Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

ACUERDO NÚMERO A-066-2021

ACUERDO NÚMERO A-066-2021

EL CONTRALOR GENERAL DE CUENTAS

CONSIDERANDO:

Que la Contraloría General de Cuentas, conforme el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra instituida como una entidad técnica descentralizada, fiscalizadora de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como, de cualquier persona que reciba, administre o invierta fondos del Estado o que hagan colectas públicas. Su organización, funcionamiento y atribuciones son determinados por la Ley.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, establece como parte de las atribuciones de esta Institución ser el órgano rector de control gubernamental, por lo que, las disposiciones, políticas y procedimientos que dicte en el ámbito de su competencia, son de observancia y cumplimiento obligatorio para los organismos, entidades y personas a que se refiere el artículo 2 de su Ley Orgánica.

CONSIDERANDO:

Que el Contralor General de Cuentas, de conformidad con el Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se encuentra facultado para aprobar las políticas, normas y manuales de control gubernamental de observancia obligatoria para ejercer la función fiscalizadora en las entidades y personas a que se refiere el artículo 2 de la referida Ley Orgánica.

CONSIDERANDO:

Que oportunamente, fueron aprobadas las Normas de Auditoría Gubernamental de carácter técnico, denominadas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- y, en consecuencia, los Manuales de Auditoría Gubernamental fueron aprobados por el Contralor General de Cuentas mediante el Acuerdo Número A-107-2017 de fecha diez de noviembre de dos mil diecisiete, por lo cual, se hace necesario que sean revisados y actualizados periódicamente para que se adecúen al proceso de fiscalización bajo los estándares internacionales.

POR TANTO:

Con fundamento en los artículos citados y, según lo establecido en los artículos 1, 2, 3 literales a), f) y g), 4 literales a) y n) y 13 literales a), g) y l) del Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

ACUERDA:

ARTÍCULO 1. Aprobación. Se aprueba la actualización de los Manuales de Auditoría Gubernamental que se detallan a continuación:

a) Manual de Auditoría Financiera Gubernamental;
b) Manual de Auditoría de Cumplimiento Gubernamental; y
c) Manual de Auditoría de Desempeño Gubernamental.

ARTÍCULO 2. Ámbito de Aplicación. Los Manuales de Auditoría Gubernamental, son de observancia, aplicación y cumplimiento obligatorio para los auditores gubernamentales, para los auditores independientes y firmas de auditoría, cuando ejerzan el control gubernamental externo en las entidades que indica el artículo 2 del Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

ARTÍCULO 3. Revisión de los Manuales. Los Manuales de Auditoría Gubernamental, deberán ser revisados periódicamente por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría de la Contraloría General de Cuentas; la actualización que corresponda realizar, deberá hacerse con el visto bueno de la Subcontraloría de Calidad de Gasto Público, quienes presentarán al Contralor General de Cuentas, las recomendaciones pertinentes. La actualización de los Manuales de Auditoría Gubernamental deberá aprobarse mediante Acuerdo.

ARTÍCULO 4. Interpretación. En caso de duda relativa a la interpretación y/o aplicación de los Manuales de Auditoría Gubernamental aprobados por este Acuerdo, la Dirección correspondiente cursará la solicitud de análisis a la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, la que evacuará la consulta bajo su responsabilidad.

ARTÍCULO 5. Divulgación y Capacitación. La Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, deberá velar por que los Manuales de Auditoría Gubernamental aprobados en este Acuerdo, se encuentren actualizados y publicados en el sitio web de la Contraloría General de Cuentas. Así mismo, coordinará la capacitación con la Dirección de Formación y Capacitación en Fiscalización y de Control Gubernamental para los sujetos obligados.

ARTÍCULO 6. Transitorio. Las auditorías que se encuentren en proceso y planificadas para el presente ejercicio fiscal al momento de entrar en vigencia este Acuerdo, deben finalizarse con los manuales vigentes al tiempo de la emisión de los nombramientos, con observancia de las normas de auditoría pertinentes y lo instruido en el nombramiento respectivo.

ARTÍCULO 7. Transitorio. Para el efecto de la fiscalización de la liquidación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado a partir del ejercicio fiscal 2021

en adelante, deberán aplicarse las normas -ISSAI.GT- y adecuarse a los Manuales aprobados por este Acuerdo.

ARTÍCULO 8. Transitorio. En lo que respecta a los auditores internos de las entidades sujetas a fiscalización, a las que se refiere el artículo 2 del Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, deberán aplicar lo establecido en el Acuerdo No. A-107-2017 de fecha diez de noviembre de diecisiete, hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil veintiuno.

ARTÍCULO 9. Vigencia. El presente acuerdo entrará en vigencia el día siguiente de su publicación en el Diario de Centro América.

Dado en la ciudad de Guatemala, el veinticinco de octubre de dos mil veintiuno.

COMUNÍQUESE.

Dr. Edwin Humberto Solazar Jerez
Contralor General de Cuentas
Contraloría General de Cuentas

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

INTRODUCCIÓN

Para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la Contraloría General de Cuentas aprobó el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, el cual consta de 5 etapas.

De conformidad a 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 Financiera Gubernamental por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, responsable de implementar en lo que aplique las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI- y actualizar de forma oportuna los lineamientos que apruebe la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-.

El Manual de Auditoría Financiera Gubernamental se basa en principios fundamentales de Auditoría del Sector Público y Directrices de Auditoría Financiera, descritas en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- con un enfoque metodológico y técnico, fundamentados en la identificación de riesgos en los estados financieros y presupuestarios de las entidades, con la finalidad de elevar la calidad de fiscalización y control gubernamental de la Contraloría General de Cuentas.

La aplicación de este manual permitirá estandarizar las auditorías, debido a que regula los aspectos previos al proceso y las etapas de Familiarización, Planificación, Ejecución, Comunicación de Resultados y Seguimiento, en las cuales se describen las acciones que deben cumplir los equipos de auditoría. Los aspectos previos al proceso de auditoría, regula los documentos que deben emitirse para efectuar cualquier trabajo de fiscalización y control gubernamental, la etapa de familiarización contiene los procedimientos necesarios para el entendimiento de la entidad auditada, para que en la planificación se establezca la estrategia a seguir, para realizar las pruebas y verificar si se cumple con las regulaciones aplicables, asimismo, obtener la evidencia suficiente y apropiada, con el objeto de que la comunicación de resultados sea objetiva y permita posteriormente verificar el seguimiento.

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Objetivos del manual de auditoría financiera gubernamental

- Establecer criterios, metodología y procesos de auditoría financiera que le corresponde efectuar a la Contraloría General de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora y control gubernamental.
- Estandarizar el trabajo de los equipos, para elevar el grado de efectividad en el desarrollo de la auditoría financiera.
- Aplicar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-.

Definición de la auditoría financiera[1]

"Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a riesgo de la comisión de delitos o error."

Para la realización de una auditoría financiera se debe observar lo siguiente:

Ilustración 1

[1] ISSAI.GT 100 numeral 21.

Normas aplicables a la auditoría financiera gubernamental

Para efectuar las auditorías financieras, de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- y sus correspondientes actualizaciones, se debe observar lo siguiente:

Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-		
NIVEL I		
ISSAI.GT	1	Premisas Generales para la Auditoría Independiente
NIVEL II		
ISSAI.GT	30	Código de ética
ISSAI.GT	40	Control de calidad para la EFS
NIVEL III		
ISSAI.GT	100	Principios fundamentales de auditoría del sector público
ISSAI.GT	200	Principios fundamentales de la Auditoría financiera
NIVEL IV		
ISSAI.GT	1210	Acuerdos sobre términos del contrato de auditoría
ISSAI.GT	1220	Control de calidad en una auditoría de estados financieros
ISSAI.GT	1230	Documentos de auditoría
ISSAI.GT	1240	Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
ISSAI.GT	1250	Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros
ISSAI.GT	1260	Comunicación con los encargados de la gobernanza
ISSAI.GT	1265	Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección
ISSAI.GT	1300	Planificación de una auditoría de estados financieros
ISSAI.GT	1315	Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno
ISSAI.GT	1320	La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría
ISSAI.GT	1330	Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados
ISSAI.GT	1402	Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
ISSAI.GT	1450	Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría
ISSAI.GT	1500	Evidencia de auditoría
ISSAI.GT	1501	Evidencia de auditoría consideraciones adicionales en determinados ámbitos
ISSAI.GT	1505	Confirmaciones externas
ISSAI.GT	1510	Encargos iniciales de auditoría saldos de apertura
ISSAI.GT	1520	Procedimientos analíticos
ISSAI.GT	1530	Muestreo de auditoría
ISSAI.GT	1540	Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada
ISSAI.GT	1550	Partes vinculadas
ISSAI.GT	1560	Hechos posteriores
ISSAI.GT	1580	Manifestaciones escritas
ISSAI.GT	1600	Consideraciones específicas Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
ISSAI.GT	1610	Utilización del trabajo de los auditores internos
ISSAI.GT	1620	Utilización del trabajo de un experto
ISSAI.GT	1700	Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros
ISSAI.GT	1705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
ISSAI.GT	1706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente

Ilustración 2

Actividades principales del equipo de auditoría

El equipo de auditoría debe estar integrado de conformidad con las responsabilidades y procesos a realizar de la forma siguiente:

SUPERVISOR ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar en las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento.	Estar presente en la suscripción del acta de apertura de la auditoría, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.
Presentar al equipo de auditoría a las autoridades responsables de la entidad auditada, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.	Estar presente en la comunicación de resultados, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.
Asesorar, asistir y guiar técnicamente a los integrantes del equipo, durante el proceso de la auditoría.	Aprobar los papeles de trabajo de forma oportuna.
Revisar memorando de planificación de auditoría, cédulas de trabajo, programas de auditoría y toda evaluación realizada por el equipo, los cuales deben estar debidamente validados en el sistema de auditoría.	Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso.
Trasladar el memorando de planificación de auditoría a la Dirección, para revisión y aprobación.	Otras funciones que le asigne la dirección de auditoría que corresponde.
Participar en la realización de las pruebas físicas (debe seleccionar las pruebas en que participará).	

COORDINADOR ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo establecido en el presente manual.	Evaluar e informar oportunamente al supervisor, 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.
Asignar actividades a los auditores gubernamentales.	Velar por el cumplimiento de la planificación aprobada por la Dirección respectiva.
Asignar a los asistentes de auditoría con los auditores gubernamentales correspondientes.	Implementar otros procedimientos de auditoría o la modificación de los contenidos en la planificación, deben ser analizados juntamente con el supervisor, para la aprobación respectiva.
Elaborar juntamente con el equipo de auditoría, el memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y las evaluaciones a realizar necesarias para la obtención de la evidencia para trasladarlo al supervisor.	Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso.
Realizar correcciones sugeridas por el supervisor.	Otras actividades que le asigne el supervisor.

AUDITOR GUBERNAMENTAL ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo asignado por el coordinador y a lo establecido en este manual.	Actualizar programas durante el proceso de auditoría.
Asignar las actividades específicas a los asistentes de auditoría, de acuerdo con la planificación aprobada.	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.

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Elaborar con el coordinador, el memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y evaluaciones correspondientes para la obtención de la evidencia del área asignada.	Efectuar las tareas asignadas con calidad.
Realizar correcciones sugeridas por coordinador y supervisor.	Otras actividades que le asigne el coordinador.

ASISTENTE DE AUDITORÍA	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Desarrollar actividades que le sean asignadas por el coordinador y/o auditor.	Apoyar en la elaboración de papeles de trabajo.
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 informe.	Otras actividades que le asigne el Coordinador.

1. Aspectos previos al proceso de auditoría

El objetivo de esta sección es describir los procesos y documentos necesarios para iniciar una auditoría, por lo que es importante que los equipos de auditoría los conozcan.

1.1 Emisión de nombramiento[2]

El nombramiento es el documento emitido por la dirección de auditoría correspondiente, con el visto bueno de la autoridad superior o a quien esta delegue, de conformidad con el Plan Anual de Auditoría, con el objeto de realizar la función fiscalizadora y control gubernamental de acuerdo al ámbito de competencia establecido en la legislación vigente. **Guía 1 Nombramiento de Auditoría.***

1.2 Declaración de independencia[3]

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

Los profesionales que actúan en representación de la Contraloría General de Cuentas, para realizar la función fiscalizadora y control gubernamental, deben realizar una declaración anual a la dirección de auditoría en la que estén designados y una específica por cada nombramiento en el que formen 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 el nombramiento y la declaración de independencia, firma de recibido el original y fotocopia, la cual queda en resguardo de la dirección de auditoría, para el control respectivo y dejar constancia del proceso; puede utilizarse de igual manera el medio electrónico autorizado para el efecto.

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

2. Etapa de familiarización

Esta etapa es muy importante ya que el equipo de auditoría debe familiarizarse con la entidad y su entorno, con el objeto de identificar aspectos principales de la entidad a auditar.

2.1 Conocimiento del entorno de la entidad[4]

De conformidad con las normas de auditoría gubernamental, la comprensión de las operaciones de la entidad, constituye un requisito fundamental para entender e identificar las actividades de la misma. El conocimiento del entorno de la entidad se documentará en papeles de trabajo, para lo cual se adjuntan guías de referencia.

Principales actividades a desarrollar:

- Obtener una comprensión de la naturaleza, tamaño, estructura organizacional, visión, misión, objetivos, estrategias, marco financiero, contable, presupuestario, fuentes de financiamiento, hechos económicos, programas y proyectos de corto, mediano y largo plazo, con fondos estatales o financiados por otras entidades, total o parcialmente, así como los sistemas que sustentan dichos registros y transacciones entre partes relacionadas. **Guía 3 Conocimiento del entorno de la entidad.**

- En el caso de las entidades en donde la estructura presupuestaria contempla unidades ejecutoras -UE-, el equipo debe realizar un análisis de factores a tomar en cuenta para determinar cuáles serán seleccionadas y de esa forma nombrar a los profesionales que las evaluarán. Los factores a considerar son la importancia relativa presupuestaria del devengado, cantidad de hallazgos que haya tenido la -UE- en la auditoría del año inmediato anterior, el resultado de la evaluación de riesgos y controles del año inmediato anterior, entre otros (definidos por el equipo de auditoría y cuando proceda por la dirección). Para el efecto, debe elaborarse el papel de trabajo donde se evidencie dicho análisis. **Guía 3.1 Matriz de Priorización para selección de Unidades Ejecutoras.**

[4] ISSAI.GT 200 párrafos del 73 al 79
ISSAI.GT 1315 párrafo 12

En cada unidad ejecutora seleccionada para ser evaluada, los auditores nombrados para efectuar el trabajo de auditoría deben realizar las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de acuerdo a los procedimientos establecidos en el presente manual.

- Comprensión sobre el marco legal, leyes, reglamentos, acuerdos ministeriales, convenios interinstitucionales, circulares y otros aspectos legales. **Guía 4 Marco Legal.**

- Análisis de la información financiera y presupuestaria de la entidad. **Guía 5 Análisis horizontal de Balance General, 5.1 Análisis horizontal de Estado de Resultados, 5.2 Análisis horizontal de Estado de Liquidación Presupuestaria.**

- Comprender la medición y revisión del desempeño financiero y presupuestario de la entidad. **Guía 6 Desempeño de la ejecución presupuestaria.**

- Realizar las consultas necesarias a nivel interinstitucional, utilizando para ello los reportes internos de alertas y de los sistemas contables proporcionados por el Ministerio de Finanzas Públicas, así como de las distintas páginas electrónicas que están a disposición del equipo de auditoría y que pueden proveer información importante, documentada a través de la generación de reportes.

- Información de distintos medios de comunicación que brinden cierto grado de confianza al equipo de auditoría y que estén relacionadas con la entidad. (adjuntar recortes o impresiones)

- Consultar a la Dirección de Atención a Denuncias, Dirección de Asuntos Jurídicos y otras Direcciones, respecto a los procesos penales y/o administrativos relacionados con la entidad, cuando lo considere necesario.

- Otros, que el equipo de auditoría considere necesario, de acuerdo con la naturaleza de la entidad a fiscalizar, diseñando y adjuntando papeles de trabajo.

2.2 Revisión de informes de auditoría anteriores[5]

El equipo de auditoría, como parte de la familiarización, debe revisar el(los) informe(s) de auditoría(s) anterior(es) al período a auditar, con la finalidad de conocer el alcance y/o limitaciones del equipo antecesor y los resultados obtenidos.

Este procedimiento quedará documentado en la **Guía 7 Evaluación de informes anteriores** la que contendrá limitaciones, las deficiencias determinadas, recomendaciones, entre otros y servirá para determinar el tipo de riesgo, es decir, de control, inherente o de la posible comisión de delitos. Este procedimiento le será de utilidad al equipo de auditoría para determinar áreas de riesgo que deben tomarse en cuenta para realizar pruebas de auditoría a efecto que el equipo quede satisfecho con las áreas evaluadas y el trabajo realizado. El equipo debe verificar los informes de auditoría interna para tener un mejor contexto de la situación de la Entidad sujeta a evaluación.

Además del procedimiento anterior, los equipos deben realizar el seguimiento a las recomendaciones emitidas por la Contraloría General de Cuentas en informes anteriores que al momento de la auditoría no hayan sido cumplidas o estén en proceso de cumplimiento, con el objetivo de verificar su estado. Para este caso se debe observar el proceso descrito en el numeral 6 de este manual.

2.3 Comunicación con el auditado[6]

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

Para la comunicación con los encargados de la entidad, será necesario realizar una visita preliminar, para lo cual el coordinador y el supervisor del equipo de auditoría, concertarán cita, a través de oficio con la máxima autoridad de la misma o con la persona que delegue, la cual puede ser física o utilizando medios electrónicos, con la finalidad de presentar al equipo nombrado para la fiscalización y control gubernamental, dando a conocer el objeto, período, así como las etapas a desarrollar

[5] ISSAI.GT 200 numeral 80
[6] ISSAI.GT 1260 párrafo P4 y P6

en todo el proceso de la auditoría, realizando una síntesis generalizada, entregar y/o enviar fotocopia del nombramiento, solicitando la recepción del mismo a través de firma y sello cuando corresponda, o confirmando la recepción por medio electrónico, de la máxima autoridad o de la persona delegada.

Se establecerán las personas dentro de la estructura de la entidad con quienes se tendrá comunicación durante el proceso de auditoría, además se debe realizar las primeras indagaciones, verificar la existencia de auditorías en proceso por la Contraloría General de Cuentas y otros aspectos que el equipo considere necesarios.

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Si durante el conocimiento del entorno de la entidad al equipo de auditoría no le fue posible obtener información que será de utilidad para la misma, con la finalidad de fortalecer, podrá realizar una manifestación escrita y/o electrónica, con el objetivo de dejar evidencia de los requerimientos de información y satisfacer sus necesidades del conocimiento de la entidad.

Estos procesos quedarán documentados en la **Guía 8 Visita preliminar Guía 8.1 Presentación equipo de auditoría.**

Si después de haber concertado cita para realizar la visita preliminar, las autoridades no brindan la oportunidad de concluir este procedimiento, el equipo de auditoría debe realizar el requerimiento de información, solicitando con detalle los aspectos que considere necesarios y sin retraso, continuar con el proceso de la auditoría.

El equipo de auditoría, efectuará por medio escrito y/o electrónico la solicitud de información, documentación y otros elementos necesarios, de los cuales tuvo acceso parcial mediante los sistemas de información que provee la administración pública y los que considere necesarios obtener de la entidad.

El auditor debe agotar todos los procedimientos y sistemas a su alcance, para que la información que solicite a la entidad sea únicamente para completar y/o confirmar datos, que le permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente en el proceso de auditoría.

2.4 Documentación de auditoría[7]

Los papeles de trabajo realizados en la etapa de familiarización deben estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor, así mismo deben incluir el resumen de las horas hombre empleadas, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado, para la revisión y aprobación, se utilizará la **Guía 9 Control de calidad.** Los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

Ilustración 3

[7] ISSAI.GT 1230 Párrafo P3

2.5 Archivo papeles de trabajo[8]

El equipo de auditoría compilará en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de familiarización, incluyendo una copia de la **Guía 9 Control de calidad.**

[8] ISSAI.GT 1230 Párrafo P4

3. Etapa de planificación

La planificación en una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global en relación con el encargo y el desarrollo de la misma.[9]

En esta etapa se requiere que los equipos de auditoría relacionen el conocimiento obtenido en la etapa de familiarización, identifiquen los riesgos, basado en ello calculen la materialidad y con relación a ésta última determinen cuentas significativas y no significativas, para que al final realicen la selección de su muestra y elaboren los programas de auditoría relacionados directamente con la muestra seleccionada.

Al identificar 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. La etapa de planificación implica la realización de las siguientes actividades:

3.1 Comunicación escrita y/o electrónica[10]

Es realizada por el equipo de auditoría, para dejar evidencia de los requerimientos de información o documentación, ésta puede ser financiera, presupuestaria, manuales y otra necesaria, así como la solicitada a otras entidades (confirmaciones con terceros).

El equipo de auditoría, solicitará por medio escrito y/o electrónico la información a la que no tuvo acceso mediante los sistemas de información que provee la administración pública y las que considere necesarias obtener de la entidad, por estar incompletos en los referidos sistemas. Por lo tanto, el equipo debe agotar todos los procedimientos y sistemas a su alcance, para que la información que solicite a la entidad sea únicamente para completar y/o confirmar datos a los que no tuvo acceso y que le permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente en el proceso de auditoría.

El equipo debe mantener comunicación con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría.

[9] ISSAI.GT 1300, párrafo P4
NIA 300 párrafo 1
[10] ISSAI.GT 200 numeral 53-58

3.2 Informe legal de la entidad[11]

Debido a la complejidad y a la estructura de las entidades, se debe solicitar por medio escrito y/o electrónico al órgano jurídico asesor de la entidad, un informe legal (carta de abogados), cuya respuesta sea dirigida al coordinador y al supervisor del equipo de auditoría, indicando si tiene reclamos, demandas, litigios y sentencias en curso, que pudieran afectar la selección de áreas a evaluar y los resultados; se debe corroborar dicha información y dejar evidencia del proceso en esta etapa y solicitar un nuevo informe al final de la etapa de ejecución. **Guía 10 Informe Legal de la entidad.**

El equipo de auditoría, fundamentado en las respuestas del informe legal de la entidad, el cual puede ser presentado en forma física o enviado vía electrónica, debe determinar y documentar, de manera cualitativa y/o cuantitativa, el grado de riesgo que representa la situación judicial de la entidad y si corresponde incluir en la guía de áreas a evaluar.

3.3 Comprensión del control interno

La comprensión del sistema de control interno permite al equipo de auditoría a identificar errores o factores indicativos de la posible comisión de delitos u otros que originen riesgos de error material y de operaciones erróneas en los estados financieros y presupuestarios, lo cual será un parámetro para diseñar la evaluación del control interno.

