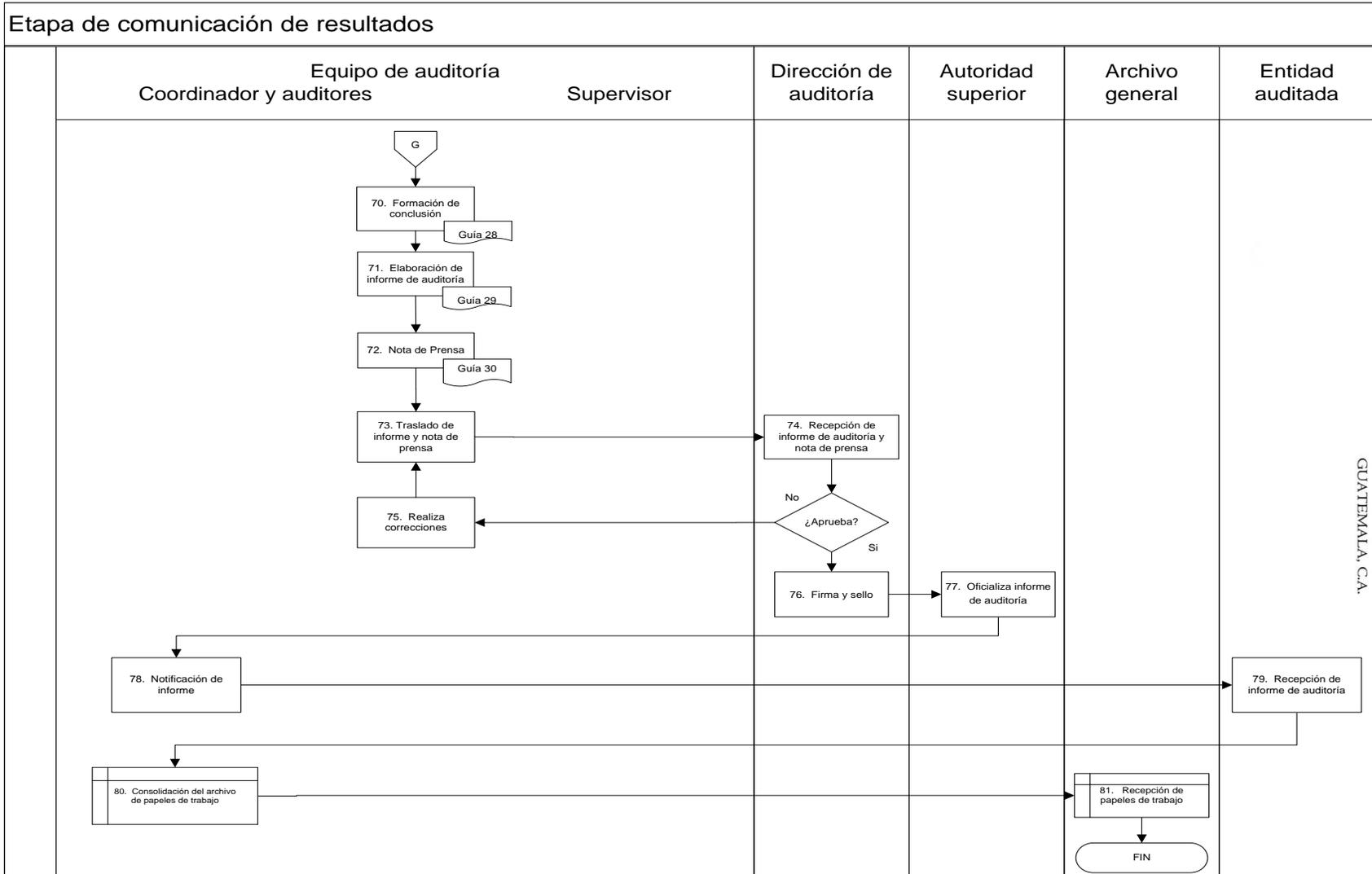
El equipo de auditoría notificará el informe por medio de oficio y cédula de notificación, o a través de equipo de notificadores cuando éste último se encuentre conformado, al responsable de la entidad auditada (autoridad superior), en el caso del informe que corresponda a la liquidación anual del presupuesto al Organismo legislativo, posterior a ser oficializado por la autoridad superior de la Contraloría (o quien ésta delegue de conformidad con la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas) de acuerdo con el plazo establecido en la normativa vigente.

5.5 Consolidación de archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría debe consolidar, en un solo archivo, toda la documentación que soporta el trabajo de la auditoría efectuada, de conformidad con las guías descritas en el presente manual, comunicación escrita y otros documentos y papeles de trabajo que se hayan considerado necesarios, para sustentar el alcance de acuerdo a la naturaleza de la entidad, sin dejar de observar los lineamientos autorizados por la unidad administrativa correspondiente, para el archivo de papeles de trabajo.