Cuando el equipo de auditoría esté comprendiendo el sistema de control interno debe tener presente los riesgos que se describen a continuación:

3.3.1 Identificación de riesgos y controles relevantes.

El auditor debe identificar los riesgos de errores significativos de estados financieros y presupuestarios, y de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con la finalidad de proporcionar una base que sirva para procedimientos de auditoría.

[11] ISSAI.GT 1501 párrafo P7

3.3.2 Riesgo inherente

Es la susceptibilidad de la información de que la materia en cuestión esté sujeta a un error significativo, presumiendo que no existen controles necesarios.

El riesgo inherente en partidas, consiste en evaluar la naturaleza de la cuenta considerando lo siguiente:

- La complejidad, volumen de la transacción y si corresponden a partes relacionadas.
- Si existe riesgo de TI asociado a esta partida o cuenta.
- Si la partida o cuenta está asociada a un riesgo de la comisión de delitos.

Evaluar el riesgo inherente en las aseveraciones relevantes de cada partida del estado financiero y presupuestario:

- Después de identificar las partidas del estado financiero y presupuestario, determinar que aseveraciones son relevantes, así mismo son relacionadas con una partida que pudiera resultar en una aseveración equívoca material.
- Una vez que se identificaron las aseveraciones relevantes, se procede a evaluar el riesgo como alto, medio o bajo.

El juicio profesional, es aplicado al evaluar el riesgo inherente para cada aseveración relevante, el cual se evalúa como alto, medio o bajo, considerando si se identificaron factores de riesgo inherente que permitan creer que existe una probabilidad de ocurrencia alta de aseveración equívoca material. Si se considera que existe tal probabilidad, se debe evaluar el riesgo inherente para las aseveraciones relevantes como alto, en caso de identificar factores de riesgo inherente, que permitan creer que existe una probabilidad de ocurrencia baja de aseveración equívoca material, sin la existencia de controles, se evalúa como bajo.

3.3.3 Riesgo de la posible comisión de delitos[12]

Los factores de riesgo de incorrecciones, derivadas de la presentación de información financiera no confiable, se clasifican en función de las condiciones que concurren generalmente cuando se produce:

[12] ISSAI GT 1240 Párrafo 5

- Incentivos/presiones a los encargados de la entidad o a los empleados que proporcionen a éstos un motivo para cometer delito.
- Oportunidad: En el sector público, pueden darse con mayor frecuencia, dificultades para contratar personal idóneo. Lo que dará lugar a insuficiencia de control interno que crea oportunidad de la comisión de un delito.
- Actitudes/Racionalización: Conlleva al empleado o funcionario público a la inadecuada administración y/o utilización de los recursos públicos.
- Prácticas administrativas: Tendencia a manipular resultados que beneficien a particulares u otros.

Para la identificación de la posible comisión de delitos, se debe tener en cuenta la experiencia y juicio profesional del equipo de auditoría considerando en la matriz de evaluación de riesgos y controles los factores analizados, sin embargo, la responsabilidad por la prevención y detección, recae en los encargados de la entidad, mediante el diseño, aplicación y mantenimiento de un sistema de control interno adecuado.

3.3.4 Riesgo de control[13]

Consiste en detectar a través de una evaluación preliminar de control interno los procesos, para identificar las fallas (riesgos identificados) y las actividades de control.

El procedimiento se efectúa después de ejecutar los recorridos (es decir, describir el proceso a través de narrativas o flujogramas), de los procesos que soportan las partidas del estado financiero y presupuestario. Previo a ejecutar cualquier prueba, es necesario evaluar el diseño del control interno.

Probar el diseño, significa comprender si la actividad de control cubre el riesgo identificado y si se ha implementado correctamente.

Producto de la evaluación preliminar (probar el control interno a nivel de diseño), se decide previamente confiar o no en los controles de los procesos que soportan las partidas del estado financiero y presupuestario.

[13] ISSAI GT 1330 Párrafo 7

Los factores del riesgo a considerar en la evaluación preliminar son los siguientes:

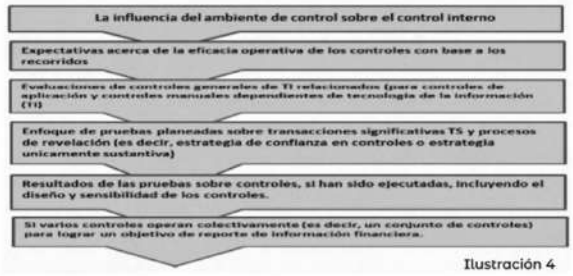


Ilustración 4

El equipo de auditoría debe verificar que las pruebas relacionadas con las actividades de control sean enfocadas de acuerdo a la ocurrencia y periodicidad, es decir, que un control sea automático o manual, debe ser probado con una muestra establecida, de acuerdo al número de veces que se repita, debido a que el control puede ser, diario con múltiples veces al día, semanal, mensual o anual.

De acuerdo con la evaluación del control interno de la entidad, se realizará cédula de auditoría, con la finalidad de incluir los aspectos no financieros negativos que fueron detectados, los cuales representan un riesgo en el cumplimiento de los objetivos de la entidad, a los cuales se les debe realizar pruebas sustantivas, seguidamente y si procede, incluir los resultados en la carta de control interno.

Los controles relevantes para la auditoría son:

- Los que se relacionan con los riesgos significativos, procesos contables altamente automatizados y registros manuales.
- Los que, con base al juicio profesional, son suficientemente sensibles, individualmente o en combinación con otros controles, para prevenir aseveraciones equívocas o para detectarlas.
- Los que mantienen la información completa y confiable.
- Los que aplicados oportunamente permiten la corrección e identificación de aseveraciones equívocas que fueron detectadas.
- Los controles que son ejecutados por una persona de nivel superior.
- Los controles en donde se puede obtener suficiente evidencia de auditoría respecto de la eficacia operativa de estos.

3.3.5 Evaluación del control interno

Se realiza a través de la evaluación integral de la administración de la entidad con respecto al riesgo, identificando los controles relevantes para obtener una comprensión del diseño de estos y su funcionalidad, para ello es necesario adquirir información acerca de cómo operan y no de cómo fueron designados para funcionar dentro de la entidad, con la finalidad de determinar si son capaces de prevenir y mitigar los riesgos identificados, para corregir aseveraciones equívocas materiales, como se identifica en el esquema de administración del riesgo.

Ilustración 5

Las entidades sujetas a fiscalización y control gubernamental por parte de Contraloría General de Cuentas, deben poseer una estructura de control interno, implementada de acuerdo con sus necesidades, principalmente, relacionada a procesos operativos y financieros de las actividades de la entidad. Sin embargo, la metodología a utilizar para la evaluación del control interno está basada a la sugerida por "The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission", por lo que a continuación se describen los componentes basados en dicha metodología:

- **Ambiente de control:** es la evaluación inicial que se realiza en la entidad, donde se percibe la forma en que se organiza y la forma en que promueve la ética y honestidad en sus operaciones.
- **Evaluación de riesgos:** es donde el equipo de auditoría verifica la forma en que la administración evalúa la forma de operar e identifica posibles sucesos que puedan afectar las operaciones, con el objetivo de buscar soluciones anticipadas.
- **Actividades de control:** Son las acciones que la entidad implementó para fortalecer el control dentro de esta, las cuales pueden ser a través de Tecnología de Información (TI), o manuales que ayudan a prevenir, detectar y corregir errores en el desarrollo de sus actividades y operaciones; en esta evaluación, el equipo de auditoría comprueba la existencia de sistemas informáticos para fortalecer las actividades de control (distintos al SICOIN, en cualquiera de sus versiones) remitirá oficio a la dirección de auditoría a Sistemas Informáticos y Nóminas de Gobierno, para asegurarse que los sistemas implementados cuenten con la seguridad necesaria para albergar la información, sin retardar el proceso.
- **Información y comunicación:** el equipo de auditoría debe verificar la forma de utilizar la tecnología de información con los procesos y generación de información financiera de la entidad; para dejar constancia de esta evaluación, el equipo debe evaluar que los procesos en las distintas etapas del procesamiento de información, sean realizados por las personas encargadas y que los reportes se generen sin problemas.
- **Actividades de supervisión:** el equipo de auditoría debe verificar las medidas de control que tiene una entidad, para supervisar los procesos y la información financiera, principalmente con la unidad de auditoría interna.

La ilustración 6 presenta el diagrama del proceso del control interno basado en COSO:

Ilustración 6

Para la evaluación del control interno se debe realizar lo siguiente:

3.3.5.1 Matriz de evaluación de riesgos y controles

Documento donde se describen los riesgos identificados y el criterio relacionado, se realiza la evaluación de los mismos considerando la probabilidad y la severidad se pondera la seguridad del control de acuerdo a los componentes del sistema de control interno; resultado de esta evaluación se obtiene el nivel de riesgo el cual servirá para dirigir las pruebas de auditoría.

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

En la matriz para evaluación de riesgos y controles se deben redactar las preguntas para ser incluidas en el cuestionario de control interno (Anexo I) el cual, el coordinador del equipo de auditoría debe trasladar, de forma escrita o electrónica a los responsables de las áreas, estableciendo la fecha de entrega de las respuestas y documentación de respaldo.

Cuando el equipo recibe de la entidad auditada de forma física o electrónica, el cuestionario de control interno debe proceder a la ponderación de la seguridad de control y a la valoración del riesgo inherente.

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

Seguridad del control

Se refiere a la confianza sobre el correcto funcionamiento, efectividad y cumplimiento de las medidas de control interno implementadas en la entidad.
Para efectuar la ponderación del nivel de seguridad del control, el equipo de auditoría debe considerar lo siguiente:

Seguridad Alta = 1
Seguridad Moderada = 2
No hay seguridad de control = 3.

Alto
La seguridad del control será alta, cuando:

- Mitiga los riesgos
- Es diseñado adecuadamente a las necesidades o naturaleza de la entidad
- Está implementado y operando razonablemente
- Existen controles compensatorios, por lo tanto, el riesgo de control es bajo

Moderado
La seguridad del control será moderada, cuando:

- Mitiga los riesgos
- Está diseñado adecuadamente a las necesidades o naturaleza de la entidad
- Tiene oportunidades de mejora
- Está implementado, operando razonablemente, por lo tanto, el riesgo del control es moderado

No hay seguridad de control

Cuando no existe un control relevante ni compensatorio que mitigue el riesgo. A pesar de existir un control diseñado e implementado, no cumple con el objetivo de control, por lo tanto, el riesgo de control es alto.

Riesgo Inherente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De la realización correcta de este documento depende la objetividad de los resultados a obtener, por lo que, todo el equipo de auditoría debe tener la diligencia y juicio profesional para elaborarlo. **Guía 11 Matriz para evaluación de riesgos y controles**, o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

Basado en el resultado de la evaluación de control interno, se puede establecer la materialidad de planificación y de acuerdo a ella identificar las cuentas significativas a evaluar, si existieran cuentas que no fueron seleccionadas por materialidad cuantitativa, podrán seleccionarse por aspectos cualitativos.

El coordinador y auditores conjuntamente, después de haber identificado las cuentas significativas de manera cuantitativa y/o cualitativa, culminan el proceso de la "matriz de evaluación de riesgos y controles" en donde describen los procedimientos de auditoría para evaluarlas.

La evaluación de control interno se realiza siempre que se haya completado la etapa de familiarización y el análisis del informe legal, debido a que lo realizado en esas actividades definirá las preguntas incluidas en la matriz para la evaluación de riesgos y controles.

La comprensión y evaluación de control interno la realiza el equipo de auditoría, sin embargo, el Supervisor verificará la calidad del trabajo efectuado.

3.4 Materialidad de planificación[14]

La materialidad se define, como la magnitud de una omisión o una aseveración equívoca que individualmente o en conjunto, de acuerdo con las circunstancias que la rodeen, tenga influencia en las decisiones económicas, financieras y presupuestarias de los usuarios de los estados financieros y presupuestarios.

El auditor establece la materialidad para los estados financieros y presupuestarios analizados en su conjunto, el valor establecido de la materialidad se utilizará para identificar las cuentas significativas de los estados financieros y presupuestarios, ésta materialidad debe estar relacionada con la evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos, identificando errores materiales, operaciones erróneas y factores indicativos de la posible comisión de delitos.

Cuando se establece, la Materialidad de Planificación (MP), en principio, se determina un punto de referencia para calcularla, fundamentado en la evaluación de riesgos efectuada y el escepticismo profesional del equipo de auditoría para determinar el punto apropiado en el rango a evaluar.

Con el propósito de determinar el porcentaje apropiado a ser aplicado a la base de medición, los rangos que se deben considerar son los siguientes:

Base de medición	Rango para entidades
Total, de ingresos	0.5 a 3 %
Total, de egresos	0.25 a 3 %
Patrimonio	1 a 5 %
Activos	0.25 a 3 %
Pasivos	0.25 a 3%

Ilustración 7

[14] ISSAI GT 1320 Párrafo P8

Importante: Para seleccionar la base de medición de la materialidad, es necesario utilizar como referencia la ponderación de riesgos, previamente evaluados, siendo estos, alto, moderado o no hay seguridad de control.

Las bases de medición son: Total de Ingresos, Total de Egresos, Total de Patrimonio, Total de Activos y Total de Pasivos, para determinar la Materialidad de Planificación, cada uno de estos totales deben multiplicarse por un porcentaje determinado por el equipo de auditoría el cual debe tener relación con el resultado obtenido en la

Evaluación de Control Interno, obtenido de la Guía 11. Matriz para evaluación de riesgos y controles.

POR EJEMPLO

Si nuestro resultado de la Guía 11. Matriz para evaluación de riesgos y controles indica que el nivel del control interno de la entidad es moderado (resultado 2), y si está realizando el cálculo de la Materialidad para el Activo, entonces debe realizar lo siguiente: Primero: verificar cual es el Rango para entidades que le corresponde al Activo, (Ilustración 7), en este caso es de 0.25 a 3% , por tanto el equipo debe realizarse la siguiente pregunta: " A mi juicio, si el resultado de mi evaluación de control interno fue 2, ¿Por qué porcentaje me correspondería multiplicar el total del Activo (Q. 1,000,000.00), sabiendo que, si no tengo un buen control interno me tocará hacer más pruebas (escoger un porcentaje bajo, por ejemplo 0.25%), y si por el contrario el control interno de la entidad es muy bueno (resultado 1) no tendré que realizar muchas pruebas (escogeré un porcentaje alto, por ejemplo 3%). En consecuencia y de acuerdo al ejemplo que se está desarrollando, el equipo decide multiplicar el total de la base de medición del Activo que es de Q.1,000,000.00 * 2.8% porque a juicio del auditor 2.8% sería para él una buena relación entre el resultado de la Guía 11. En relación a la seguridad de control y el Rango para entidades. En este caso la Materialidad de Planificación es: Q.28,000.00. De esta cantidad para arriba, serán sus cuentas significativas. Los equipos de auditoría deben tener en cuenta que lo anterior es a manera de ejemplo con el cual se pueden guiar para realizar sus respectivos cálculos de materialidad.

3.4.1 Error Tolerable

Error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores a nivel de cuenta o saldo individual, es el margen inferior a la materialidad de planificación determinada para los estados financieros en su conjunto, con objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad que el total de errores no corregidos exceda la materialidad de planificación para los estados financieros. El Error Tolerable (ET), también es aplicable a nivel de clases particulares de transacciones, saldos o revelaciones.

A medida que se eleva la Materialidad de Planificación (MP), el Error Tolerable (ET), aumenta el tamaño de las aseveraciones equívocas que pueden pasar sin ser detectadas. Por lo tanto, el Error Tolerable (ET), es la estimación del importe de las posibles aseveraciones que se consideran para alcanzar la conclusión en el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA), respecto de si los estados financieros y presupuestarios están presentados razonablemente.
El Error Tolerable (ET), se determina entre un 50% a 75% de la materialidad de planificación, dependiendo del nivel de confianza de los controles; al hacer la determinación, se considera:

- Las expectativas acerca de aseveraciones equívocas.
- La designación en el proceso de aceptación y continuidad del trabajo de auditoría.
- La comprensión integral de la entidad en el sector público.
- Los antecedentes de la entidad en auditorías anteriores.
- La evaluación de los riesgos asociados con el trabajo de auditoría.
- Los resultados de las observaciones sobre el ambiente de control de la entidad y el efecto en el control interno sobre los estados financieros y presupuestarios.

3.4.2 Resumen de Debilidades de Auditoría RDA[15]

Para designar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA), se determina un importe por debajo del cual no se acumularían aseveraciones equívocas, toda vez que se espera que la acumulación de tales importes claramente

[15] ISSAI GT 1320 Párrafo P8

no tenga un efecto material sobre los estados financieros. Es decir, los montos por debajo de la cantidad establecida del (RDA), evaluados por cualquier criterio ya sea tamaño, naturaleza o circunstancias, son claramente inmateriales y en el acumulado no representan la elaboración de hallazgos por carecer de riesgo que pueda afectar los saldos de los Estados Financieros, por lo que el equipo de auditoría puede emitir una carta a la gerencia.

El RDA se establece de multiplicar el valor del ET por un porcentaje que oscila del 3% hasta un 5%, considerando el resultado de la evaluación de control interno.

Para dejar constancia de los procesos del cálculo de la materialidad de planificación (MP), error tolerable (ET) y resumen de debilidades de auditoría (RDA), el equipo de auditoría utilizará la **Guía 12 Materialidad Activo, Guía 12.1 Materialidad Pasivo, Guía 12.2 Materialidad Ingresos, Guía 12.3 Materialidad Egresos, Guía 12.4 Materialidad Patrimonio**

3.5 Identificación de cuentas.

El planificar una auditoría eficaz y eficiente requiere de una evaluación sobre la probabilidad de que puedan ocurrir aseveraciones equívocas materiales en la información sujeta a auditoría. Por lo tanto, el equipo de auditoría, debe determinar las cuentas, revelaciones y aseveraciones relevantes que pudieran contener riesgos de aseveración equívoca material con base a la comprensión de las operaciones de la entidad y la determinación de la materialidad de planificación.

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.

3.5.1 Cuentas significativas

Consiste en la selección de cuentas que sean susceptibles de riesgo inherente, de control o la comisión de delitos cuantitativos o cualitativamente que contenga aseveraciones equívocas de acuerdo con el volumen de transacciones o naturaleza de la cuenta.

La determinación de las cuentas significativas se realiza a nivel de rubros, renglones presupuestarios y cuentas de estados financieros. El saldo que es igual o supera la Materialidad de Planificación, es probablemente significativa puesto que el valor de la cuenta hace posible que ésta pueda contener una aseveración equívoca material.

Deben separarse los componentes de una cuenta en la medida que tales componentes estén sujetos a riesgos diferentes, es decir, riesgo inherente, de control o la comisión de delitos. Dichos riesgos con frecuencia son el resultado de diferentes clases de transacciones que influyen el saldo contable o resulta en revelaciones separadas en los estados financieros.

3.5.2 Cuentas no significativas

Cuentas con saldos que se aproximan al ET, tienen un riesgo limitado de aseveración equívoca material, se les denomina también, cuentas de riesgo limitado.

Una cuenta con saldo que se aproxima al ET, tiene riesgo limitado de aseveración equívoca material, es considerada una cuenta "no significativa" cuando se cumplen los siguientes criterios:

- Cuando se determina que el riesgo inherente al saldo contable es bajo.
- Cuando existe volumen e importe monetario bajo de transacciones o actividad en la cuenta (por ejemplo, asientos de diario).
- Cuando se determina que no hay riesgos significativos asociados a la cuenta.
- Cuando no hay cambios significativos para la entidad que puedan afectar el saldo contable.
- Cuando no hay cambios significativos en el marco de información financiera aplicable que puedan afectar el saldo contable.

Determinados los límites de la materialidad, error tolerable y resumen de debilidades de auditoría, se procede a dejar constancia de las cuentas de los estados financieros y presupuestarios auditados, para ello debe utilizar la **Guía 13 Áreas a evaluar ingresos, 13.1 Áreas a evaluar egresos, 13.2 Áreas a evaluar activo, 13.3 Áreas a evaluar pasivo, 13.4 Áreas a evaluar patrimonio.**

3.6 Muestreo[16]

El muestreo de auditoría implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos dentro de un tipo de operación o saldo de cuenta, de modo tal que todas las unidades de la muestra tengan oportunidad de ser seleccionadas. Esto le permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría acerca de algunas características de los elementos seleccionados para formar, o ayudar a elaborar, una conclusión acerca de la población de la que se extrajo la muestra. La determinación del tamaño de la muestra se puede hacer mediante el uso de métodos estadísticos y no estadísticos.[17]

El muestreo, también sirve para determinar el alcance de las pruebas, reconociendo que mientras menos confianza se obtenga de los controles se requiere mayor obtención de evidencia de auditoría.

Los factores a considerar para determinar si se prueba tamaños de muestra mayores a los mínimos cuando se ejecuta pruebas sobre controles son:

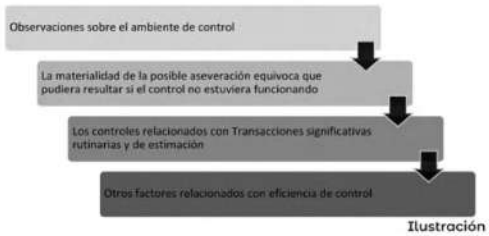


Ilustración 8

Si se observa que los factores antes mencionados, están presentes, se ejecutan procedimientos extensos, incluyendo aumentar el tamaño de la muestra por encima del mínimo o ejecutar procedimientos específicos para esas transacciones.

[16] ISSAI GT 1530 Párrafo P5
[17] ISSAI de Auditoría Financiera. Manual de Implementación Versión 1 IDI

3.6.1 Determinar el método de selección de la muestra[18]

El equipo de auditoría debe considerar al diseñar la muestra, el objetivo del procedimiento y las características de la población a evaluar, determinando un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo; mediante la selección de los elementos de forma que todas las unidades de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas, utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

3.6.1.1 Método estadístico

En este método, el tamaño de la muestra es establecido por medio de la aplicación de una fórmula; y para la selección de los elementos, se utiliza procedimiento aleatorio con el objeto de que todos tengan la misma oportunidad de ser elegidos.

El sistema de auditoría tiene implementado el procedimiento para determinar el tamaño de la muestra, por lo que el equipo de auditoría solo debe definir cuales elementos son los seleccionados haciendo uso de la aleatoriedad simple dejando constancia de la operación realizada.

El equipo debe ingresar en el sistema de auditoría, el universo de cada rubro, renglón o cuenta a evaluar, éste generará el tamaño de la muestra.

3.6.1.2 Método no estadístico[18]

Es un método mediante el cual el auditor utiliza el juicio profesional para determinar el tamaño de la muestra, para seleccionarla y para evaluar los resultados de la misma. Al ejercer su juicio profesional, los auditores usan sus conocimientos, habilidades y experiencia para realizar de modo diligente, de buena fe y con honestidad, la recolección de la evidencia. El ejercicio del juicio profesional permite a los equipos obtener una seguridad razonable de que es probable detectar cualquier incorrección material o inexactitud significativa que pueda haber en los datos. 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 de que un elemento sea o no elegido para ser evaluado, debido a que es a juicio profesional

[18] ISSALGT 1320 Párrafo P3
[19] ISSAI de Auditoría Financiera. Manual de Implementación Versión 1 IDI

del equipo de auditoría. Al revisar los elementos seleccionados (según selección aleatoria), el equipo de acuerdo con su juicio profesional (método no estadístico), considera que debe agregar otros (sin eliminar los ya elegidos), puede hacerlo indicando las justificaciones respectivas en el papel de trabajo correspondiente.

3.7 Necesidad de incluir un experto[20]

Cuando por la naturaleza de la materia evaluada y la comprensión de la entidad y su entorno, se establezcan áreas en las que los conocimientos técnicos y especializados del equipo de auditoría no son suficientes para emitir una opinión, serán necesarios los servicios de un experto.

Si el equipo de auditoría considera necesario incluir el trabajo de un experto, enviará solicitud de forma escrita y/o electrónica a su Dirección, detallando de manera clara lo que se necesita evaluar, el mismo debe ser firmado por el coordinador y/o auditor con el visto bueno del supervisor.

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

El experto será nombrado por la Dirección a la que pertenece mediante nombramiento, para tener seguridad que el experto será objetivo en su trabajo, debe firmar el formulario de Declaración de Independencia y trasladar copia al equipo de auditoría. El experto debe realizar un cronograma de actividades con base en los requerimientos del equipo y presentaría a este último para que verifique si contiene los aspectos que se necesitan evaluar.

El resultado del experto será un informe circunstanciado que responda al requerimiento del equipo de auditoría, así mismo, ser acompañado de los papeles de trabajo que sirvieron para sustentar sus resultados y deben entregarse al equipo, sin perjuicio de la forma en que deba descargarse el nombramiento del experto.

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.

[20] ISSALGT 1620 Párrafo P3

El equipo de auditoría puede realizar el requerimiento del experto de manera escrita y/o electrónica a la dirección a la que pertenece.

3.8 Programas de auditoría[21]

El equipo de auditoría formulará los programas de auditoría, en los cuales describirá las actividades a realizar en la ejecución de la auditoría.

Los programas de auditoría incluyen las pruebas que el equipo de auditoría realizará, por lo tanto, dichas pruebas están relacionadas a los riesgos detectados en consecuencia en los programas de auditoría se deben describir las técnicas a emplear.

Las técnicas de auditoría que el equipo puede utilizar, para realizar los programas de auditoría son las siguientes:

Observación
Consiste en presenciar cómo el responsable realiza los procedimientos del proceso. Esta técnica proporciona una evidencia de auditoría, sobre el funcionamiento de un proceso o un procedimiento, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que, la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.

Inspección
Consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos. El auditor analizará la fiabilidad de los documentos, teniendo presente el riesgo de la comisión de delitos y la posibilidad de que no sean auténticos.

Indagación
Consiste en obtener información de las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según las cuentas significativas y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios, por sí solos no constituirán, en la mayoría de los casos, una evidencia suficiente y apropiada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.

[21] ISSALGT 1520 Párrafo P4

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

Repetición
Consiste en volver a ejecutar, de modo independiente, los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede llevar a cabo manualmente o mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

Recálculo
Consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.

Prueba de confirmación
Consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de auditoría. Sin embargo, la prueba de confirmación, por sí sola, rara vez resulta eficaz, de modo que se suele combinar con otras técnicas de auditoría.

Procedimientos analíticos
Pueden emplearse como parte del análisis de riesgos y a la hora de recopilar la evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherentes con lo que se había previsto, tanto sobre la base de los datos históricos, como a partir de la experiencia anterior del auditor. Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos, pueden servir de ayuda a los auditores del sector público, para comparar los resultados previstos con los conseguidos en la práctica. Los procedimientos analíticos nunca pueden ser la única técnica empleada.

Los programas de auditoría tienen diversos propósitos:

Identifica	Facilita	Coordina	Documenta
* Los procedimientos planificados de auditoría a nivel de detalle que se consideran apropiados para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría.	* La delegación, supervisión y revisión.	* El desempeño de los procedimientos de auditoría planificados.	* La ejecución de los procedimientos de auditoría.

Ilustración 9

Los procedimientos descritos en el programa de auditoría, deben estar enfocados a determinar si los controles relevantes operan de forma eficaz para verificar la razonabilidad de los saldos de los estados financieros, los cuales tienen relación directa con la información vertida en la matriz para evaluación de riesgos y controles. En el programa de auditoría deben describirse las técnicas para la obtención de evidencia (Anexo II).

3.9 Memorando de planificación[22]

Este documento resume las decisiones significativas de la etapa de planificación de la auditoría. La información que obtenga el equipo en esta etapa, debe conservarse en los papeles de trabajo.

El coordinador del equipo de auditoría documentará la información reunida, para obtener una adecuada comprensión de la entidad. El memorando de planificación incluye elementos importantes, tales como la normativa de la entidad, tamaño, ubicación, organización, misión, visión, aspectos contables y de auditoría, etc. El coordinador del equipo debe limitar la información exclusivamente a aquella que es relevante.

El coordinador y auditores, si los tuviere, del equipo de auditoría trasladan el memorando de planificación al supervisor, para que este último revise e indique modificaciones, de no existir más modificaciones, aprueba el documento.

[22] ISSALGT 1230 Párrafo P3

El contenido mínimo del memorando de planificación es el siguiente:

- ✔ CARÁTULA
- ✔ ÍNDICE
- ✔ INFORMACIÓN GENERAL DE LA ENTIDAD

Base legal, Visión, Misión, Función o gestión principal, Estructura orgánica de la entidad, Información financiera y presupuestaria, Información financiera, Balance General, Estado de Resultados, Información presupuestaria, Estado de liquidación

del presupuesto, Modificaciones presupuestarias. (a nivel de integraciones)

- ✔ FUNDAMENTO LEGAL DE LA AUDITORÍA
- ✔ IDENTIFICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA OBSERVADAS
- ✔ OBLIGACIONES DE LAS DISTINTAS PARTES

Obligaciones del equipo de auditoría, Obligaciones de la Entidad.

- ✔ OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

Generales, Específicos.

- ✔ ALCANCE
- ✔ MARCO LEGAL OBSERVADO EN EL PROCESO DE LA AUDITORÍA
- ✔ ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

Evaluación de Control Interno, Materialidad, Identificación de cuentas significativas, Identificación de áreas a evaluar por materialidad cualitativa.

- ✔ MUESTRA
- ✔ PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA
- ✔ INFORMES QUE SE PRESENTARÁN
- ✔ RECURSOS

Materiales, Humanos, Financieros.

- ✔ CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES
- ✔ ANEXOS
- ✔ EQUIPO DE AUDITORÍA

Revisados el memorando y los programas de auditoría por el supervisor, el equipo lo traslada, por medio escrito y/o electrónico, a la Dirección que emitió el nombramiento, para que el director revise, si procede sugerir cambios y apruebe.

Si el equipo de auditoría no puede obtener evidencia suficiente y apropiada para formar conclusiones, debido a una dificultad o cualquier caso fortuito, debe modificar los procedimientos y técnicas establecidos en el memorando de planificación y programa de auditoría, para una mejor recopilación de evidencia. Las modificaciones deben ser aprobadas por el Supervisor, dejando justificación de esos cambios en los comentarios de las cédulas de auditoría que fueron diseñadas para cumplir con los procedimientos previamente establecidos.

3.9.1 Diseño de papeles de trabajo[23]

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

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

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

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 acordes con los objetivos de cada área.
- **Integridad:** contener toda la información necesaria que fundamente los resultados de la auditoría, la evidencia obtenida, así como las cuestiones importantes que surjan durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto, y los juicios profesionales realizados para llegar a esas conclusiones sobre el trabajo desarrollado.

[23] ISSAI.GT 1500 Párrafo P3

- **Concisión:** resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.
- **Claridad y detalle:** elaborar de forma que sea posible su comprensión por quién 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 y control gubernamental. En ellos el equipo de auditoría dejará constancia, al menos, de los siguientes aspectos:

- **Encabezado:** incluirá el ejercicio fiscal, el área, la referencia, el objetivo del papel de trabajo (cuando corresponda), 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 de la información.
- **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, debe incluir las referencias cruzadas a los papeles de trabajo relacionados con esa prueba, así como a la documentación que le sirva de soporte, con el objeto de facilitar su revisión.
- **Resultados del trabajo:** verificaciones efectuadas, problemas planteados, deficiencias e incidencias encontradas.
- **Conclusiones:** valoración de los resultados del trabajo en relación con los objetivos descritos en el programa de trabajo.
- **Marcas de auditoría:** Símbolos que el equipo utiliza para dejar constancia de las pruebas y técnicas que se realizaron.

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 diferenciación de los papeles de trabajo recibidos, de los elaborados.

Aplicar un sistema de referencias consiste en identificar los distintos documentos que integran los archivos de la auditoría, de tal 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.

d) Organización

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

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

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

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

3.10 Comunicación con el auditado[24]

El equipo de auditoría, por medio del coordinador, concertará cita, de forma escrita y/o electrónica, 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 objetivo de dar a conocer las responsabilidades del equipo y de la entidad auditada, procedimiento para la comunicación de resultados y notificación del informe, entre otros. Para evidencia de esta actividad se puede suscribir acta o realizar una videoconferencia de la cual se obtendrá una constancia de su grabación como prueba de su realización, para lo anterior, debe participar todo el equipo de auditoría. **Guía 14 Acta de apertura.**

3.11 Documentación de auditoría[25]

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de planificación de la auditoría, deben estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor.

[24] ISSAI.GT 1260 Párrafo P5 y P6
[25] ISSAI.GT 1230 Párrafo P3

El equipo de auditoría, al efectuar la etapa de planificación, debe elaborar las cédulas que soporten esa actividad, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado para el efecto.

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

El control de calidad es efectuado por el Coordinador y el Supervisor, en todas las etapas de la auditoría, para lo cual debe elaborarse la **Guía 9 Control de calidad.**

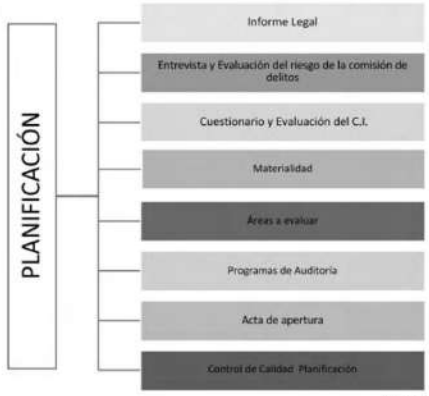


Ilustración 10

3.12 Archivo de papeles de trabajo[26]

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de planificación de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 9 Control de calidad.**

[26] ISSALGT 1230 Párrafo P4

4. Etapa de ejecución

En esta etapa, el equipo de auditoría aplica los procedimientos establecidos para examinar si las áreas a evaluar se registran conforme al marco de preparación de los estados financieros o la forma que se utilice para presentar los mismos.

4.1 Ejecución de programas de auditoría y papeles de trabajo[27]

Luego de haber seleccionado la muestra, el equipo de auditoría debe aplicar los procedimientos a cada unidad de muestreo, para determinar si existe una desviación en el proceso establecido, mediante la ejecución de los programas de auditoría, pruebas sustantivas (de acuerdo con el alcance del equipo) y el vaciado de información a los papeles de trabajo (cédulas de revisión).

Como regla general, las unidades de muestreo que son seleccionadas, pero no examinadas, tales como transacciones anuladas o documentos sin uso, deben ser reemplazadas y quedan a criterio del equipo de auditoría cuales serán incluidas.

4.2 Obtención de evidencia[28]

La evidencia se obtiene mediante la aplicación de procedimientos de auditoría para verificar los registros contables. La evidencia engloba, tanto la información que respalda y corrobora las manifestaciones de la entidad, como la información que las contradice. En el caso de los estados financieros, las entidades manifiestan, frecuentemente, que las operaciones y otras actuaciones, han sido llevadas a cabo conforme a la legislación u otras normas aplicables.

Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, ejecutando nuevamente procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el equipo de auditoría puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

[27] ISSALGT 1330 Párrafo P3
[28] ISSALGT 1500 Párrafo P3-P6

La información procedente de fuentes independientes de la entidad, que el equipo de auditoría puede utilizar como evidencia, puede incluir confirmaciones con terceros, informes de analistas etc.

Cuando se obtienen evidencias, no se debe olvidar que las mismas deben ser relevantes, fiables, suficientes y adecuadas.

Relevancia

La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría o su pertinencia al respecto y en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, puede verse afectada por la orientación de las pruebas.

Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría, puede proporcionar evidencia que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras.

Por otra parte, con frecuencia la evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente, puede ser relevante para una misma afirmación.

Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de los errores detectados en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles, a fin de obtener evidencia de auditoría relevante, incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control y condiciones, que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El equipo de auditoría podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.
Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar errores materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba.

Fiabilidad

La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluidos, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso que la información que se vaya a utilizar como evidencia se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad.

Tomando en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente, aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluidos los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control), es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia obtenida verbalmente.
- La evidencia proporcionada por documentos originales, es más fiable que la evidencia proporcionada por fotocopias o facsímiles o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

Suficiencia y Adecuación[29]

- La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia, depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia que probablemente sea necesaria), así como de la calidad

[29] NIA 500 Párrafo A4 y A5

de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.
- La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

Durante todo el proceso de la etapa de ejecución, el equipo de auditoría, obtendrá la documentación que soporte cada error identificado y verificará que esta evidencia, soporte los errores significativos que serán determinados como hallazgos y/o deficiencias.

4.2.1 Investigación de errores[30]

Si un error es identificado, debe investigarse su naturaleza y causa con un grado razonable de escepticismo profesional, utilizando técnicas de auditoría, por ejemplo, pruebas sustantivas. Estos pueden ser originados por:

- **Errores:** Son equivocaciones no intencionales en los estados financieros; como, por ejemplo, inexactitudes matemáticas o aplicación errónea de normas contables.
- **La comisión de delitos (o factores indicativos de la comisión de delitos):** Son errores intencionales en los estados financieros, por ejemplo; la manipulación, falsificación de registros o documentos o registros de transacciones sin sustento, entre otros.

Cuando los errores son considerados importantes, el auditor debe compararlos con la materialidad de auditoría determinada y el efecto que éstos tienen en los estados financieros en su conjunto, los cuales pueden ser materiales y no generalizados o pueden cumplirse ambos aspectos, en estos casos el auditor debe determinar y documentar de manera clara, las conclusiones sobre las cuales se tomaron como base, para considerar el tipo de opinión modificada que emitirá.

[30] ISSALGT 1500 Párrafo P6-P9; ISSALGT 1450 Párrafo P7

A continuación, se mencionan algunos ejemplos de errores, los cuales el equipo de auditoría podría considerar para emitir un dictamen modificado:

- Errores en saldos de cuentas o transacciones que son considerados sensitivos a los usuarios de los estados financieros.

- Errores que se complementan uno a otro en total, pero que son significativos individualmente.
- Errores que tienen un efecto significativo en la aseveración presentada por la Entidad.

Si durante la auditoría el equipo determina que existe un error que proviene de un período anterior que no fue detectado previamente, debe establecer la importancia y los efectos si los hubiera, sobre los estados financieros y la opinión en el dictamen.

4.3 Resultados del experto[31]

El equipo de auditoría se debe reunir con el experto asignado, para analizar los resultados de su trabajo y con base a ello, formarse una opinión para la elaboración del dictamen. El experto debe proporcionar un informe circunstanciado que se encuentre relacionado con su cronograma de actividades y al requerimiento del equipo, adjuntar los papeles de trabajo que respaldan sus resultados, independientemente de la forma en que deba descargar el nombramiento emitido por su Dirección.

De existir incumplimientos materiales que se evidencien como resultado del trabajo del experto, éstos deben ser tomados en cuenta por el equipo de auditoría, como base para la elaboración de hallazgos y determinación de las acciones legales pertinentes (sanción económica o formulación de cargo), excepto cuando el incumplimiento represente la posible comisión de delitos, el experto procederá a elaborar el proyecto de denuncia, por haber tenido pleno conocimiento de caso, sin dejar de observar los procedimientos emitidos por la Dirección correspondiente.

El experto será responsable de las aseveraciones contenidas en el resultado de su trabajo y debe contribuir con los órganos competentes, cuando sea requerido.

[31] ISSAI.GT 1620 Párrafo P3

4.4 Actualización de memorando de planificación y programas

El memorando de planificación y los programas se deben actualizar durante esta etapa, con el objeto de evidenciar y delimitar el trabajo 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.

Revisadas las actualizaciones del memorando y los programas de auditoría por el supervisor, el equipo las traslada, por medio escrito y/o electrónico, a la Dirección que emitió el nombramiento, para que el director revise, modifique y apruebe

4.5 Elaboración de hallazgos

Antes de elaborar los hallazgos, el equipo de auditoría se asegurará quienes son los responsables de cada una de las deficiencias, los identificará y, además, recopilará los datos de las autoridades de la entidad auditada, siendo estos como mínimo los siguientes:

- Nombres completos de las autoridades y/o responsables de la Entidad, cotejados con el Documento Personal de Identificación, si la persona tiene un solo nombre o un solo apellido, indicarlo.
- Número de Documento Personal de Identificación y lugar donde fue extendido, cotejado con el original y solicitar una copia.
- Cargo que desempeña o desempeñó.
- Número de Identificación Tributaria, cotejado contra el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria. -SAT- y solicitar una copia.
- Dirección particular y de ser posible que la persona indique donde puede ser notificada.
- Número de teléfono celular y domiciliar.
- Dirección de correo electrónico.
- Período de responsabilidad de la persona, comprobarlo por medio de documentos pertinentes.
- Sueldo base nominal.
- Indicar si es Autoridad Superior o no lo es.

Es de suma importancia que el equipo de auditoría individualice a los responsables de las deficiencias encontradas que corresponda al período auditado, los cargos que desempeñan y las funciones que realizan, de conformidad con la asignación escrita por la autoridad superior.

Con base en la evaluación de la evidencia suficiente y apropiada obtenida, de ser procedente, el equipo de auditoría debe elaborar los hallazgos, considerando su juicio profesional y la repercusión de los errores y/o posible comisión de delitos detectados como resultado del trabajo de auditoría.

El equipo de auditoría para realizar los atributos de los hallazgos debe observar lo siguiente:

ESTRUCTURA DEL HALLAZGO

Título del Hallazgo

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

El equipo de auditoría debe consultar en la página de la Contraloría General de Cuentas, el catálogo de hallazgos y seleccionar el que mejor identifique el problema principal, de no existir un título podrá solicitar la creación del mismo. (Anexo III)

Condición

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

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

¿Qué fue lo que sucedió?
¿Dónde sucedió?
¿Cuándo sucedió?
¿Cuánto? (cantidad o valor que ha causado un efecto)

Criterio

Se refiere a la forma como debió funcionar o realizarse lo que se está evaluando, debe expresar concretamente las leyes, políticas, manuales, etc incumplidas que han dado origen a la ocurrencia del hecho que se ha calificado como hallazgo. Las preguntas básicas a formularse son las siguientes:

¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, reglamentos, políticas, manuales, normas, etc.)
¿Cuál es el ámbito de aplicación? (un departamento, un proceso y un sistema)
¿Qué vigencia tiene? (actual, pasado, permanente)

Asimismo, se pueden utilizar las siguientes referencias concretas:

- Cómo debió realizarse una operación según las leyes, reglamentos y demás disposiciones internas de la entidad.
- Cómo debería hacerse tomando como base la tecnología disponible.
- Cómo debería realizarse tomando como base la forma en que se llevan a cabo las mismas operaciones en otras instituciones similares.
- Cómo deberían estar funcionando los procedimientos mínimos de control.

Causa

Es la razón fundamental por la cual ocurrió la deficiencia, o el motivo por el que no se cumplió con leyes, reglamentos, políticas, manuales, normas, etc. Su identificación requiere de la habilidad de análisis, investigación y juicio profesional del auditor gubernamental, lo cual servirá de base para el desarrollo de una recomendación constructiva.

Debe expresar la razón fundamental de la desviación del cumplimiento de leyes, políticas, manuales, normas etc., este es un requisito básico, ya que, de la identificación verdadera de la causa, dependerá la calidad y lo apropiado de la recomendación.
El auditor gubernamental debe tener presente que, ante una deficiencia dada, pueden existir más de una causa, por lo que debe realizarse un trabajo extensivo con el fin de detectar dichas posibilidades y como consecuencia, la recomendación que se formule debe ser integral y enfocarse a cubrir las causas identificadas, con el fin de evitar que las deficiencias persistan.

Las causas de las deficiencias las puede identificar el auditor gubernamental al explorar las siguientes áreas:

• Personal
Elemento alrededor del cual pueden concurrir las siguientes situaciones:
-Que esté mal ubicado
-Que no sea el adecuado
-Que no se le haya brindado capacitación
-Que no se le haya motivado
-Que se haya dado mucha rotación
-Etc.

• Políticas, Procedimientos, Leyes, Manuales, Organización, etc.
De la misma manera pueden ser el origen de ciertas deficiencias debido a los siguientes factores:
-Que sean obsoletos
-Que estén siendo mal interpretados o aplicados
-Que estén desactualizados
-Que no existan
-Que estén mal elaborados etc.

• Avances tecnológicos
El no aprovechamiento, la mala y subutilización de la tecnología también pueden ser la manifestación de determinadas deficiencias encontradas.

• Infraestructura
Es otro factor que puede constituirse en el origen de algunas deficiencias, como ejemplo se pueden enumerar los siguientes factores:
-Instalaciones insuficientes o no apropiadas
-Edificios mal ubicados
-Instalaciones inseguras
-Servicios básicos deficientes (energía, agua etc.)
-Instalaciones mal diseñadas
-Etc.

Lo anterior pone de manifiesto la necesidad que el auditor gubernamental defina el alcance necesario de su trabajo y haga uso de toda su habilidad y juicio profesional para identificar en todo el ámbito institucional las causas de las deficiencias y los responsables.