La preparación de los papeles de trabajo debe efectuarse por los auditores y el coordinador del equipo, estar revisados y aprobados, por el supervisor en cada etapa del proceso. Debe quedar reflejada la referenciación de los papeles con el informe.

5.6 Flujograma etapa de comunicación de resultados



6 Etapa de seguimiento

El seguimiento es la evaluación de las acciones correctivas implementadas por la entidad auditada, para el cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría.

El seguimiento se refiere al examen de los auditores a las acciones correctivas adoptadas por la entidad auditada y otra parte responsable, con base en los resultados de las auditorías de desempeño. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría, mediante el fortalecimiento del impacto de la auditoría y la definición de las bases, para mejorar un posible trabajo de auditoría futura.³⁷

El seguimiento de las recomendaciones al desempeño es el conjunto de actividades que la Dirección asignada realiza, con el propósito que las entidades fiscalizadas atiendan las recomendaciones al desempeño efectuadas por el equipo auditor, registrando la información correspondiente.

Para dar seguimiento a las recomendaciones, la Dirección asignada deberá observar las recomendaciones de auditoría de desempeño, plasmadas en el formulario SR1, el cual es realizado por el equipo de auditoría.

7 Consideraciones especiales

Son aspectos de observancia general cuando el equipo de auditoría encuentre las siguientes situaciones:

³⁷ ISSAI.GT 300 párrafo 38.

7.1 Comisión de Control de Calidad³⁸

Cada Dirección de Auditoría, debe tener conformada la Comisión de Control de Calidad, por sus siglas (CCC). Será liderada por el Director y se encargará de revisar constantemente el trabajo técnico de los distintos equipos de auditoría, según las necesidades que se detecten por el Director; además revisará la correcta formulación de hallazgos previo a comunicarlos a los sujetos responsables, pudiendo rechazarlos definitivamente o solicitar correcciones que busquen elevar la calidad de la prueba u otros aspectos técnicos; de sus actuaciones dejarán constancia por escrito.

La CCC debe estar permanentemente integrada como mínimo por cuatro personas y, cuando las circunstancias lo ameriten, podrá ampliarse en número de integrantes. Debe ser personal que pertenezca a la Dirección de Auditoría y, deberán ser tres de profesión Contador Público y Auditor y uno de profesión Abogado y Notario. En el caso de las Direcciones de Auditoría con determinada especialidad, la CCC debe estar integrada por dos Contadores Públicos y Auditores, un especialista en el área y un Abogado y Notario.

La CCC conformará un registro por equipos de auditoría y por auditor, para establecer si existen reiteradas debilidades advertidas por la CCC en la ejecución de auditorías anteriores.

Cuando exista discrepancia entre la CCC y el equipo de auditoría, el Director de Auditoría deberá resolver la discrepancia y, cuando lo considere necesario, podrá solicitar opinión jurídica a la Dirección de Asuntos Jurídicos y/o técnica a la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, para su mejor resolución.

³⁸ ISSAI.GT 40

7.2 Rectificación de informes

En caso que el equipo de auditoría identifique durante el proceso de archivo final de la documentación, que el informe oficializado y notificado a la entidad auditada, tiene un error significativo, que pueda repercutir en la interpretación de la información, deberá realizar un informe de rectificación, indicando los errores que se cometieron y la información correcta que debe contener el mismo, este informe de rectificación debe continuar el mismo proceso que siguió el informe que se está corrigiendo, incluyendo su notificación.

7.3 Nota de auditoría

Es un instrumento de comunicación con el ente auditado, emitido por el equipo de auditoría cuyo objetivo es solicitar la corrección de errores y/o operaciones erróneas, derivadas de un incumplimiento, durante todo el proceso de auditoría.

Cuando el equipo de auditoría detecte deficiencias en la entidad, pero las mismas no hayan tenido o tendrán en un futuro impacto material, sobre las operaciones presupuestarias y administrativas, debe emitir una nota de auditoría para que esas deficiencias sean corregidas.

La nota de auditoría debe contener, como mínimo, la siguiente información:

- Fecha
- Nombre y cargo del destinatario
- Descripción de la deficiencia detectada, indicando los pormenores y las disposiciones regulatorias incumplidas.
- Plazo establecido para la corrección de la deficiencia.

- Nombre del auditor que detectó la deficiencia y del coordinador.

7.4 Carta a la gerencia

Es un instrumento mediante el cual los equipos de auditoría recomendarán mejoras mínimas al sistema de control interno. [Guía 31 “Carta a la Gerencia”](#)

7.5 Auditorías combinadas

La auditoría de desempeño puede realizarse de forma combinada con la de cumplimiento, por lo que se podrán combinar las guías necesarias para el desarrollo de la misma.

Bibliografía

Acuerdo Gubernativo 9-2017. (26 de Enero de 2017). *Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas*. Guatemala: Estado de Guatemala.

Acuerdo número A-075-2017. (8 de Septiembre de 2017). *Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-*. Guatemala: Contraloría General de Cuentas.

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

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

Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2016). Recuperado el septiembre de 2016, de Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: <http://www.intosai.org>