- Efecto
Se establece como resultado de la comparación de los atributos de la condición y el criterio para determinar una situación real o potencial, cuantitativa o cualitativa, o lesión patrimonial, que tiene un impacto importante en las operaciones, los resultados y en la imagen institucional de la entidad.

Dependiendo de la forma cómo se enfoque la redacción de este atributo, las autoridades superiores de la entidad evaluada y los responsables directos del área examinada, pueden valorar la importancia del hallazgo y convencerse de la necesidad y los beneficios que se obtendrán al implementar el cambio propuesto a través de la recomendación.

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

La evaluación del efecto de un hallazgo debe extenderse como mínimo a identificar los siguientes aspectos:

- Cuánto se ha visto afectada el área, cuenta evaluada o la entidad, expresado en:

a) valores monetarios,
b) calidad de bienes o servicios,
c) cantidad de unidades producidas o servicios prestados etc.

- Qué funciones básicas de control han resultado afectadas: por ejemplo: la autorización, registro y custodia de operaciones, de bienes, valores e información de la entidad.

- Qué períodos ha afectado: el efecto puede extenderse a diferentes períodos que pueden ser años, meses, semanas, días, horas, etc. dependiendo de la naturaleza de la entidad y sus operaciones.

- Cuál ha sido el impacto institucional en relación con:

a) la eficiencia de las operaciones,
b) el logro de los objetivos y metas y
c) la imagen institucional.

Al concluir la elaboración de hallazgos, estos serán revisados por el coordinador y supervisor del equipo de auditoría y de ser procedentes, realizando las correcciones necesarias, trasladar el borrador de hallazgos a la Dirección que emitió el nombramiento para revisión, por parte de la Comisión de Control de Calidad designada, quien realizará las observaciones y/o recomendaciones, las cuales deben realizarse por escrito; y en su caso el equipo de auditoría efectuará las mejoras respectivas.

4.6 Notificación de hallazgos[32]

La comunicación de todas las deficiencias detectadas, deben darse a conocer a las autoridades de la entidad y/o a las personas que intervinieron en el proceso identificado como erróneo, según corresponda, sin importar la acción legal que pudieren provocar en el caso de ser confirmados, a fin de que en el plazo fijado por el equipo, considerando el cronograma de auditoría aprobado por la Dirección, presenten los comentarios y documentación de soporte en forma impresa y/o electrónica, para la evaluación oportuna e inclusión en el informe.

El equipo de auditoría que determine en este proceso, que la dirección del domicilio y/o correo electrónico de los responsables para recibir las notificaciones, proporcionada por la entidad auditada es incorrecta, se tomará la información que esté almacenada en la base de actualización de datos (de cada empleado o funcionario público) que disponga la Contraloría General de Cuentas.

[32] ISSALGT 1700 Párrafo P2 y P5

La notificación de hallazgos puede ser de forma escrita y/o electrónica y es realizada por el equipo de auditoría, o a través de equipo de notificadores, cuando este último se encuentre conformado, luego que la misma sea generada a través del sistema informático autorizado para el efecto o por medio manual, (aprobada previamente esta vía por el director de donde se haya emitido el nombramiento); para dejar constancia de lo actuado, el equipo de auditoría debe adjuntar a los papeles de trabajo, oficio y cédula de notificación de errores firmado por el responsable o por el procedimiento que indique la legislación vigente aplicable.

Los atributos de los hallazgos que deben notificarse a la autoridad superior de la entidad son: título, condición, criterio, causa, efecto y recomendación, para los efectos correspondientes.

Los atributos de los hallazgos que se deben notificar a los responsables de las áreas evaluadas de la entidad son: título, condición, criterio, causa y efecto.

4.7 Recomendaciones.[33]

El equipo de auditoría debe realizar las recomendaciones necesarias destinadas a lograr mejoras, que contribuyan a promover la buena gestión pública.

Toda recomendación debe contener los datos necesarios que permitan a las personas responsables de su cumplimiento, tener una comprensión amplia y clara que facilite llevarlas a la práctica. Sin embargo, no debe presentarlas tan detalladas que le hagan asumir el papel de la entidad y pongan en riesgo su objetividad, por lo que deben considerarse como mínimo los siguientes aspectos:

- Evaluar el costo frente al beneficio.
- Presentar los beneficios del cambio cuantificado o cualificado según el caso.
- Cubrir todos los aspectos del cambio propuesto.
- Tomar en cuenta los criterios vertidos por los responsables del área examinada.
- Orientar las acciones hacia la eliminación de las causas del problema.
- Fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia y seguridad.
- Orientar a la unificación de criterios de operación y control.

[33] ISSALGT 1700 Párrafo P4

El Coordinador y el Supervisor del equipo de auditoría cuando realicen la notificación de hallazgos deben trasladar a la autoridad administrativa superior de la entidad auditada, por medio escrito y/o electrónico las recomendaciones, con el objeto de consensuar y obtener el compromiso por escrito y/o electrónico, para ser ejecutadas de acuerdo a un plan de acción, dicha autoridad tendrá el tiempo que estipula la normativa aplicable para expresar la aceptación o no de estas, en caso contrario justificará y fundamentara su decisión, se debe dejar constancia de este proceso en la **Guía 15 Comunicación de recomendaciones.**

De las observaciones emitidas por la autoridad administrativa superior según lo descrito en el párrafo anterior, el equipo de auditoría analizará si acepta o no, el rechazo de la recomendación, por lo que puede modificar las recomendaciones para que sean viables y factibles, las cuales quedarán contenidas en el informe de auditoría correspondiente

Buenas prácticas

Son acciones identificadas que sin duda conducen a un buen desempeño; las buenas prácticas se extraen de cada una de las conclusiones de los papeles de trabajo elaborados en todas las etapas de la auditoría, en donde debe quedar evidencia si se encontraron o no buenas prácticas durante la evaluación de cada una de las áreas. (Esto a juicio del equipo de auditoría).
Las buenas prácticas también se ponen de manifiesto cuando las entidades cumplen o exceden lo estipulado en las normativas que las afectan.

4.8 Comunicación con los responsables[34]

El equipo de auditoría debe comunicarse con los funcionarios de la entidad auditada, con el objeto de:

- Obtener los puntos de vista respecto a las deficiencias significativas notificadas.
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

El equipo de auditoría debe reunirse con las autoridades y funcionarios o empleados responsables de la entidad auditada, de conformidad al plazo fijado y la forma indicada en el oficio de notificación de hallazgos, con el objeto de recibir de forma

[34] ISSALGT 1700 Párrafo P2, P4 y P5

escrita y/o electrónica los comentarios pruebas de descargo de las deficiencias detectadas, la evidencia de la reunión podrá ser un acta (cuando la reunión sea presencial) o la constancia que se emita de dicha actividad (cuando sea mediante videoconferencia). Guía 16 Acta de comunicación y cierre de ejecución.

En caso que la reunión sea de forma física, el acta debe ser firmada por todos los responsables, en el entendido que, si estos se hicieren acompañar de asesores o cualquier otra persona, estas personas no firmaran 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 correspondan al responsable del hallazgo notificado.

En caso que los responsables de la entidad auditada no se presenten a la reunión presencial o no participen en la videoconferencia de comunicación y cierre de auditoría en la hora y fecha establecida en la notificación de hallazgos, y no medie una solicitud de prórroga, el equipo de auditoría procederá a redactar el acta haciendo constar dicho extremo, o no incluirán a los responsables en la constancia de participantes de la videoconferencia.

El equipo de auditoría debe verificar cuidadosamente que la documentación de descargo presentada por el auditado esté foliada, firmada y de acuerdo con el (los) hallazgo(s) notificado(s).

4.9 Análisis de comentarios y documentación de soporte[35]

El equipo de auditoría leerá cuidadosamente cada uno de los comentarios presentados por cada responsable, verificando conjuntamente con los documentos de descargo y pruebas presentadas para formarse una conclusión que será soporte para desvanecer, modificar o confirmar el (los) hallazgo(s). Guía 17 Análisis de respuestas.

Si, como resultado del análisis de la documentación de respaldo, en casos muy excepcionales y disponiendo con la evidencia de auditoría pertinente, se podrán realizar modificaciones materiales a los atributos de los hallazgos, que permitan fortalecer la idoneidad de los resultados de auditoría. Las modificaciones deben ser

[35] ISSALGT 1700 Párrafo P2, P4 y P5

aprobadas por la Dirección y efectuarse nuevamente el proceso de notificación. El equipo de auditoría debe establecer un plazo acorde al cronograma de actividades de la dirección que emitió el nombramiento para no retardar los resultados de la auditoría, que permitan a los responsables ampliar las pruebas de descargo presentadas.

Todo hallazgo debe incluir los comentarios que los responsables emitieron en la comunicación y cierre de auditoría; estos comentarios pueden ser en diferentes sentidos: a) aceptando expresamente el hallazgo, b) proporcionando información o explicaciones adicionales con respecto al error detectado y c) mostrando inconformidad total o parcial.

4.10 Comentario de Auditoría[36]

El equipo de auditoría debe dar respuesta a cada una de las afirmaciones o contradicciones que presentan los responsables y rendirá una explicación razonable e integral a las mismas. Debe detallar ampliamente las razones por las cuales se desvanece o confirma total o parcialmente el hallazgo. El resultado del análisis realizado en la Guía Análisis de respuestas será el texto del atributo "Comentario de Auditoría" del informe.

4.11 Acciones legales[37]

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.

[36] ISSALGT 1700 Párrafo P4
[37] Leyes y reglamentos aprobados, establecidos para el efecto

Las acciones legales se dividen en:

a) Sanciones pecuniarias
b) Informes de cargos
c) Denuncias penales

a) Sanciones pecuniarias

Las sanciones pecuniarias se proponen a los funcionarios, empleados públicos y toda persona individual o jurídica 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.

El equipo de auditoría, realizará de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema autorizado para el efecto o lineamientos establecidos por las autoridades correspondientes, las solicitudes de sanciones pecuniarias y enviarlas a la autoridad correspondiente para que sean impuestas a los responsables de las deficiencias y/o 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 al juicio de cuentas, al existir menoscabo en detrimento al patrimonio del Estado.

Las deficiencias determinadas al sistema de control interno, deben integrarse en un solo hallazgo y solicitar la sanción pecuniaria para cada responsable; de acuerdo a lo anterior, los hechos que pudieran ser constitutivos de delitos, no debe incluirse en este.

b) Formulación de cargos

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 y control gubernamental sufrió pérdidas en el manejo de su hacienda, en dicho juicio se buscará la restitución o pago correspondiente.[38]

Si el equipo de auditoría determina que existió menoscabo al patrimonio del Estado, debe realizar la formulación 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 4.8, 4.9 y 4.10 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 procederá a generar del sistema de auditoría el proyecto de formulación de cargos confirmados; previo a su notificación, debe contar con opinión favorable de la Dirección de Asuntos Jurídicos y seguidamente notificar a los responsables la formulación de cargos e improbación de la cuenta, posteriormente lo remitirá a la Dirección de Asuntos Jurídicos, para que ésta continúe con su trámite.

Las formulaciones de cargos tanto provisionales como definitivos con sus respectivos oficios y cédula de notificación, se realizarán de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema autorizado para el efecto o lineamientos establecidos por las autoridades correspondientes.

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.

[38] Decreto número 1126, Ley del Tribunal de Cuentas, artículo 70.

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 y control gubernamental, la comisión de posibles delitos de acuerdo con la legislación vigente.

Los equipos de auditoría deben ser capaces de identificar la comisión de un posible delito, durante la ejecución de la auditoría a través de la obtención de evidencia suficiente y pertinente. De esta forma, los equipos que detecten actos que pudieran ser indicativos de posibles ilícitos o menoscabo al patrimonio del estado, deben actuar con la debida diligencia profesional y prudencia para sustentar la acción promovida en futuras investigaciones realizadas por los órganos competentes.

Como resultado del análisis exhaustivo de la evidencia de las irregularidades, el equipo que determine la posible comisión de un delito, debe generar del sistema de auditoría 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 y cierre de ejecución o la constancia de participación en la videoconferencia, 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.

El proyecto del escrito de denuncia se realizará de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema de auditoría o lineamientos emitidos por las autoridades correspondientes.

Posterior a la recepción de la opinión, si 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.

4.12 Acumulación de resultados[39]

El equipo de auditoría debe elaborar la cédula de acumulación de resultados, con el objeto de establecer cuáles de los hallazgos afectarán la opinión, vertida en el dictamen del auditor, considerando que éstos de forma individual o en su conjunto han sobrepasado el Error Tolerable, para el efecto se utilizará la **Guía 18 Acumulación de resultados.**

Derivado del resultado del análisis de la guía, el equipo determina el tipo de dictamen que utilizará. Los tipos de dictámenes se encuentran en el sistema de auditoría y serán elegidos de acuerdo a los resultados obtenidos por cada uno de los equipos en congruencia con el análisis realizado durante todo el proceso de revisión.

4.13 Carta de representación[40]

Es la declaración escrita por medio de la cual la autoridad correspondiente de la entidad auditada, 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 de la auditoría.

Es necesario dar a conocer su contenido a los funcionarios apropiados con suficiente tiempo, para reducir la posibilidad de enfrentarse con el atraso de la entidad al suministrar este documento.

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.
- Planes o actitudes de los encargados de la entidad que puedan afectar los estados financieros.

[39] ISSAI.GT 1450 Párrafo P6
[40] ISSAI.GT 1580 Párrafo P3

- 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 si hubiesen ocurrido.
- La manifestación expresa por parte de los encargados de la Entidad reconociendo su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros.
- La disponibilidad de los registros financieros y datos vinculados con el trabajo.
- Los estados financieros están completos y fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público o normativa vigente.

La carta de representación complementa los procedimientos de auditoría ejecutados por el equipo, 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.

La carta de representación debe ser firmada por la autoridad correspondiente, debido a que es la responsable de la emisión de la información plasmada en esta.

4.13.1 Fecha de la carta de representación

La carta de representación debe tener la fecha del acta de comunicación y cierre de ejecución o la constancia de participación en la videoconferencia.

Si la entidad auditada realiza cambios a los estados financieros y presupuestarios posteriores a la fecha de emisión, debe informar sobre dichos cambios y emitir una nueva carta de representación. Guía 19 Carta de representación.

Esta actividad puede realizarse de forma escrita y/o electrónica.

4.14 Documentación de auditoría[41]

Los papeles de trabajo deben documentar la evidencia de auditoría que fundamentará en esta etapa, el dictamen y el informe correspondiente. Los papeles de trabajo deben ser completos y detallados, con el objeto de que cualquier auditor que no

[41] ISSAI.GT 1230 Párrafo P3

haya efectuado la auditoría, con solo consultarlos obtenga las mismas conclusiones descritas en el informe.

La preparación de los papeles de trabajo debe ser realizada por los auditores y coordinador y revisada por el supervisor, estos documentos deben ser firmados por todo el equipo

Las guías utilizadas en esta etapa son las siguientes:

Ilustración 11

4.15 Archivo de papeles de trabajo[42]

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de ejecución, incluyendo una copia de la **Guía 9 Control de calidad.**

[42] ISSAI.GT 1230 Párrafo P4

5. Etapa de comunicación de resultados

El proceso de fiscalización y control gubernamental incluye la elaboración de un informe por escrito para comunicar los resultados a los usuarios, estos pueden ser los funcionarios responsables de las entidades auditadas, Organismo Legislativo en caso corresponda, entidades requirentes y a la población en general.

El informe debe ser comprensible, conciso, completo, objetivo e imparcial y debe exponer de manera clara las principales conclusiones de la auditoría, permitiendo al lector comprender el trabajo realizado, los motivos y la forma en que se efectuó, generando recomendaciones prácticas para corregir las deficiencias detectadas y mejorar la gestión de la entidad; de corresponder, posteriormente deben emitirse las acciones legales respectivas.

5.1 Formación de opinión[43]

El equipo de auditoría debe formarse una opinión con base en la evaluación de la evidencia obtenida con relación a los estados financieros y presupuestarios, preparados de conformidad con la normativa legal vigente; esta opinión debe ser redactada de una manera clara y objetiva.

El equipo de auditoría con el fin de formarse una opinión debe concluir si los estados financieros y presupuestarios se presentan razonablemente y están libres de errores materiales y de omisiones originadas de posible comisión de delitos, para lo cual debe considerar lo siguiente:

a. Si ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.
b. Si los hallazgos son materiales, individualmente o en su conjunto.
c. La evaluación del equipo se efectúa sobre lo siguiente:

- Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado.
- Si las estimaciones efectuadas por los encargados de la entidad son razonables.
- Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible.
- Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada, que le permita a los usuarios entender el efecto de las transacciones y eventos importantes.

[43] ISSAI.GT 1700

- Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiado.
- Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.
- Si los estados financieros logran expresarse razonablemente en términos de su presentación, estructura y contenido.
- Si los estados financieros, incluyendo las notas, presentan razonablemente las transacciones y eventos económicos.

5.1.1 Tipos de opinión[44]

El equipo debe comparar la materialidad y el error tolerable con el resultado de la auditoría para establecer si emite un dictamen que contendrá una opinión limpia o modificada.

Los tipos de opinión pueden ser:

a) Limpia
b) Con salvedades o reserva
c) Adversa
d) Abstención de opinión

a) Opinión limpia
Es la opinión expresada cuando se concluye que los estados financieros han sido preparados y presentados razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la normativa legal vigente.

b) Opinión con salvedades o reserva
Es la opinión expresada cuando se concluye que la ejecución financiera contiene errores materiales, pero no generalizados.

c) Opinión adversa
Es la opinión expresada cuando se concluye que los estados financieros de manera generalizada no se expresan razonablemente.

[44] ISSAI.GT 1705

d) Abstención de opinión
Es la opinión expresada cuando se encuentran limitaciones y no se posee la suficiente evidencia para evaluar si los estados financieros se expresan razonablemente.

Los equipos de auditoría modificarán su opinión en los siguientes casos:[45]

1. Error material: puede generar una opinión con salvedades o adversa, dependiendo si el error es generalizado o no.

2. Limitaciones al alcance: puede generar una opinión con salvedades o una abstención de opinión, dependiendo si es generalizada o no.

5.1.2 Asuntos que no afectan la opinión[46]

El equipo puede incorporar en el dictamen uno o más párrafos para llamar la atención de los usuarios de los estados financieros, estos se presentan después de la opinión sin modificarla.

Pueden ser de dos tipos:

1. Énfasis de un asunto: este párrafo sirve para que el equipo de auditoría resalte un asunto de importancia relativa o una incertidumbre significativa; dependerá

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

del desenlace de acontecimientos futuros que podrían afectar los estados financieros.

El párrafo de énfasis debe:

- Incluirse inmediatamente después del párrafo de la opinión.
- Llevar el encabezado "Énfasis de un asunto".
- Incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando e indicar donde se puede encontrar la información relevante que lo describe.
- Indicar que la opinión del equipo no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.

[65] ISSAI.GT 1705 P10
[66] ISSAI.GT 1706. Párrafo P3 y P4

2. Otros asuntos: Este párrafo sirve para que el equipo de auditoría comunique asuntos diferentes a los presentados o revelados en los estados financieros, que a su juicio sean relevantes para que los usuarios entiendan: la auditoría, las responsabilidades del equipo y el propio informe. Cuando las auditorías sean de propósito especial se debe observar la norma ISSAI.GT 1805 y el Manual de auditoría de estados financieros de propósito especial para proyectos financiados por el BID.

Los dictámenes se encuentran en el sistema de auditoría gubernamental aprobado para el efecto y la opinión se debe seleccionar de acuerdo a los resultados obtenidos.

5.2 Informe de auditoría[67]

El informe debe ser claro y conciso, pero eso no implica omitir asuntos importantes, sino evitar utilizar palabras que puedan llevar a interpretaciones erróneas. Es importante que el equipo de auditoría tenga en cuenta que un exceso de detalles puede confundir al usuario e incluso minimizar el objetivo principal del informe.

El informe de auditoría tendrá como mínimo los siguientes elementos, aunque no necesariamente en el mismo orden:

CARÁTULA
CARTA DE OFICIALIZACIÓN
ÍNDICE
RESÚMEN
1. INFORMACIÓN GENERAL DE LA ENTIDAD AUDITADA
Base Legal, Función, Misión. Visión, Descripción de información financiera y presupuestaria. (a nivel de integraciones)
2. FUNDAMENTO LEGAL PARA LA PRÁCTICA DE AUDITORÍA
3. IDENTIFICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA OBSERVADAS
4. OBLIGACIONES DE LAS DISTINTAS PARTES
Obligaciones del equipo de auditoría, Obligaciones de la Entidad
5. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA
General, específico
6. ALCANCE DE LA AUDITORÍA
Área financiera, Área del especialista, Limitaciones al alcance

[67] ISSAI.GT 1700 Párrafo P4

7. MARCO LEGAL OBSERVADO EN EL PROCESO DE LA AUDITORÍA.
8. TÉCNICAS, PROCEDIMIENTOS Y/O METODOLOGÍA
9. RESULTADOS DE LA AUDITORÍA
Dictamen del equipo de auditoría, Estados Financieros, Notas a los Estados Financieros, Informe relacionado con el control interno, Hallazgos relacionados al control interno, Carta a la entidad, Buenas prácticas, Hechos posteriores.
10. SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORÍA ANTERIOR
11. AUTORIDADES DE LA ENTIDAD, DURANTE EL PERÍODO AUDITADO
12. EQUIPO DE AUDITORÍA

ANEXOS
Nombramiento, Forma Única Estadística, Formulario SR1, Otros que se consideren necesarios.

El equipo generará el informe del sistema de auditoría y lo trasladará a la dirección que corresponda, para que la Comisión de Control de Calidad establecida, lo revise y de existir errores lo devuelva para correcciones.

El proceso de revisión a los informes, efectuado por la Comisión de Control de Calidad, debe realizarse por escrito.

Después de efectuadas las correcciones, el equipo de auditoría procederá a imprimir, firmar y sellar el informe final y lo trasladará nuevamente a la dirección, para que ésta a través de firma y sello, deje constancia de que lo conoció.

Posteriormente, el informe se trasladará a la autoridad superior o quien ésta delegue, para ser oficializado.

El equipo debe adecuarse a los plazos estipulados en el nombramiento y cronograma de auditoría, a fin de que el informe pueda emitirse en el tiempo previsto, permitiendo que la información revelada sea oportuna para las partes interesadas.

Cuando sea necesario, el equipo preparará un informe parcial de auditoría que contenga las recomendaciones sobre alguna situación especial que se presente o descubra en el transcurso de la evaluación y que amerite por parte de la autoridad administrativa superior de la entidad, tomar las decisiones necesarias o medidas correctivas urgentes.

5.2.1 Informe relacionado con el control interno[68]
Es el documento generado por el sistema de auditoría gubernamental autorizado para el efecto, a través del cual el equipo comunica a los encargados de la entidad, los hallazgos relacionados al control interno.

Las deficiencias que no sean significativas deben unificarse en un solo hallazgo, el cual también se incluirá en este documento.

5.3 Notificación del informe[69]

El equipo de auditoría notificará el informe, por medio de oficio y cédula de notificación, o a través de equipo de notificadores cuando se encuentre conformado, y/o por medio electrónico cuando corresponda, al responsable de la entidad auditada (autoridad superior).

En el caso del informe de auditoría realizada a los estados financieros, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, se notificará al Congreso de la República, posterior a ser oficializado por la autoridad superior de la Contraloría General de Cuentas (o quien ésta delegue de conformidad con su ley orgánica) se notificará de acuerdo con el plazo establecido en la normativa vigente.

5.4 Documentación de auditoría[70]

El equipo debe consolidar en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo realizado. El archivo de los papeles de trabajo debe quedar ordenado de manera lógica a fin de que cualquier usuario/profesional que tenga acceso a ellos pueda comprender todo el proceso de la auditoría practicada.

La preparación de los papeles de trabajo debe ser realizada por los auditores y coordinador del equipo y estar revisados y aprobados por el supervisor, sin olvidar la utilización de la **Guía 9 Control de Calidad.**

El equipo de auditoría debe entregar los papeles de trabajo de forma impresa y cuando corresponda de manera electrónica al departamento y/o unidad correspondiente, en el plazo establecido para el efecto.

[68] ISSAI.GT 1700 Párrafo P2
[69] ISSAI.GT 1700 Párrafo P9
[70] ISSAI.GT 1230 Párrafo P3 y P4

6. Etapa de seguimiento

6.1 Seguimiento.

Es la evaluación por parte de los equipos de auditoría, de las acciones correctivas implementadas por la entidad auditada basadas en las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría de la Contraloría General de Cuentas.

Para darle seguimiento a los resultados de las distintas auditorías es necesario conocer:

Los hallazgos de las auditorías anteriores, las recomendaciones emitidas, el cargo del responsable de la implementación y el plazo para el cumplimiento de las mismas.

Para verificar el cumplimiento o el posible impacto de su incumplimiento, el estado de estas puede ser:

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

El seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores se debe efectuar por medio del formulario de Seguimiento a Recomendaciones 1, -SR1- y/o mediante el sistema establecido para el efecto.

El -SR1- es el documento elaborado por los equipos de auditoría, para efectuar el seguimiento de las recomendaciones de los hallazgos contenidos en informes de auditorías anteriores realizadas por la Contraloría General de Cuentas a la entidad auditada.

El contenido mínimo del formulario -SR1- es el siguiente:

- ✔ Dirección de auditoría.
- ✔ Nombre de la entidad auditada.
- ✔ Número/Nombre de Cuentadancia.
- ✔ Tipo de auditoría realizada.
- ✔ Número de nombramiento.
- ✔ Periodo auditado.
- ✔ Equipo de auditoría.
- ✔ Clasificación del hallazgo (control interno, cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables).
- ✔ Número del hallazgo.
- ✔ Título del hallazgo.
- ✔ Condición del hallazgo.
- ✔ Recomendación del hallazgo.
- ✔ Cargo del (los) responsable(s) de implementar la recomendación.
- ✔ Estado de la implementación de la recomendación.

7. Consideraciones especiales

Son aspectos de observancia general:

7.1 Comisión de Control de Calidad[71]
Cada dirección de auditoría, debe tener conformada la Comisión de Control de Calidad, por sus siglas (CCC). Será presidida por el director y se encargará de verificar

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

constantemente el trabajo técnico de los distintos equipos de auditoría, según las necesidades que se detecten.

La Comisión de Control de Calidad se debe integrar con un mínimo de cuatro profesionales que pertenezcan a la misma dirección de auditoría, pudiendo ampliarse cuando las circunstancias lo ameriten; asimismo, los profesionales deben ser personal permanente (bajo renglón 011). Cuando se refiera a las Direcciones de Auditoría con determinada especialidad, la CCC se debe integrar con dos (2) Contadores Públicos y Auditores; un (1) especialista en el área; y un (1) Abogado y Notario.

La CCC conformará un registro por equipos de auditoría y por cada miembro, para establecer lo siguiente:

- ✔ Reiteradas debilidades
- ✔ Aptitudes de cada miembro del equipo
- ✔ Capacidades de cada miembro del equipo
- ✔ Establecer áreas de mejora destinadas a optimizar las aptitudes y capacidades de los equipos de auditoría.

Los equipos de auditoría deben conservar los documentos de respaldo en donde la CCC haya emitido comentarios y/u observaciones, los mismos deben formar parte de los papeles de trabajo.

Funciones de los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.

Un (1) director de auditoría sectorial:

- ✔ Fungirá como líder de la Comisión;
- ✔ Debe supervisar, analizar y revisar la calidad del trabajo técnico de los distintos grupos de auditoría,
- ✔ Mantener una comunicación constante con los equipos de auditoría y los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.

[51] ISSAI.GT 40

- ✔ Solicitar a la Dirección de Asuntos Jurídicos opinión jurídica y/o a la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría opinión técnica, cuando exista discrepancia entre la Comisión de Control de Calidad y algún equipo de auditoría, para resolver como en ley corresponda.
- ✔ Trabajar de manera conjunta con los integrantes de la Comisión de Control de Calidad, en todo el proceso de control de calidad.
- ✔ Solicitar a los equipos de auditoría el cronograma respectivo para la revisión de hallazgos.

Tres (3) Contadores Públicos y Auditores, que hayan ejecutado con anterioridad el puesto de auditor, coordinador y supervisor gubernamental; a fin de contar con todos los elementos medulares que respalden su conocimiento y experiencia; con la habilidad de mantener comunicación constante con los equipos de auditoría bajo un clima organizacional.

- ✔ Revisar que los procedimientos técnicos contenidos en los Manuales de Auditoría sean aplicados correctamente.
- ✔ Revisar que la formulación de hallazgos sea correctamente aplicada con apego a la Ley, respetando la independencia de funciones del auditor gubernamental.
- ✔ Verificar que las formulaciones de hallazgos sean debidamente comunicados a los sujetos responsables en el plazo de ley.
- ✔ Solicitar correcciones de las formulaciones de hallazgos, cuando requieran elevar la calidad de la prueba u otros aspectos técnicos; o, incluso rechazarlos definitivamente, dejando la debida constancia por escrito, a fin de sustentar la justificación y/o decisión.
- ✔ Elaborar papeles de trabajo para realizar revisión de los informes de auditoría sometidos a control de calidad.
- ✔ Revisar los informes de auditoría con enfoque en su contenido técnico; toda vez que, la forma, redacción y ortografía corresponde específicamente al equipo de auditoría.

Un (1) Abogado y Notario:

- ✔ Mantener una constante comunicación y coordinación con los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.
- ✔ Conocer, analizar y sugerir lo concerniente en materia legal, sobre los hallazgos formulados y en general, sobre los informes de auditoría.
- ✔ Apoyar al director en emitir opinión técnica-jurídica sobre consultas y pronunciamientos enmarcados en materia legal, realizadas por personal interno y externo.

Un (1) Especialista, en las direcciones de auditoría con especialidad:

- ✔ Apoyar al director en emitir opinión técnica sobre consultas y pronunciamientos enmarcados en su especialidad.

La CCC debe revisar exhaustivamente que los informes de auditoría, sean elaborados con apego a los procedimientos técnicos contenidos en la normativa correspondiente, previo a ser trasladados a la autoridad correspondiente para su oficialización.

7.2 Nota de auditoría

Es un instrumento de comunicación con el ente auditado, emitido por el equipo, de forma escrita y/o electrónica, cuyo objetivo es solicitar la corrección de operaciones y/o registros erróneos durante todo el proceso de la auditoría.

Cuando el equipo detecte deficiencias en el control interno de la entidad, siempre que las mismas no tengan repercusión material actual o futura sobre los saldos de los estados financieros, debe emitir una nota de auditoría para que estas 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 y/o coordinador que detectó la deficiencia, con el visto bueno del coordinador y/o supervisor, correspondientemente.

7.3 Carta a la entidad

Es el documento escrito y/o electrónico, mediante el cual los equipos de auditoría recomendarán mejoras mínimas al sistema de control interno, derivado de las debilidades que hayan encontrado.

Para establecer qué situaciones se comunicarán en la carta a la entidad, se debe observar el valor del RDA, así mismo elaborar la **Guía 20 Acumulación de debilidades.**

La carta a la entidad para ser entregada a los interesados, debe ser revisada y autorizada previamente por la Comisión de Control de Calidad, siguiendo el proceso de los hallazgos. **Guía 21 Carta a la Entidad.**

Esta nota debe ser entregada al terminar la comunicación de resultados y adjunta al informe final de auditoría.

7.4 Hechos posteriores[52]

Si el equipo verifica que existen hechos posteriores al finalizar el plazo que establece la ley para efectuar el cierre contable, y estos podrían repercutir en la próxima auditoría, dejará evidencia en una cédula creada de acuerdo a sus necesidades la cual debe adjuntarse a los anexos del informe.

7.5 Auditorías combinadas

La Auditoría Gubernamental Financiera puede realizarse con la de Cumplimiento, predominando los procedimientos de la primera en mención.

[52] ISSAI.GT 1560

BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo Gubernativo No. 96-2019. (14 de junio de 2019). Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Guatemala: Estado de Guatemala.
- 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.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission "COSO" Versión 2013.
- 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). http://www.intosai.org
- Perú, C. G. (2015). Manual de Auditoría Financiera -MAF-. En C. G. Perú, Manual de Auditoría Financiera -MAF-. Lima: Cuenta General de la República en el Perú.
- Prevención del Riesgo de Fraude en los Estados Financieros y Administración de los Riesgos Fiscales. (octubre de 2016). República Dominicana.
- Manual de Implementación. ISSAI DE AUDITORÍA FINANCIERA. Versión I. IDI.

Anexos

Anexo I

"Cuestionario de Control Interno"

Entidad: _____

Período de la auditoría: _____

Objetivo: *Conocer de forma preliminar el control interno de la entidad a través de la evaluación de los componentes basados en COSO para establecer la seguridad del control.*

A continuación, se presenta una serie de preguntas, que el responsable del área debe responder con una X, si agregará comentarios y no le alcanza el espacio, puede adjuntar el documento donde describe lo que desea comentar, indicando el componente y el número de pregunta.

a. AMBIENTE DE CONTROL

(1. La organización demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos: 2. La máxima autoridad ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno. 3. Establecer la estructura, responsabilidad y autoridad en la búsqueda de objetivos. 4. Demostrar compromiso con la competencia profesional: 5. Retiene al personal comprimido con sus responsabilidades de control interno en la búsqueda de objetivos)

No.	Cuestionamientos	Si	No	Comentarios

b. EVALUACIÓN DE RIESGOS

(6. Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos; 7. Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben gestionar; 8. Considerar la posibilidad del fraude en la evaluación de riesgos; 9. Identificar y evaluar los cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno)

No.	Cuestionamientos	Si	No	Comentarios

c. ACTIVIDADES DE CONTROL

(10. Selección y desarrollo de actividades de control que contribuyan a mitigar los riesgos a niveles aceptables; 11. La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para apoyar el logro de los objetivos; 12. La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos)

No.	Cuestionamientos	Sí	No	Comentarios

d. INFORMACION Y COMUNICACIÓN

(13. Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno; 14. Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades de control interno; 15. Se comunica externamente los asuntos que afectan el funcionamiento de los controles internos)

	Cuestionamientos	Sí	No	Comentarios

e. ACTIVIDADES DE SUPERVISIÓN

(16. Se selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones para comprobar si los componentes del control interno están presentes y funcionando; 17. Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias del control interno a los responsables de tomar acciones correctivas, incluyendo la máxima autoridad)

No.	Cuestionamientos	Sí	No	Comentarios

Firma y sello del cuestionado: _____

Nombre del cuestionado: _____

Fecha y hora del cuestionario: _____

Anexo II

PROGRAMA DE AUDITORÍA

PA

ENTIDAD:

PERÍODO:

ÁREA A EVALUAR: BANCOS

No.	DESCRIPCIÓN	Ref. P/T	Hecho por:	Fecha
	DEFINICIÓN: **OBJETIVOS** **Alcance** **Selección de la muestra**			
	PROCEDIMIENTOS			
1				
2				
3				
4				
	Describir las técnicas a utilizar			
	Preparado por: Firma Fecha		Revisado por: Firma Fecha	

Anexo III

Formato de solicitud de creación de título de hallazgo

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

SOLICITUD PARA ADICIONAR TÍTULOS Y COMPLEMENTOS DE HALLAZGOS

FECHA DE SOLICITUD: **FECHA DE AUTORIZACIÓN:**

NOMBRE DE LA ENTIDAD:

No.	TÍTULO DEL HALLAZGO	COMPLEMENTO AL TÍTULO DEL HALLAZGO	CONTROL INTERNO	CUMPLIMIENTO DE LEYES
1				
2				
3				

COORDINADOR SUPERVISOR REVISOR (DASCA)

Vo.Bo. DIRECTOR O SUBDIRECTOR AUTORIZADO (DIRECTOR DASCA)

G.1

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE xxxxxx
NOMBRAMIENTO DE AUDITORÍA FINANCIERA No. DAXX-001-202X

CUA:XXXXXX
XXXXXX
Guatemala, XX de XX de 202X

Equipo de Auditoría
Juana Loaisa (Supervisor Gubernamental)
Pedro Golmex (Coordinador Gubernamental)
Rita Juarez (Auditor Gubernamental)
Karla Herrarte (Asistente de Auditor)

En cumplimiento a los artículos 232 y 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala; artículos 2, 4 literal l y 7 del Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y el artículo 58 del Acuerdo Gubernativo Número 96-2019, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, esta Dirección los designa para que se constituyan en las oficinas de (Nombre de la Entidad); para que practiquen auditoría financiera por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 20xx..
La presente auditoría debe de realizarse en 2 etapas, hasta finalizar la misma. La primera etapa comprende del 01 de enero de XXX al 31 de agosto de XXXX y la segunda etapa del 01 de septiembre de XXX al 31 de diciembre de XX.

La auditoría financiera comprenderá la evaluación de los estados financieros, siendo los siguientes: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Liquidación Presupuestaria, de conformidad con las leyes, reglamentos, acuerdos gubernativos y otras disposiciones aplicables.

Las acciones de fiscalización pueden extenderse a otras entidades públicas o privadas que hayan o estén administrando recursos del Estado, asimismo, a otros ejercicios fiscales, funcionarios, empleados de otras entidades públicas o privadas, cuando corresponda, siempre que se deriven de la presente auditoría.

Para el cumplimiento del presente nombramiento, deberán observar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-, leyes, disposiciones vigentes aplicables a la entidad auditada. Como mínimo deberán otorgar 7 días hábiles entre la notificación de los hallazgos y su respectiva discusión con los responsables.

Los resultados de su actuación, los harán constar en papeles de trabajo, actas circunstanciadas e informe, emitiendo el dictamen correspondiente a los estados Financieros. El Sistema de Auditoría Gubernamental cerrará candados electrónicos el XX/XX/202X.

Vo. Bo

.

G2

DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA

DECLARACIÓN ANUAL DE INDEPENDENCIA

La declaración anual de independencia, debe presentarla al director de auditoría correspondiente, la persona que debidamente designada por su autoridad superior, realice funciones de fiscalización a las entidades a las que se refiera la legislación vigente.

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA C.A. | INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

La declaración anual de independencia debe presentarla toda persona afecta durante los primeros quince días calendario del mes de enero de cada año, y perderá vigencia hasta el día 15 de enero del año inmediato siguiente.

En el caso del personal de primer ingreso, ascendido o trasladado para realizar funciones de fiscalización en cualquier fecha del año, distinta del 01 al 15 de enero, debe cumplir con la obligación de presentar la declaración anual de independencia en los primeros 05 días calendario siguiente a la toma de posesión.

El procedimiento para el cumplimiento de la declaración anual es el siguiente:

La declaración anual de independencia será impresa en hojas con membrete de la institución y estará a cargo de cada dirección de auditoría, relacionada directamente al personal que labora en esa unidad administrativa.

Las personas afectadas leerán detenidamente el contenido de la declaración anual de independencia y procederán al llenado.

La declaración consta de tres secciones.

A. Identificación de la persona que realiza o realizará funciones de fiscalización.

Contiene los datos generales del declarante
B. Declaración de independencia

Es la declaración en sí misma

C. Conflicto de intereses a declarar

Esta sección tiene tres componentes que son:

Personales, comerciales, financieros o económicos

En la primera columna deberá identificar el nombre de la entidad pública con la que tiene relaciones y en la segunda columna describir el tipo de relación que genera conflicto de intereses.

Familiares

El declarante deberá identificar en la primera columna el nombre de la entidad, en la segunda el cargo que ocupa, en la tercera columna incluirá el nombre y el apellido del familiar y finalmente, en la cuarta columna deberá incorporar el grado de ley del parentesco.

Otros

En este componente se podrán identificar otras causas que generan impedimentos; por tanto, en la primera columna se identifica la entidad y en la segunda columna se identifica el tipo de situaciones que podrían generar conflicto, como la amistad íntima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas o ideológicas etc. En este caso el director de auditoría podrá entrevistar al declarante, con el objeto de establecer si las razones que indica son fundamentadas.

La dirección de auditoría que corresponda debe elaborar la base de datos de su personal afecto, con el propósito de no emitir nombramientos de auditoría al declarante para aquellas entidades en donde se hayan manifestado razones sustentadas que podrían afectar negativamente la independencia en el proceso de fiscalización.

Leído y llenado el documento que contiene la declaración anual de independencia, el declarante procederá a firmar el documento.
En el caso en que el declarante no manifieste ningún tipo de conflicto de interés, deberá cruzar una línea en cada espacio disponible para declarar los mismos, posteriormente procederá a firmar el documento.

La dirección de auditoría que corresponda enviará copia de la declaración anual de independencia a la dirección de recursos humanos para que conste en el expediente del colaborador; además una copia a la inspección general para lo que corresponda.

DECLARACIÓN ESPECÍFICA DE INDEPENDENCIA

Para esta declaración estarán afectas las mismas personas a la declaración anual, con la diferencia que est emitirá por cada auditoría nombrada.

El procedimiento para el cumplimiento de la declaración específica será el siguiente:

La declaración específica de independencia será impresa en cada dirección de auditoría, relacion directamente al personal que labora en esa unidad administrativa.

La declaración específica de independencia debe emitirse una por cada persona que realizará el trabajc fiscalización.

Al momento de emitir el nombramiento de auditoría respectivo, se deberá imprimir la declaración especí de independencia.

La declaración de independencia deberá imprimirse en hojas membretadas de la institución y adjuntarse al nombramiento de auditoría original previo a la firma del director y autoridad superior.

En el mismo momento en que la persona afecta reciba nombramiento de auditoría, deberá leer y de no encontrar ningún conflicto de interés con la entidad a donde se le está designando, debe firmar la declaración específica de independencia.

La persona afectada entregará copia de dicha declaración a la dirección de auditoría a la que pertenezca y la original deberá adjuntar al informe de auditoría respectivo.

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

La declarativa de independencia debe constituir uno de los actos más importantes del equipo de auditoría; ya que ésta debe estar sujeta a la ética profesional, principios, valores y Código de Ética que fundamentarán el trabajo de fiscalización.

DECLARACIÓN ESPECÍFICA DE INDEPENDENCIA

Yo: XXXXXXXXXXXXX en mi calidad de XXXXXX GUBERNAMENTAL de la DIRECCION XXXXXXXXXXXXXX. Declaro que he sido nombrado para realizar auditoría financiera, a los Estados Financieros y Presupuestarios en: ENTIDAD LAS BUENAS PRÁCTICAS EN GUATEMALA, según nombramiento DAXX-001-202X, de fecha 27/06/202X, en donde a mi leal saber y entender, no tengo intereses personales, comerciales, financieros o económicos directos o indirectos; ni conflictos de interés de cualquier índole, tampoco tengo compromiso de servicios, trabajos o dependencia con dicha entidad.

Declaro que ningún miembro de mi familia en los grados de ley, desempeña cargo de autoridad superior ni tiene relación directa en el desempeño de mi trabajo como auditor gubernamental, en la entidad descrita anteriormente.

Me comprometo a informar oportunamente y por escrito cualquier impedimento o conflicto de interés de tipo personal, profesional o contractual, sobreviniente a esta declaración, los que pueden ser: inhabilitación profesional, amistad íntima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas, políticas e ideológicas u otras que afecten mi independencia.

En el ejercicio de mis funciones como XXXXX GUBERNAMENTAL es posible que tenga acceso a información sobre distintos aspectos de la entidad auditada y otras relaciones que, por lo general no están disponibles al público. Comprendo plenamente que poseer esta información requiere el más alto nivel de integridad y confidencialidad, comprometiéndome a no divulgarla ni utilizarla sin la debida autorización.

Hago constar que en todo momento me conduciré con responsabilidad, honestidad y profesionalismo en el desarrollo de mis actos, observaré el Código de Ética y no utilizaré la investidura que me otorgan, para requerir favores, beneficios personales o a favor de terceros; tampoco a grupos a los que pertenezca.

Nota: Los datos que se consignen en la presente deberán ser verdaderos, caso contrario se deducirán las responsabilidades legales y administrativas correspondientes.

En el caso de confirmarse que el XXXXX Gubernamental tiene conflicto de interés para practicar la auditoría asignada, el Director de la Dirección donde se emite el nombramiento, debe dejar sin efecto parcial o total el nombramiento y realizar las gestiones pertinentes para que sea descargado del Sistema de Auditoría Gubernamental.

Si durante el proceso de auditoría el XXXXX Gubernamental, establece que tiene conflicto de interés porque dentro de la entidad donde se encuentra practicando auditoría hay un familiar o amigo cercano que desconocía que laboraba en la misma, debe de inmediato hacerlo del conocimiento del Director donde se emitió el nombramiento, adjuntando la documentación que justifique esta situación.

En cualquiera de los casos indicados anteriormente la Dirección debe resolver en un plazo no mayor a diez días.

Lugar y Fecha Guatemala, XX de Mayo de 202X

f) _____

XXXXXXX GUBERNAMENTAL

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: G3

Período de la Auditoría:
Nit de la Entidad:

CONOCIMIENTO DEL ENTORNO DE LA ENTIDAD

1. ASPECTOS GENERALES:

Objetivos de la entidad:

Misión:

Visión:

Estrategia y/o política:

Actividad:

Cantidad de unidades ejecutoras:

Cuentadante: **Nombre:** **cargo:**

Número de cuentadancia:

Realiza operaciones en: **CAJA FISCAL** **SICOIN WEB** **SIAF MUNI**

GUATECOMPRAS: **SIGES:** **SNIP**

OTROS SISTEMAS: **GUATENOMINAS:**

Si la entidad tienen pagina Web, indique la dirección:

2. MARCO CONTABLE:

Presupuesto **Asignado:** **Modificado:**

Vigente: **ejecutado:**

No ejecutado: **% sin ejecutar:**

Número de acta Resolución, Acuerdo, Decreto y fecha de aprobación del presupuesto:

Método contable según la Ley:

Describa cada una de las fuentes de financiamiento:

Si detectó financiamiento del BID, indique No. Préstamo:

Último período de rendición de Cuentas:

Último período auditado por CGC, distinto al actual:

Tipo de auditorias realizadas durante el presente ejercicio fiscal por parte de la CGC:

Se presentó: **Plan Anual de Auditoría -PAA-** **Plan Anual de Compras -PAC-** No presentado

Estructura Orgánica de la Entidad **Si** **No**

3. PARTES RELACIONADAS:

Empresas relacionadas (empresas electricas, agua, etc):

Si la entidad cuenta con Fideicomisos, describalos:

Módulo de contratos:

Convenios: **Donaciones:**

Préstamos: **Transferencias**

POA **Otros aspectos:**

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: G3

Periodo de la Auditoria:
Nit de la Entidad:

CONOCIMIENTO DEL ENTORNO DE LA ENTIDAD

De conformidad con la evaluación de los diferentes aspectos se considera que se tiene un conocimiento de la entidad según se detalla a continuación:

Orden	Describa	Conocimiento del entorno de la entidad			OBSERVACIONES
		Alto (7-10)	Medio (4-6)	Bajo (1-3)	
1	Aspectos Generales				
2	Marco Contable				
3	Partes relacionadas				

Conclusiones:
El equipo de auditoría debe indicar si tiene o no conocimiento alto, medio o bajo, de acuerdo a la información que haya obtenido al indagar sobre la información de la presente guía.

Auditor (f) _____ **Coordinador (f)** _____ **Supervisor (f)** _____

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: G 3.1
Periodo de la Auditoria:

MATRIZ DE PRIORIZACION PARA SELECCIÓN DE UNIDADES EJECUTORAS

Datos predeterminados que deben subir los auditores al sistema, para que el sistema realice los calculos de la priorización.

No.	UNIDAD EJECUTORA	DESCRIPCION	FACTORES								RESULTADO DEL ANÁLISIS DE LOS FACTORES		
			ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	DEVENGADO	Cantidad de hallazgos de la auditoría (CGC) inmediata anterior	Clasificación (de 1-5)	FACTOR ADICIONAL AGREGADO POR EL EQUIPO DE AUDITORIA	FACTOR ADICIONAL AGREGADO POR EL EQUIPO DE AUDITORIA	PRIORIZACIÓN	AGREGAR PARA AUDITAR	JUSTIFICACIÓN
		TOTALES											

Fuente:
Objetivos:
Conclusiones:

FACTORES

RELACIONADO AL PRESUPUESTO DEVENGADO: El equipo de auditoría analizará el presupuesto devengado de cada Unidad Ejecutora con relación al Total devengado de la entidad, para establecer la significancia de cada una

RELACIONADO A LA CANTIDAD DE HALLAZGOS DE LA AUDITORIA (CGC) INMEDIATA ANTERIOR: El equipo de auditoría analizará la cantidad de hallazgos de cada unidad ejecutora en relación a total de hallazgos de la entidad

RELACIONADO A LA CLASIFICACIÓN DE 1-5: Este factor describe el análisis que debe hacerse de los resultados de las evaluaciones de control interno efectuadas por equipos de la CGC en auditorías anteriores, este resultado de clasificación de las evaluaciones puede ser: Débil, Debe Mejorar, Bueno, con posibilidades de mejora Avanzado y Efectivo

ADICIONALES (opcionales, para describir): Son los factores que el equipo de auditoría considera importantes a tomar en cuenta para la priorización de la selección de Unidades Ejecutoras, estos deben ponderarse en una escala de 1 a 5, de la siguiente manera:

1. Irrelevante
2. Importancia mínima
3. Considerar
4 Importancia alta
5. Grave

RESULTADO DEL ANÁLISIS DE LOS FACTORES

PRIORIZACIÓN: Es el resultado del análisis efectuado por el equipo de auditoría, a los factores anteriores, aplicando el juicio profesional para determinar las unidades ejecutoras que pueden ser evaluadas

AGREGAR PARA AUDITAR: El equipo de auditoría debe decidir tomando en cuenta el alcance y el recurso humano cuales Unidades Ejecutoras serán objeto de evaluación

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: G4
Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

MARCO LEGAL

Decreto, Resolución No.	Describa	Marco Legal					
		Leyes	Reglamentos	Acuerdos, Acuerdos Ministeriales	Resoluciones Internas y otros	Convenios Interinstitucionales y/o BID	Aspectos relevantes a observar
							* El equipo de auditoría debe indicar en estos aspectos relevantes el artículo, claisula, literal, etc de la norma que le aplica directamente a la Entidad

Fuente:

Marcas:
Objetivos:
Conocimiento de los aspectos legales que afectan a la Entidad…
Conclusiones:

El equipo de auditoría debe indicar cual es la normativa que no debe perder de vista y que le aplica especificamente a la Entidad

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: G5
Período de la Auditoría:

ANÁLISIS HORIZONTAL DE BALANCE GENERAL

Descripción	Año anterior	Año actual	Variaciones (año actual - año anterior) Devengado	% (Variación/ valor año actual) Devengado
Disponibilidades				
ACTIVO				
Caja			-	
Bancos			-	
Anticipos			-	
Propiedad y Planta en Operacion			-	
Maquinaria y Equipo			-	
Tierras y Terrenos			-	
Construcciones en Proceso			-	
Otros Activos Fijos			-	
Activo Intangible Bruto			-	
Bienes de Uso Comun			-	
SUMA DEL ACTIVO	-	-	-	
PASIVO				
Gastos del Personal a Pagar			-	
Documentos a Pagar a Corto Plazo			-	
Prestamos Internos de Largo Plazo			-	
Documentos a Pagar a Largo Plazo			-	
Resultado del Ejercicio			-	
Resultados Acumulados de Ejercicios Anteriores			-	
Transferencias y Contribuciones de Capital			-	
SUMA PASIVO Y PATRIMONIO	-	-	-	

Fuente: Balance General

Marcas:

Objetivos:

Ejemplo: *Establecer a través de la variación de cada rubro las cuentas que tuvieron mayor ejecución, con la finalidad de determinar posibles errores, posibilidad de delitos, y/o operaciones erroneas, o establecer un mayor alcance en la muestra a seleccionar, con el fin de minimizar el riesgo en operaciones y dejar constancia de las cuentas significativas a evaluar...*

Conclusiones:

El equipo de auditoría debe concluir, basado en el análisis de las variaciones, cuáles son las cuentas y/o rubros que a su juicio pueden representar riesgo para los resultados de auditoría y tomarlos en cuenta a la hora de realizar la planificación , verificando si no estan dentro del parametro que marca lo materialidad para poderlos incluir como area a evaluar.

Auditor (f) _____ Coordinador (f)_____ Supervisor (f) _____

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría: G 5.1

ANÁLISIS HORIZONTAL DE ESTADO DE RESULTADOS

Descripción	Año anterior	Año actual	Variaciones (año actual - año anterior) Devengado	% (Año anterior/Total activo) Devengado
INGRESOS				
INGRESOS CORRIENTES	-	-	-	
INGRESOS TRIBUTARIOS	-	-	-	
Impuestos Directos			-	
Impuestos Indirectos			-	
INGRESOS NO TRIBUTARIOS			-	
Tasas			-	
Arrendamiento de Edificios, Equipos e Instalaciones			-	
Multas			-	
Intereses por Mora			-	
Otros Ingresos no Tributarios			-	
VENTA DE BIENES Y SERVICIOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	-	-	-	
Venta de bienes			-	
Venta de servicios			-	
INTERESES Y OTRAS RENTAS DE LA PROPIEDAD	-	-	-	
Intereses			-	
Arrendamiento de Inmuebles y Otros			-	
TRANSFERENCIAS CORRIENTES RECIBIDAS	-	-	-	
Transferencias corrientes del sector público			-	
TOTAL DE INGRESOS	-	-	-	
GASTOS				
GASTOS DE CONSUMO	-	-	-	
Remuneraciones			-	
Bienes y servicios			-	
Depreciación y Amortización			-	
INTERESES COMISIONES Y OTRAS RENTAS DE LA PROPIEDAD	-	-	-	
Intereses y Comisiones			-	
Arrendamiento de Tierras y Terrenos			-	
Otros Aquileres			-	
TRANSFERENCIAS CORRIENTES OTORGADAS	-	-	-	
Transferencias otorgadas al sector privado			-	
TOTAL DE GASTOS	-	-	-	
RESULTADO DEL EJERCICIO	-	-	-	

Fuente: Estado de Resultados

Marcas:

Objetivos:

Establecer a través de la variación de cada rubro las cuentas que tuvieron mayor ejecución, con la finalidad de determinar posibles errores, posibilidad de delitos, y/o operaciones erroneas, o establecer un mayor alcance en la muestra a seleccionar, con el fin de minimizar el riesgo en operaciones...

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f)_____ Supervisor (f)

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría: G 5.2

ANÁLISIS HORIZONTAL DE ESTADO DE LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA

CLASE	DESCRIPCION	Año anterior	Año actual	Variaciones (año actual - año anterior) Percibido o Devengado	% (Variación/ valor año actual) Percibido o Devengado
	INGRESOS	0,00	0,00	0,00	
10	INGRESOS TRIBUTARIOS				
11	INGRESOS NO TRIBUTARIOS				
13	VENTA DE BIENES Y SERVICIOS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA				
14	INGRESOS DE OPERACIÓN				
15	RENTAS DE LA PROPIEDAD				
16	TRANSFERENCIAS CORRIENTES				
17	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL				
23	DISMINUCION DE OTROS ACTIVOS FINANCIEROS				
24	ENDEUDAMIENTO PUBLICO INTERNO				

CLASE	DESCRIPCION	Año anterior	Año actual	Variaciones (año actual - año anterior) Devengado	% (Variación/ valor año actual) Devengado
1	ACTIVIDADES CENTRALES				
2	PROYECTO CENTRAL				
11	SERVICIOS PUBLICOS MUNICIPALES				
12	GESTION DE LA EDUCACION				
13	SALUD, ASISTENCIA SOCIAL Y GESTION DEL MEDIO AMBIENTE				
14	RED VIAL				
15	CULTURA, DEPORTES Y RECREACION				
16	SEGURIDAD				
99	DEUDA				
	SUPERAVIT-DEFICIT PRESUPUESTARIO	0,00	0,00	0,00	

Fuente: Ejecución Presupuestaria de Ingresos y Egresos

Marcas:
Objetivos:

Establecer a través de la variación de cada rubro las cuentas que tuvieron mayor ejecución, con la finalidad de determinar posibles errores, posibilidad de delitos, y/o operaciones erroneas, o establecer un mayor alcance en la muestra a seleccionar, con el fin de minimizar el riesgo en operaciones...

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f)_____ Supervisor (f) _____

	INICIALES	FECHA
[illegible]		
[illegible]		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría: G 6

DESEMPEÑO DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

Descripción de Metas	POA		Físico			Financiero				Diferencia programado y ejecutado
	Unidad de medida	Estimación en Q	Vigente	Ejecución	% Por ejecutar	Vigente	Ejecución	Por ejecutar	% Por ejecutar	
SERVICIOS PUBLICOS MUNICIPALES								0,00		0,00
GESTION DE LA EDUCACION								0,00		0,00
SALUD, ASISTENCIA SOCIAL Y GESTION DEL MEDIO AMBIENTE								0,00		0,00
RED VIAL								0,00		0,00
CULTURA, DEPORTES Y RECREACION								0,00		0,00
SEGURIDAD								0,00		0,00
Total	-	-	-	-	-	**0,00**	**0,00**	-	-	-

Fuente: SICOIN WEB (reportes que el equipo considere necesarios para contar con la información) y presupuesto por programa y actividad

Metas ejecutadas: 0 **Presupuesto ejecutado:**

Marcas:

Objetivos:

Establecer si las metas vigentes para el ejercicio fiscal son ejecutadas de conformidad con la ejecución financiera de la Entidad ....

Conclusiones: El equipo de auditoría debe concluir con relación al análisis realizado en la presente guía.

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría: G 7

EVALUACION DE INFORMES ANTERIORES

Periodo de la Auditoria	Tipo de Auditoría	Hallazgo y/o deficiencia evidenciada	Acciones Legales				Recomendación	De acuerdo a acciones legales cuáles podrían ser las áreas de riesgo en la auditoría	Describa las limitaciones al alcance de la Auditoría anterior	Aspectos relevantes a observar
			Sanciones Administrativas		Otras Acciones					
			Cumplimiento	Control Interno	Denuncias	Informes de Cargos				

Fuente: Informes de Auditoría anteriores

Marcas:

Objetivos:

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

G8

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: _____

Período de la Auditoría: _____

Feha de la Visita: _____

VISITA PRELIMINAR A LA ENTIDAD

Narrativa

Nombre de la persona enlace:	
Puesto:	
Número de teléfono:	
Número de celular:	
Correo electrónico:	
Información Obtenida:	**En este espacio el equipo de auditoría incluirá datos que considere imporantes derivado de la reunión**

Fuente: Entrevista con

Observaciones

A) Puede incluir quien concertó la cita con las autoridades

B) Información que el equipo de auditoría considere importante

Conclusión:

Si el equipo de auditoría obtuvo la infomración que no adquirió en el entorno de la entidad y es información primaria para continuar con el proceso de familiarización o bien necesitan realizar otras

Auditor (f) _____ **Coordinador (f)**_____ **Supervisor (f)**_____

G 8.1

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: _____

Período de la Auditoría: _____

Feha de la presentación del equipo auditor: _____

PRESENTACIÓN DEL EQUIPO AUDITOR

Narrativa

De conformidad con el nombramiento de auditoria No. _____ fuimos designados para que en representación de Contraloria General de Cuentas realicemos auditoria financiera y de cumplimiento a esta entidad, por el período comprendido del _____al _____ el equipo de auditoría esta conformado por las siguientes personas:

	Nombre
Supervisor (a):	
Coordinador (a):	
Auditor (a):	
Auditor (a):	
Auditor (a):	
Asistente de Auditoria:	

Copia del nombramiento (*Con fecha, hora, firma y sello de quien lo recibe*)	**SI FIRMO**		**NO FIRMO**	
Dar a conocer el objeto de la auditoría			**PERÍODO**	

ETAPAS A DESARRROLLAR EN EL PROCESO DE AUDITORÍA

Familiarización:		**Síntesis**	
Planificación:		**Síntesis**	
Ejecución		**Síntesis**	
Comunicación de resultados:		**Síntesis**	

INDAGACIONES:_____ _____

Observaciones

En este espacio el equipo de auditoría puede dejar constancia de un proceso, petición, etc que obtuvo durante la presentación del equiposin embargo debe tomar en cuenta que todo tiene que tener su respectivo respaldo documental.

(f)_____ (f)_____

(Nombre y cargo) ***(Nombre y cargo)***

Firma de conformidad la o las máximas autoridades o responsables nombrados

Auditor (f) _____ **Coordinador (f)** _____ **Supervisor (f)** _____

ENTIDAD:
PERÍODO:

G.9

CONTROL DE CALIDAD	
ACTIVIDADES EVALUADAS	**OBSERVACIONES**
ETAPA DE FAMILIARIZACIÓN	
Conocimiento del entorno de la entidad	
Marco Legal	
Análisis horizontal	
Desempeño de ejecución presupuestaria	
Evaluación de informes anteriores	
Visita preliminar y presentación del equipo	
ETAPA DE PLANIFICACIÓN	
Informe legal de la entidad	
Cuestionario y evaluación de control interno	
Materialidad	
Áreas a evaluar	
Programa de auditoría	
Acta de apertura	
ETAPA DE EJECUCIÓN	
Cédulas de trabajo	
Elaboración de hallazgos	
Comunicación de recomendaciones	
Acta de comunicación y cierre de ejecución o constancia de videoconferencia	
Análisis de respuestas	
Acumulación de resultados	
Carta de representación	
Resumen de Debilidades de Auditoría (Si existen mejoras mínimas al sistema de control interno de la entidad)	
Carta a la entidad (si se hubiere emitido)	
ETAPA DE COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	
Elaboración de informe	
ETAPA DE SEGUIMIENTO	
Seguimiento	
OTROS DOCUMENTOS	
Documentos emitidos dentro del proceso de la auditoría	

Fuente: Guías del proceso evaluado

Objetivo:

Verificar que cada papel de trabajo realizado por el equipo de auditoría, se encuentre conforme a las normas aplicables, para lo cual el supervisor dejará evidencia en la columna de observaciones, la revisión realizada al contenido de cada uno de estos.

Elaborado por:
Fecha:

Informe Legal de la Entidad

G10

(Lugar y Fecha de la Solicitud)

(Indicar el nombre del asesor legal)
(Indicar el nombre de la firma o despacho a confirmar, si aplica)
(Indicar la dirección del asesor legal a confirmar)

Estimado Licenciado:

Con relación a la auditoría de (indicar tipo de auditoria) que estamos realizando en la entidad (indicar nombre de la entidad), por el período comprendido del (indicar período de la auditoría), solicitamos nos provea una descripción de las contingencias de las cuales usted ha sido encargado ya sea en forma de consulta legal o en representación de la entidad.

Para el efecto, sugerimos que su respuesta contenga la información que a continuación se detalla:

1. Litigios en trámite, posibles litigios o procesos judiciales, de los cuales una posible acción legal pudiera surgir, a favor o en contra de la entidad.

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

La información debe incluir, como mínimo, lo siguiente:

- El origen del litigio o proceso judicial.
- El estado procesal o fase del caso a la presente fecha.
- ¿Cuál es la actitud procesal de la entidad; y si ha buscado vía conciliatoria?
- Efecto que pudiera provocar la resolución o sentencia y de ser posible cuantificarlo.

2. Listado de personas individuales o jurídicas de las cuales la entidad los haya requerido a ustedes para realizar algún tipo de cobro.

- La información debe incluir, como mínimo, lo siguiente:
- Origen del cobro.
- Monto del cobro
- Estado procesal del cobro.
- Efecto que pudiera provocar que el cobro no se concretara.

Si existiera alguna limitación para brindar la información requerida, favor detallar.

La información contenida en la respuesta debe incluir asuntos existentes a la fecha final del período auditado.

Derivado de lo anterior, se solicita que la respuesta sea dirigida a *(indicar el nombre de los auditores)* quienes se encuentran en *(indicar ubicación del equipo de auditoría)* con atención a *(indicar el nombre del Coordinador de la auditoría)*,

Atentamente,

Firma del asesor legal

Indicar el nombre del puesto

Indicar el nombre del asesor

MATRIZ PARA EVALUACIÓN DE RIESGOS Y CONTROLES

Nombre de la entidad: G.11

Periodo de la auditoría:

No.	Criterio/Normativa Legal	Procedimiento aplicable en el Criterio / Normativa Legal	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	RESPUESTAS DEL CUESTIONARIO DE CI: SI	NO	SEGURIDAD DEL CONTROL PONDERACIÓN: ALTA = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	VALORACIÓN DEL RIESGO INHERENTE PROBABILIDAD 1 A 5	SEVERIDAD 1 A 5	VALORACIÓN	Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
a) Ambiente de Control (1. La organización demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos; 2. La máxima autoridad ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno; 3. Establecer la estructura, responsabilidad y autoridad en la búsqueda de objetivos; 4. Demostrar compromiso con la competencia profesional; 5. Retiene al personal comprometido con sus responsabilidades de control interno en la búsqueda de objetivos)												
	Ley orgánica del departamento de compras	Establece proceso compras	Existen manuales desactualizados	Existen actualizaciones y cuando se trae la última a los manuales de compras. Documentar su respuesta	x		2	5	4	3.5	E.F Grupo E Grupo 100 ...	Describir el procedimiento a realizar en la ejecución de la auditoría
							0					
				TOTAL COMPONENTE			2.0	TOTAL RI COMPONENTE a)		3.5		
b) Evaluación de riesgos (6. Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos; 7. Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben gestionar; 8. Considerar la posibilidad del fraude en la evaluación de riesgos; 9. Identificar y evaluar los cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno)					RESPUESTAS DEL CUESTIONARIO DE CI:		SEGURIDAD DEL CONTROL	VALORACIÓN DEL RIESGO INHERENTE			Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
No.	Criterio relacionados con el objetivo de auditoría	Procedimiento de manual o estipulación en el criterio	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	SI	NO	PONDERACIÓN: ALTA = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	PROBABILIDAD 1 A 5	IMPACTO 1 A 5	VALORACIÓN		
							1	5	5	5		
				TOTAL COMPONENTE			1	TOTAL RI COMPONENTE b)		5		
c) Actividades de control (10. Selección y desarrollo de actividades de control que contribuyen a mitigar los riesgos a niveles aceptables; 11. La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para apoyar el logro de los objetivos; 12. La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos.)					RESPUESTAS DEL CUESTIONARIO DE CI:		SEGURIDAD DEL CONTROL	PONDERACIÓN DEL RIESGO INHERENTE			Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
No.	Criterio relacionados con el objetivo de auditoría	Procedimiento de manual o estipulación en el criterio	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	SI	NO	PONDERACIÓN: ALTA = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	PROBABILIDAD 1 A 5	SEVERIDAD 1 A 5	VALORACIÓN		
1					x		1	5	5	5		
				TOTAL COMPONENTE			1	TOTAL RI COMPONENTE C)		5		
d) Información y Comunicación (13. Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno; 14. Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades de control interno; 15. Se comunica externamente los asuntos que afectan al funcionamiento de los controles internos)					RESPUESTAS DEL CUESTIONARIO DE CI:		SEGURIDAD DEL CONTROL	PONDERACIÓN DEL RIESGO INHERENTE			Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
No.	Criterio relacionados con el objetivo de auditoría	Procedimiento de manual o estipulación en el criterio	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	SI	NO	PONDERACIÓN: ALTA = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	PROBABILIDAD 1 A 5	IMPACTO 1 A 5	VALORACIÓN		
							1	5	5	5		
				TOTAL COMPONENTE			1	TOTAL RI COMPONENTE D)		5		
e) Actividades de Supervisión (16. Se selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones para comprobar si los componentes del control interno están presentes y funcionando; 17. Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias del control interno a los responsables de tomar acciones correctivas, incluyendo la máxima autoridad)					RESPUESTAS DEL CUESTIONARIO DE CI:		SEGURIDAD DEL CONTROL	PONDERACIÓN DEL RIESGO INHERENTE			Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
No.	Criterio relacionados con el objetivo de auditoría	Procedimiento de manual o estipulación en el criterio	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	SI	NO	PONDERACIÓN: ALTA = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	PROBABILIDAD 1 A 5	SEVERIDAD 1 A 5	VALORACIÓN		
1							2	5	5	5		
2												
				TOTAL COMPONENTE			2	TOTAL RI COMPONENTE E)		5		

Objetivos específicos. Derivado del análisis efectuado en la matriz anterior, a continuación se describen los objetivos específicos de la auditoría.
1 Comprobar la documentación de respaldo de las licitaciones (Ejemplo)
2 Comprobar la documentación de respaldo de las cotizaciones (ejemplo)
3 Comprobar la documentación de respaldo de las compras directas (ejemplo)

RESUMEN DE EVALUACIÓN

COMPONENTES	SEGURIDAD DEL CONTROL	RIESGO INHERENTE
a) Ambiente de Control	2.50	3.5
b) Administración de riesgos	1.00	5
c) Actividades de control	1.00	5
d) Información y Comunicación	1.00	5
e) Supervisión	2.00	5
TOTAL	2.50	4.7
	ALTO	GRAVE

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría: G12

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad de planeación para los estados financieros

Determinación de la Materialidad, el ET y el Importe Nominal en relación a los Estados Financieros

Instrucciones

1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso se seleccinó los activos totales

Base seleccionada

Total Activo	Q1.000.000,00	Q1.000.000,00

si seleccionó otra base distinta a las mencionadas, exponga las razones y documente.

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada

Total activo Q. 1.000.000,00	2,50%		Q25.000,00
Materialidad de Planeación	(MP)		**Q25.000,00**

3. Determinar el error tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% al 75%. Dependiendo el riesgo de control y riesgos en las aseveraciones.

Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	25.000,00	50,00%	=	Q	12.500,00

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores que el equipo de auditoría debe aceptar. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la materialidad fijada en la etapa de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.

4. **Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)** multiplicando la MP por un porcetnaje entre el 3% a 5%

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el 5%.	Q25.000,00	5,00%	=	Q	1.250,00
Importe nominal para acumular errores en el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)			=	Q	1.250,00

El importe nominal para el RDA, es el monto máximo para acumular debilidades.

Determinación de la materialidad preliminar y final:

Materialidad Preliminar				Materialidad revisada final		
Total Activo	Q	1.000.000,00		Total Activo	Q	1.000.000,00
(MP) 0.00% de los activos	Q	25.000,00		(MP) 0.00% de los activos	Q	25.000,00
(ET) 0% de MP	Q	12.500,00		(ET) 0% de MP	Q	12.500,00
RDA 0% de MP	Q	1.250,00		RDA 0% de MP	Q	1.250,00

Fuente: Estados Financieros

Marcas:

Objetivos:

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f)_____

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría: G12.1

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad de planeación para los estados financieros

Determinación de la Materialidad, el ET y el Importe Nominal en relación a los Estados Financieros

Instrucciones

1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso se seleccinó los pasivos totales

Base seleccionada

Total Pasivo		Q0,00

si seleccionó otra base distinta a las mencionadas, exponga las razones y documente.

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada

Total pasivo Q. 0,00	0,00%	Q0,00
Materialidad de Planeación	(MP)	**Q0,00**

3. Determinar el error tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% a 75%. Dependiendo el riesgo de control y riesgos en las aseveraciones.

Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	0,00	0,00%	=	Q	-

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores que el equipo de auditoría debe aceptar. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la materialidad fijada en la etapa de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.

4. Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA) multiplicando el error tolerable por un porcetnaje entre el 3% a 5%

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el 5%.	Q0,00	0,00%	=	Q	-
Importe nominal para acumular errores en el Resumen de Debilidades de auditoría (RDA)			=	Q	-

El importe nominal para el RDA, es el monto máximo para acumular debilidades.

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G12.1

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad preliminar y final:	Materialidad Preliminar		Materialidad revisada final	
Total Pasivo	Q	-	Total Pasivo	Q -
(MP) 0.00% de los pasivo	Q	-	(MP) 0.00% de los pasivo	Q -
(ET) 0% de MP	Q	-	(ET) 0% de MP	Q -
RDA 0% de MP	Q	-	RDA 0% de MP	Q -

Fuente: Estados Financieros

Marcas:

Objetivos:

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f)_____

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G12.2

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad de planeación para los estados financieros

Determinación de la Materialidad, el ET y el Importe Nominal en relación a los Estados Financieros		
Instrucciones		
1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso se seleccionó los ingresos totales		
Base seleccionada		
Total Ingresos	Q0.00	
si seleccionó otra base distinta a las mencionadas, exponga las razones y documente.		

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada			
Total ingresos Q. 0,00	0,00%		Q0,00
Materialidad de Planeación	(MP)		**Q0,00**

3. Determinar el error tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% a 75%. Dependiendo el riesgo de control y riesgos en las aseveraciones.				
Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	0,00	0,00%	=	Q -

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores que el equipo de auditoría debe aceptar. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la materialidad fijada en la etapa de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.

4. Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA) multiplicando el error tolerable por un porcetnaje entre el 3% a 5%

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el 5%.	Q0,00	0,00%	=	Q -
Importe nominal para acumular errores en el Resúmen de Debilidades de auditoría (RDA)			=	Q -

El importe nominal para el RDA, es el monto máximo para acumular debilidades.

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad preliminar y final:	Materialidad Preliminar		Materialidad revisada final	
Total Ingresos	Q	-	Total Ingresos	Q -
(MP) 0.00% de los ingresos	Q	-	(MP) 0.00% de los ingresos	Q -
(ET) 0% de MP	Q	-	(ET) 0% de MP	Q -
RDA 0% de MP	Q	-	RDA 0% de MP	Q -

Fuente: Estados Financieros

Marcas:

Objetivos:

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f)_____

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G12.3

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad de planeación para los estados financieros

Determinación de la Materialidad el ET y el Importe Nominal en relación a los Estados Financieros		
Instrucciones		
1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso se seleccinó los gastos totales		
Base seleccionada		
Total Gastos	Q0.00	
si seleccionó otra base distinta a las mencionadas, exponga las razones y documente.		

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada			
Total gastos Q. 0,00	1,75%		Q0,00
Materialidad de Planeación	(MP)		**Q0,00**

3. Determinar el error tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% a 75%. Dependiendo el riesgo de control y riesgos en las aseveraciones.				
Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	0,00	50,00%	=	Q -

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores que el equipo de auditoría debe aceptar. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la materialidad fijada en la etapa de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.

4. Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA) multiplicando el error tolerable por un porcetnaje entre el 3% a 5%

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el 5%.	Q0,00	5,00%	=	Q -
Importe nominal para acumular errores en el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)			=	Q -

El importe nominal para el RDA, es el monto máximo para acumular debilidades.

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad preliminar y final:	Materialidad Preliminar		Materialidad revisada final	
Total Gastos	Q	-	Total Gastos	Q -
(MP) 0.00% de los gastos	Q	-	(MP) 0.00% de los gastos	Q -
(ET) 0% de MP	Q	-	(ET) 0% de MP	Q -
RDA % de MP	Q	-	RDA % de MP	Q -

Fuente: Estados Financieros

Marcas:

Objetivos:

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f)_____

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G12.4

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad de planeación para los estados financieros

Determinación de la Materialidad el ET y el Importe Nominal en relación a los Estados Financieros

Instrucciones

1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso se seleccinó el patrimonio total

Base seleccionada		
Total Patrimonio		Q0.00

si seleccionó otra base distinta a las mencionadas, exponga las razones y documente.

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada

Total patrimonio Q. 0.00	0.00%		Q0.00
Materialidad de Planeación	(MP)		**Q0.00**

3. Determinar el error tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% a 75%. Dependiendo el riesgo de control y riesgos en las aseveraciones.

Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	0.00	0.00%	=	Q -

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores que el equipo de auditoría debe aceptar. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la materialidad fijada en la etapa de planificación, y por tanto será una fracción de aquella.

4. Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA) multiplicando el error tolerable por un porcetnaje entre el 3% a 5%

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el 5%.	Q0.00	0.00%	=	Q -
Importe nominal para acumular errores en el Resumen de Deficiencias de Auditoría (RDA)			=	Q -

El importe nominal para el RDA, es el monto máximo para acumular debilidades.

Determinación de la materialidad preliminar y final:			Materialidad revisada final	
Materialidad Preliminar				
Total Patrimonio	Q -		Total Patrimonio	Q -
(MP) 0.00% del patrimonio	Q -		(MP) 0.00% de los ingresos	Q -
(ET) 0% de MP	Q -		(ET) 0% de MP	Q -
RDA 0% de MP	Q -		RDA 0% de MP	Q -

Fuente: Estados Financieros

Marcas:

Conclusiones:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f)_____

LOS DATOS QUE SE MUESTRAN EN ESTA CÉDULA SON EJEMPLOS PARA UN ADECUADO Y CORRECTO ENTENDIMIENTO

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G13

Áreas a evaluar

Rubros Significativos	Q-
Materialidad de Planeación	Q934.500.00

RUBRO	DESCRIPCIÓN	SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
		Estado de Ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	INGRESOS					
10111	Impuesto sobre la renta de sociedades	Q20.000.000.00	X			Lic. Xxxxxx
10261	Sobre circulación de vehículos	Q600.000.00		X	De acuerdo a la revisión de informes de auditorías anteriores, esta área ha presentado problemas con los registros de los ingresos, debido a que no se cumple con el tarifario aprobado y se han cobrado impuestos por valores menores a los que corresponden.	Lic. Xxxxxx
13290,2	Certificaciones varias	Q25.000.000.00	X			Lic. Xxxxxx
16410	De gobiernos extranjeros	Q900.000.00				
		Q44.500.000.00				

Fuente:
Objetivo:
Conclusiones:

De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los rubros a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el rubro 10261 ingresos sobre circulación de vehículos el cual presenta riesgo debido a resutaldos en auditorías anteriores, por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

LOS DATOS QUE SE MUESTRAN EN ESTA CÉDULA SON EJEMPLOS PARA UN ADECUADO Y CORRECTO ENTENDIMIENTO

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G13.1

Áreas a evaluar

Renglones singnificativos	Q.
Materialidad de Planeación	Q23.850,00

RENGLÓN	DESCRIPCIÓN	SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
		Estado de Ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	EGRESOS					
11	Otras remuneraciones de personal temporal	Q3.800.000.00	X			Lic. Xxxxxx
116	Servicios de lavandería	Q12.500.00				
211	Alimentos para personas	Q615.500.00	X			Lic. Xxxxxx
328	Equipo de cómputo	Q850.000.00	X			Lic. Xxxxxx
416	Becas de estudio en el interior	Q22.000,00		X	De acuerdo a varias denuncias en los medios de comunicación el año pasado, sobre gastos de becas a personal que no cumple con los requisitos exigidos, se incluirá este renglón para evaluar si se ha cumplido o no con las estipulaciones establecidas	Lic. Xxxxxx
		Q5.300.000.00				

Fuente:
Conclusiones:
De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los renglones a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el renglón 416 por aspectos cualitativos, los cuales están justificados por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

G13.2

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

Áreas a evaluar

Cuentas significativas	Q.
Materialidad de Planeación	Q.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
		Estados Financieros de la Entidad	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	ACTIVO					
	Ingresar el nombre de la cuenta del Activo					Lic. XXXXXX
		Q0.00				

Fuente:

Conclusiones:
De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los renglones a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el renglón 416 por aspectos cualitativos, los cuales están justificados por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

G13.3

Áreas a evaluar

Cuentas significativas	Q.
Materialidad de Planeación	Q.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
		Estados Financieros de la Entidad	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	PASIVO					
	Ingresar el nombre de la cuenta del Pasivo					Lic. XXXXXX
		Q0.00				

Fuente:

Conclusiones:
De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los renglones a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el renglón 416 por aspectos cualitativos, los cuales están justificados por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

G13.4

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

Áreas a evaluar

Cuentas significativas	Q.
Materialidad de Planeación	Q.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
		Estados Financieros de la Entidad	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	PATRIMONIO					
	Ingresar el nombre de la cuenta del Patrimonio					Lic. XXXXXX
		Q0.00				

Fuente:

Conclusiones:
De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los renglones a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el renglón 416 por aspectos cualitativos, los cuales están justificados por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

G14

ACTA DE APERTURA

A continuación, se expone un modelo de acta de apertura para la ejecución de una auditoría de estados financieros de carácter general, elaborada y presentada de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala. -ISSAI.GT- El acta tiene un carácter orientativo, pero tendrá que adaptarse según las exigencias y circunstancias individuales. Puede ser conveniente obtener asesoramiento jurídico para determinar la idoneidad del acta de apertura propuesta.

Acta número (xx guion dos mil xx (xx-202x) folios número (xxxx EN LETRAS (xx-xx), del libro de actas número xx xx,xxx. En la Ciudad de xxxxxx, siendo las xxx horas con xxx minutos del día xxxx, reunidos en xxxxxxx, las siguientes personas: (nombres de las personas de la entidad, cargos, las personas deben estar bien identificadas dentro de los procesos que serán objeto de la auditoría, y, los nombres de los auditores actuantes), para dejar constancia de los siguiente: **PRIMERO:** El equipo de auditoría, actúa en las presentes diligencias, de conformidad con el nombramiento número DAS-xxxxxx, de fecha xxxxx emitido por el (la) Director (a) de Auditoría al Sector xxxxx, (incluir nivel académico y nombre del director, de acuerdo al nombramiento) con el visto bueno de xxxxxxx, (incluir nivel académico y nombre del sub contralor o autoridad, de acuerdo al nombramiento), para practicar auditoría financiera y xxxxxx, por el período comprendido del xx de xxxx al xx de xxxxxx de 202x **SEGUNDO:** Los estados financieros de [nombre de la entidad] y de [nombre de Unidades ejecutoras] a [fecha] correspondientes al ejercicio que finalizó en dicha fecha serán sometidos a fiscalización por (nombre del sector XXXXXX, de la Contraloría General de Cuentas) de conformidad con (Art. No. 2, de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y sus reformas). La presente acta tiene por objeto exponer: a) Los términos del nombramiento de auditoría, la naturaleza, y limitaciones, de la auditoría. b) Las obligaciones respectivas del equipo de auditoría y de la Entidad. La presente acta se realiza para dejar constancia de la finalización de la etapa de familiarización y Planificación y el inicio de la etapa de ejecución de la auditoría. **TERCERO:** El (los) objetivo(s) de la auditoría son los siguientes: a) Emitir una opinión independiente sobre los estados financieros de la Entidad [y Unidades Ejecutoras seleccionadas] elaborados de conformidad a la legislación aplicable. b) [Otros objetivos, por ejemplo, relacionados de conformidad con las normas o los controles internos]. **CUARTO:** obligaciones del equipo de auditoría. Se observarán Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala. -ISSAI.GT- aplicables en la ejecución de la auditoría y a la normativa legal aplicable que resulte pertinente. Las ISSAI.GT exigen que nos adecuemos a las exigencias deontológicas para que se planifique y ejecute la auditoría para obtener garantías razonables de que los estados financieros de la Entidad (unidades ejecutoras] están exentos de incorrecciones materiales. La auditoría iniciará la ejecución con la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre los importes y las notas a los estados financieros. La selección de procedimientos depende del criterio del auditor, incluida la evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros ya sea por la posible comisión de delitos o errores. La auditoría implica asimismo una evaluación de la correcta aplicación de políticas contables y el carácter razonable de las estimaciones contables efectuadas por la dirección de la (nombre de la Entidad), así como una valoración de la presentación general de los estados financieros. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría y también al control interno, existe el riesgo inevitable de que no lleguen a detectarse incorrecciones materiales, incluso cuando la auditoría se planifique y ejecute con arreglo a las normas de auditoría pertinentes. Al proceder a nuestra evaluación de riesgos, tuvimos en cuenta el control interno en la elaboración y presentación fidedigna por la entidad de los estados financieros para concebir procedimientos de auditoría que resulten apropiados a las circunstancias, pero sin el propósito de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, se informará o comunicará por escrito cualquier deficiencia significativa del control interno y otros que incidan en los estados financieros y hayamos podido detectar en el curso de la auditoría. **[Siempre que sea necesario, el equipo de auditoría considerará la posibilidad de añadir información sobre sus obligaciones en relación con cualquier otro objetivo de auditoría que tenga fijado]**. Cuando el equipo de auditoría finalice el trabajo de campo, deberá dar a conocer a los responsables de la Entidad, los posibles hallazgos y/o deficiencias correspondientes, para lo cual indicará hora, lugar y fecha de la reunión y brindará un plazo acorde a la Ley para presentar pruebas de descargo. **QUINTO:** Presentación de informes. El informe de auditoría será notificado cuando haya concluido el proceso de oficialización. **SEXTO:** Independencia. Nuestras exigencias y compromiso de ética profesional nos exigen que seamos independientes respecto de [nombre de la Entidad], por lo que confirmamos nuestra independencia en esta auditoría. Ello significa que carecemos de cualquier tipo de interés presunto o real, independientemente de su efecto en la práctica, que pueda considerarse incompatible con las obligaciones de integridad, objetividad e independencia. **SEPTIMO:** obligaciones de la entidad. [También cuando proceda se añadirán las obligaciones de la entidad en relación con objetivos de auditoría.]. La ejecución de la auditoría se basará en que la entidad y, cuando proceda, los encargados de la misma comprenden y aceptan sus obligaciones en lo relativo a lo siguiente: a) La elaboración y presentación fidedigna de los estados financieros de (nombre de la Entidad). b) Los controles internos que la entidad estime necesarios para permitir la elaboración de estados financieros exentos de incorrecciones materiales, ya se deban a posible comisión de delitos o errores. c) La exigencia de facilitarnos: i) Acceso a toda la información que sea pertinente para la elaboración de los estados financieros de (nombre de la Entidad), como registros y documentación, y cualquier otro material requerido. ii) Cualquier otra información suplementaria que se solicite a la entidad para los fines de la auditoría. iii) Acceso sin restricciones a aquellas personas de la entidad de las que sea necesario obtener evidencia de auditoría. iv) Indicar si existe información que no estará disponible para la realización de la presente auditoría y que podría limitar el alcance de la auditoría (presentar oficio firmado por los encargados de la Entidad, dirigido al Coordinador y Supervisor del Equipo de Auditoría). **OCTAVO:** Carta de representación. Dentro de los procedimientos ordinarios de auditoría, se solicitará confirmación por escrito de los encargados de la entidad sobre la veracidad de la información presentada al equipo de auditoría. **NOVENO:** Se solicita a los encargados de la Entidad que se manifieste sobre la aceptación de los términos de la presente acta (incluir nombre, cargo y/o puesto y los comentarios vertidos del actuante, ***leer este punto antes de pasar al siguiente para que la persona que emita comentarios éste satisfecho del texto***) **DÉCIMO:** No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las xxx con xxx minutos, la que es leída íntegramente a las personas que en ella intervienen, y quienes, enterados del contenido, validez y efectos legales, ratificamos y firmamos. DAMOS FÉ.

FIRMAN LOS RESPONSABLES QUE COMPARECIERON A LA SUSCRIPCION DE LA MISMA, JUNTAMENTE CON EL EQUIPO DE AUDITORIA)
(SE IMPRIME EN FOLIO DEL LIBRO DE ACTAS DE LA EFS)

MANUAL DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

G15

COMUNICACIÓN DE RECOMENDACIONES

Nombre de la Entidad: _____

Período de la Auditoría: _____

Nombre del responsable del hallazgo: _____

Cargo del Responsable del hallazgo: _____

Título del hallazgo _____

Recomendación sugerida

¿Esta de acuerdo con la sugerencia? SI ☐ No ☐

Si la recomendación sugerida por el equipo de auditoría no puede ser viable la implementación indicar causas y las sugerencias para corregir la deficiencia efectuando un análisis costo beneficio

Justificación

Recomendación para incluir en el informe (consensuada)

Fecha estimada para que la recomendación sea implementada:

Cargo funcional responsable de la implementación: (indicado por la máxima autoridad)

Nombre, cargo, firma y sello de maxima autoridad de la entidad auditada

Auditor Gubernamental Coordinador Gubernamental Supervisor Gubernamental **G16**

ACTA DE COMUNICACIÓN Y CIERRE DE EJECUCION

Acta número (xx guion dos mil xx (xx-202x) folios número (xxxx EN LETRAS (xx-xx), del libro de actas número xx xx,xxx. En la Ciudad de xxxxxx, siendo las xxx horas con xxx minutos del día xxxx, reunidos en xxxxxxx, las siguientes personas: (nombres de las personas de la entidad, cargos, las personas deben estar bien identificadas dentro de los procesos que serán objeto de la auditoría, y, los nombres de los auditores actuantes), para dejar constancia de los siguiente: **PRIMERO:** El equipo de auditoría, actúa en las presentes diligencias, de conformidad con el nombramiento número DAS-xxxxxx, de fecha xxxxx emitido por el (la) Director (a) de Auditoría al Sector xxxxx, (incluir nivel académico y nombre del director, de acuerdo al nombramiento) con el visto bueno de xxxxxxx, (incluir nivel académico y nombre del sub contralor o autoridad, de acuerdo al nombramiento), para practicar auditoría financiera y presupuestaria, por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 201xx **SEGUNDO:** La presente acta se suscribe para dar cumplimiento a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 12 Derecho de Defensa; Decreto Número 31-2002 reformado por el Decreto Número 13-2013, ambos del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, artículo 28 informes de auditoría y a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala ISSAI.GT- . **TERCERO:** Se hace constar que mediante **OFICIO xx. No. DAS-xx-xx-202x,** de fecha xx de xx de dos mil xxxx, **(ingresar los números de oficio que se utilizaron para notificar)** se notificó a cada uno de los responsables arriba descritos mediante cédulas de notificación los días martes xx y miércoles xx de xxx de 20xxx, las deficiencias y/o hallazgos determinados para su conocimiento y presentación de pruebas de descargo el día lunes xx de xx de 202x **CUARTO**: El equipo de auditoría para el efecto procede a recibir comentarios escritos y en medio magnético de las respuestas de las deficiencias determinadas, por medio del oficio número Of.xx-201x, de fecha xx de xx de 202x; documento sin número, de fecha XX de XX de 201X con documentación de soporte adjunta, con folios del XXX al XXX comprobados por el equipo de auditoría (por cada persona notificada) **QUINTO**: Si los presentes desean manifestar puntos adicionales a los comentarios. (Describir de manera clara lo que los participantes desean manifestar y antes de pasar al punto siguiente leer cada uno de ellos para satisfacción de la persona) **SEXTO:** Indicar el nombre de las personas que fueron notificadas y no se presentaron con los comentarios y documentación de soporte. Adicional si existen personas que no fue posible notificarles por no haber sido localizados. **SÉPTIMO**: El equipo de auditoría informa a los responsables que procederán con el análisis de los comentarios y documentación de soporte y de confirmar las deficiencias y/o hallazgos notificados. De existir errores materiales en los atributos de las deficiencias y/o hallazgos notificados, se efectuarán las correcciones pertinentes y se realizará la notificación correspondiente. **OCTAVO:** No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente acta en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las xxxx horas con xx minutos, la que es leída íntegramente a las personas comparecientes, y quienes enterados del contenido, validez y efectos legales, la aceptamos, ratificamos y firmamos. **DAMOS FE**

(FIRMAN LOS RESPONSABLES QUE COMPARECIERON A LA SUSCRIPCION DE LA MISMA, JUNTAMENTE CON LA COMISION DE AUDITORIA)
(SE IMPRIME EN FOLIO DEL LIBRO DE ACTAS DE LA EFS

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

G 17

ANÁLISIS DE RESPUESTAS POR HALLAZGO

Nombre de la Entidad: _____

No. Nombramiento: _____

Tipo de Hallazgo: _____

Título del hallazgo: _____

No. De hallazgo: _____

Condición:

Comentario de los responsables: Responsable 1: / Responsable 2:

Documentación de soporte: *No. Folios:*

Responsable 1 ☐ ☐

Responsable 2 ☐ ☐

Se confirma: SI ☐ No ☐ Total ☐ Parcial ☐

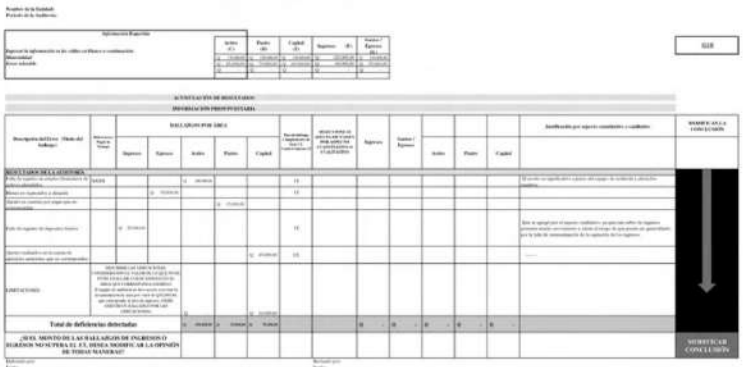
Comentario de Auditoría

Responsable 1, Porqué:

Responsable 2, Porqué:

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

Acumulación de resultados



G19

(MODELO DE CARTA DE REPRESENTACION)

(EN HOJA MEMBRETADA DE LA ENTIDAD OBJETO DE AUDITORIA)

Guatemala, xx de xx de 202x

Licenciados

(Dirigido al Equipo de Auditoria)

Respetables Licenciados:

Según nuestro leal saber y entender, confirmamos las siguientes informaciones y opiniones que les suministramos durante el examen de los (estados financieros, liquidación del presupuesto de ingresos y egresos) de la ENTIDAD (Nombre de la entidad) por el período fiscal comprendido del xx de xxxx al xx de xxxxxx de 202x con el propósito de expresar una opinión con respecto a los estados financieros, liquidación del presupuesto de ingresos y egresos. Se presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes, de acuerdo con el marco presupuestario.

1. Reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros, liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, correspondiente al período fiscal auditado de acuerdo con el marco contable establecido por el ente rector.

2. Todas las actas de (Nombre de la entidad) todos los registros contables y su correspondiente documentación, les ha sido facilitado a ustedes. No conocemos la existencia de otras cuentas, operaciones o convenios significativos, que no estén razonablemente demostrados o debidamente contabilizados en los registros financieros y contables que amparan los (estados financieros, liquidación del presupuesto de ingresos y egresos).

3. Desconocemos la existencia de: a) Irregularidades que impliquen a (funcionarios, empleados, junta directiva, concejo, etc.) o empleados que tengan una participación significativa dentro del sistema de control interno o cualquier irregularidad involucrando a otro personal, que podría incidir significativamente sobre los estados financieros, liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, documentos de abono y demás documentación presentada y b) inobservancia de las leyes o reglamentos cuyos efectos deberían ser considerados para la presentación de los estados financieros.

4. Los estados financieros, liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, documentos de abono y demás documentos presentados, están libre de errores y omisiones importantes.

5. La (Nombre de la entidad) ha cumplido con todas las obligaciones contractuales establecidas en los convenios suscritos, que pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros en caso de incumplimiento.

6. Hemos registrado todas las donaciones de acuerdo a los valores presentados en los documentos respectivos.

7. No conocemos la existencia de acontecimientos producidos con posterioridad al cierre contable y hasta la fecha, que han provocado o que exista la probabilidad de que afecten materialmente la situación patrimonial, financiera y presupuestaria, de la (Nombre de la entidad).

Atentamente,

(FIRMA Y SELLO)

(MAXIMA AUTORIDAD DE LA ENTIDAD)

G21

"Carta a la Entidad"

Fecha: _ _/_ _/_ _ _ _
No. Referencia: 00/00
CONFIDENCIAL

REF: CARTA A LA ENTIDAD AUDITORÍA FINANCIERA AL (Periodo de revisión).

Señor (a) Licenciado (a), etc:
Nombre de la persona: _____
Cargo de la persona: _____
Nombre de la entidad: _____
Dirección de la entidad: _____

Estimado (título profesional)

Sírvase encontrar la carta a la entidad para el año terminado que se especifica arriba. La carta a la entidad comprende ciertos asuntos relacionados con el control interno de los que se tomó nota durante el curso de nuestra auditoría, que fue planificada y desarrollada para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores e irregularidades significativas.

Una auditoría no está diseñada para identificar todas las debilidades en el sistema de control interno de la entidad. Nuestra revisión de los sistemas de control interno se lleva a cabo únicamente en la medida que se requiera para planear los procedimientos de auditoría que son apropiados para expresar una opinión sobre los estados financieros de la entidad, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno. Por lo tanto, nuestra revisión y comentarios / recomendaciones derivados de los mismos no se deben considerar necesariamente como una lista general de posibles

mejoras al sistema de control interno o de los procedimientos operativos que podría revelar una revisión más exhaustiva.

La carta es adicional y la información que contiene es de carácter confidencial, ha sido elaborada para el uso exclusivo de los encargados de la entidad. La carta no se puede entregar a ningún tercero sin nuestro previo consentimiento escrito. Dicho consentimiento sólo se otorgará en el entendido de que la carta no ha sido preparada considerando los intereses de ningún tercero y que nosotros no aceptamos ninguna obligación y responsabilidad ante esa parte.

DETALLAR EN ESTA PARTE LAS DEBILIDADES DETECTADAS

Quedamos a sus órdenes para ampliar o discutir los puntos anteriores y agradecemos la colaboración de los funcionarios y su personal para la realización de nuestro trabajo.

Atentamente,

Nombre y firma	Nombre y firma	Nombre y firma
Coordinador	Auditor	Supervisor

Vo. Bo. Comisión de Control de Calidad

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

INTRODUCCIÓN

Para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la Contraloría General de Cuentas aprobó el Manual de Auditoría de Cumplimiento Gubernamental.

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, de fecha 08 de septiembre de 2017, se ha elaborado el Manual de Auditoría de Cumplimiento Gubernamental por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría, responsable de implementar en lo que aplique las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI- y actualizar de forma oportuna los lineamientos que apruebe la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-.

La aplicación de este manual permitirá estandarizar los procedimientos, debido a que regula la ejecución de los aspectos previos al proceso de auditoría y las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento, en las cuales se describen las acciones que deben cumplirse.

Los aspectos previos al proceso de auditoría, regulan los documentos que deben emitirse para efectuar cualquier trabajo de fiscalización y control gubernamental, la etapa de familiarización establece los procedimientos necesarios para el entendimiento de la entidad auditada, para que en la planificación se establezca la estrategia a seguir, para realizar las pruebas y verificar si se cumple con las regulaciones aplicables, asimismo, obtener la evidencia suficiente y apropiada, con el objeto de que la comunicación de resultados sea objetiva y permita posteriormente efectuar el seguimiento de recomendaciones.

Objetivos del manual

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

- Aplicar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-.
- Establecer metodología y procesos de auditoría de cumplimiento que le corresponde efectuar a la Contraloría General de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora y control gubernamental.
- Estandarizar el trabajo de los equipos de auditoría para realizarlo con calidad.

Definición de auditoría de cumplimiento[1]

Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Estas pueden incluir leyes, reglamentos, resoluciones presupuestarias, normas, políticas, códigos establecidos, contratos y cualquier disposición que regule a las entidades del sector público.

Objetivo de la auditoría de cumplimiento[2]

El objetivo principal de la auditoría de cumplimiento es proporcionar al usuario o a los usuarios previstos información sobre si los entes públicos están siguiendo las leyes, políticas, códigos establecidos o disposiciones regulatorias. Todo ello constituye el conjunto de normas pertinentes que rigen la materia controlada o la entidad objeto de la auditoría.

Nivel de seguridad[3]

La seguridad es la confianza sobre la cantidad y tipo de procedimientos efectuados para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías.

[1] ISSAI.GT 100, Marco de referencia para la auditoría del sector público. Tipos de auditoría del sector público.
[2] ISSAI.GT 4000, Norma para la auditoría de cumplimiento, párrafo 14
[3] ISSAI.GT 4000 párrafos del 21 al 27 y del 109 al 111

Toda auditoría de cumplimiento requiere la determinación de un nivel de seguridad, en algunas ocasiones se determina en función de las necesidades del usuario o los usuarios previstos.

El nivel de seguridad se describe en el nombramiento de auditoría, el cual depende de la naturaleza de la materia controlada a evaluar, oportunidad de los resultados y del usuario del informe.

En la auditoría de cumplimiento existen dos tipos de seguridad, los cuales se describen a continuación:

- **Seguridad razonable**

La seguridad razonable presupone un nivel de seguridad elevado, pero no completo, debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, que están concebidas para emitir una conclusión expresada de forma positiva como: "en nuestra opinión, la materia controlada resulta / no resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con los criterios declarados...".

Las auditorías de seguridad razonable comprenden el análisis de riesgos efectuado a través de la evaluación del control interno, la aplicación de procedimientos para hacer frente a estos y una valoración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida.

- **Seguridad limitada**

Requiere efectuar procedimientos limitados que no comprenden análisis de riesgos ni la comprensión del sistema de control interno de la entidad, por lo que únicamente aplica para investigaciones (requerimientos del Ministerio Público, u otras entidades, revisiones concurrentes, denuncias ciudadanas, etc.), evaluación del cumplimiento de una ley, programa, área o procedimiento específico, para lo cual los auditores del sector público emplearán el juicio profesional para establecer la naturaleza y alcance de éstos.

Tanto las auditorías de seguridad razonable como las de seguridad limitada obligan a entender la materia controlada y a obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión del auditor del sector público.

Una auditoría de seguridad limitada puede realizarla la Contraloría General de Cuentas como respuesta inmediata a la atención a denuncias ciudadanas o requerimientos de otras entidades, así también las auditorías concurrentes, que requieren de una pronta respuesta.

Para la realización de una auditoría de cumplimiento se debe observar lo siguiente:

Ilustración 1

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Normas aplicables a la auditoría de cumplimiento

Para efectuar las auditorías de cumplimiento, debe observarse las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- y sus correspondientes actualizaciones, siendo las siguientes:

ISSAI.GT	30	Código de ética
ISSAI.GT	40	Control de calidad para la EFS
ISSAI.GT	400	Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento
ISSAI.GT	4000	Norma para las auditorías de cumplimiento

Actividades principales del equipo de auditoría

Las etapas de la auditoría tienen diferentes procesos, los cuales comprenden las actividades de elaboración, modificación, revisión y aprobación; siendo responsables:

SUPERVISOR	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar en las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento.	Estar presente en la suscripción del acta de apertura de la auditoría, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.
Presentar al equipo de auditoría a las autoridades responsables de la entidad auditada, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.	Estar presente en la comunicación de resultados, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.
Asesorar, asistir y guiar técnicamente a los integrantes del equipo, durante el proceso de la auditoría.	Aprobar los papeles de trabajo de forma oportuna.
Revisar memorando de planificación de auditoría, cédulas de trabajo, programas de auditoría y toda evaluación realizada por el equipo de auditoría, los cuales deben estar debidamente validados en el sistema de auditoría.	Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso.
Trasladar el memorando de planificación de auditoría a la Dirección, para revisión y aprobación.	Otras funciones que le asigne la Dirección de auditoría que corresponde.
Participar en la realización de las pruebas físicas (debe seleccionar las pruebas en que participará).	
COORDINADOR	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo establecido en el presente manual.	Evaluar e informar oportunamente al supervisor, 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.
Asignar actividades a los auditores gubernamentales.	Velar por el cumplimiento de la planificación aprobada por la Dirección respectiva.
Asignar a los asistentes de auditoría con los auditores gubernamentales correspondientes.	Implementar otros procedimientos de auditoría o la modificación de los contenidos en la planificación, deben ser analizados juntamente con el supervisor, para la aprobación respectiva.
Elaborar juntamente con el equipo de auditoría, el memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y las evaluaciones a realizar necesarias para la obtención de la evidencia para trasladarlo al supervisor.	Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso.
Realizar correcciones sugeridas por el supervisor.	Otras actividades que le asigne el supervisor.
AUDITOR GUBERNAMENTAL	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo asignado por el coordinador y a lo establecido en este manual.	Actualizar programas durante el proceso de auditoría.
Asignar las actividades específicas a los asistentes de auditoría, de acuerdo con la planificación aprobada.	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.
Elaborar con el coordinador, el memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y evaluaciones correspondientes para la obtención de la evidencia del área asignada.	Efectuar las tareas asignadas con calidad.
Realizar correcciones sugeridas por coordinador y supervisor.	Otras actividades que le asigne el coordinador.

ASISTENTE DE AUDITORÍA	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Desarrollar actividades que le sean asignadas por el coordinador y/o auditor.	Apoyar en la elaboración de papeles de trabajo.
Coadyuvar con el auditor gubernamental en la realización de los procedimientos de auditoría involucrándose en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y elaboración de informe.	Otras actividades que le asigne el coordinador.

1. Aspectos previos al proceso de auditoría

El objetivo de esta sección es describir los procesos y documentos necesarios para iniciar una auditoría, por lo que es importante que los equipos de auditoría los conozcan.

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 o a quien esta delegue, de conformidad con el Plan Anual de Auditoría, con el objeto de realizar la función fiscalizadora y control gubernamental de acuerdo al ámbito de competencia establecido en la legislación vigente. **Guía 1 Nombramiento de Auditoría.***

1.2 Declaración de independencia[4]

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

Los profesionales que actúan en representación de la Contraloría General de Cuentas, para realizar la función fiscalizadora y control gubernamental, 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 el nombramiento y la declaración de independencia, firma de recibido el original y fotocopia, la cual queda en resguardo de la dirección de auditoría, para el control respectivo y dejar constancia del proceso, puede utilizarse de igual manera el medio electrónico autorizado para el efecto.

[4] ISSAI.GT 30 Valores éticos esenciales, 2. Independencia y objetividad, P35 e ISSAI.GT 40 Elemento 2: Requerimientos éticos relevantes.
* Guías que el equipo de auditoría no debe elaborar, corresponden a procesos administrativos o de Sistema

En caso de que algún integrante del equipo de auditoría manifieste que tiene conflicto de intereses, el director de auditoría debe entrevistarlo y requerirle documentación que valide la información plasmada en las declaraciones de independencia y decidirá la aceptación o rechazo de la misma.

2. Etapa de familiarización

Esta etapa es muy importante, debido a que el equipo de auditoría debe familiarizarse con la entidad y su entorno, con el objeto de identificar la función principal, misión, visión, leyes, reglamentos, manuales, ejecución presupuestaria y otros aspectos que pueden necesitarse.

2.1 Conocer el entorno de la entidad[5]

De conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-, la comprensión de las operaciones de la entidad constituye un requisito fundamental para entender e identificar las actividades de la misma.

El equipo de auditoría, debe conocer la entidad auditada y las circunstancias que la rodean, como estructura organizacional, visión, misión, objetivos, estrategias, información presupuestaria (materia controlada), criterios aplicables a la entidad (los cuales pueden ser leyes, reglamentos, acuerdos, normas, convenios, contratos, manuales y otras regulaciones), operaciones, programas y proyectos de corto, mediano y largo plazo, sistemas electrónicos estatales, donaciones y cualquier otra información necesaria; así también, identificar los controles implementados, con el objeto de disponer de un marco de referencia para efectuar la evaluación de control interno y aplicación de su juicio profesional a lo largo de todo el proceso de auditoría.

El equipo de auditoría debe analizar cuáles son los criterios más relevantes que tienen relación directa y concreta con la materia controlada y, lo describirá en el papel de trabajo para el conocimiento del entorno y control interno de la entidad.

El equipo de auditoría debe dejar constancia en los papeles de trabajo, de los casos en los cuales únicamente se aplicarán ciertos artículos de la ley o regulación, los cuales serán los criterios con que se evaluará la materia controlada.

El conflicto entre criterios es la contradicción entre distintas fuentes normativas que no han sido resueltas por las autoridades administrativas o judiciales competentes, con relación a leyes, reglamentos o normas aplicables.

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Cuando el equipo de auditoría o el auditor tenga duda sobre alguna contradicción entre disposiciones legales, puede analizar los motivos de las leyes, siempre

[5] ISSAI GT 4000 párrafos del 118 al 122

observando la supremacía constitucional y la jerarquía de las normas, luego trasladar a la Dirección que corresponda, para la respectiva opinión jurídica. Este procedimiento se realiza durante las etapas de familiarización, planificación y ejecución.

Sólo si la opinión jurídica confirma el conflicto de criterios, debe describirse en el informe de auditoría en el apartado correspondiente, con el objeto de que el Contralor General de Cuentas solicite a donde corresponda, para que se tomen las acciones pertinentes.

Cuando finalice la auditoría, el equipo debe enviar por escrito el conflicto entre criterios adjuntando la opinión jurídica al Subcontralor respectivo, para que traslade al Contralor General de Cuentas y se proceda a realizar las gestiones con las entidades que correspondan.

Un conflicto entre criterios debidamente comprobado no es sujeto de elaboración de hallazgo.

Dentro de las actividades del conocimiento del entorno de la entidad, el equipo de auditoría cuando considere necesario podrá consultar a través de oficio a la dirección de auditoría para Atención a Denuncias, Dirección de Asuntos Jurídicos y otras Direcciones, respecto a los procesos penales y/o administrativos relacionados con la entidad.

En la etapa de familiarización también se debe analizar y verificar conjuntamente con el supervisor la información que hubiese sido proporcionada por la Dirección de Análisis de la Gestión Pública, Monitoreo y Alerta Temprana, con el objetivo de considerar aspectos que pudieran ser incluidos en la planificación de auditoría.

Para documentar el procedimiento de conocimiento del entorno y control interno de la entidad, debe preparar el papel de trabajo y observar como mínimo lo establecido en la **Guía 3 Conocimiento del entorno y control interno de la entidad y componente b) Materia controlada.**

En el caso de las entidades en donde la estructura presupuestaria contempla unidades ejecutoras -UE-, el equipo debe realizar un análisis de factores a tomar en cuenta para determinar cuáles serán seleccionadas y de esa forma nombrar a los profesionales que las evaluarán. Los factores a considerar son la importancia relativa presupuestaria del devengado, cantidad de hallazgos que haya tenido la -UE- en la auditoría del año inmediato anterior, el resultado de la evaluación de riesgos y controles del año inmediato anterior, entre otros (definidos por el equipo de auditoría y cuando proceda por la dirección). Para el efecto, debe elaborarse el papel de trabajo donde se evidencie dicho análisis. **Guía 3 componente a), Matriz de Priorización para selección de Unidades Ejecutoras.**

En cada unidad ejecutora seleccionada para ser evaluada, los auditores nombrados para efectuar el trabajo de auditoría deben realizar las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de acuerdo a los procedimientos establecidos en el presente manual.

2.2 Revisión de informes de auditorías anteriores[6]

El equipo de auditoría, como parte de la familiarización, debe revisar el(los) informe(s) de auditorías anteriores al período a auditar, con la finalidad de conocer el alcance y/o limitaciones del equipo antecesor y los resultados obtenidos.

Este procedimiento quedará documentado en la **Guía 4 Revisión de informes de auditorías anteriores,** la que contendrá limitaciones, deficiencias determinadas, recomendaciones entre otros y servirá para determinar el tipo de riesgo, es decir, de control, inherente o de la posible comisión de delitos. El equipo debe verificar los informes de auditoría interna para tener un mejor contexto de la situación de la entidad sujeta a evaluación.

Además del procedimiento anterior, los equipos deben realizar el seguimiento a las recomendaciones emitidas por la Contraloría General de Cuentas en informes anteriores que al momento de la auditoría no hayan sido cumplidas o estén en proceso de cumplimiento, con el objetivo de verificar su estado. Para este caso se debe observar el proceso descrito en el numeral 6 de este manual.

2.3 Comunicación con el auditado[7]

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

[6] ISSAI GT 4000 párrafo 58
[7] ISSAI GT 4000 párrafos del 86 al 88

El equipo de auditoría debe determinar desde el inicio las partes intervinientes[8] en el proceso y las obligaciones de las mismas.

Para la comunicación con los encargados de la entidad, será necesario realizar una visita preliminar, para lo cual el coordinador y el supervisor del equipo de auditoría, concertarán cita a través de oficio con la máxima autoridad de la misma o con la persona que delegue, la cual puede ser física o utilizando medios electrónicos, con la finalidad de presentar al equipo nombrado para la fiscalización y control gubernamental, dando a conocer el objeto, período, así como las etapas a desarrollar en todo el proceso de la auditoría, realizando una síntesis generalizada, entregar y/o enviar fotocopia del nombramiento, solicitando la recepción del mismo a través de firma y sello cuando corresponda, o confirmando la recepción por medio electrónico, de la máxima autoridad o de la persona delegada.

Se establecerán las personas dentro de la estructura de la entidad con quienes se tendrá comunicación durante el proceso de auditoría, además se deben realizar las primeras indagaciones, verificar la existencia de auditorías en proceso por la Contraloría General de Cuentas y otros aspectos que el equipo considere necesarios.

Estos procesos quedarán documentados en la **Guía 5 Visita preliminar y 5 componente a) Presentación equipo de auditoría.**

Si después de haber concertado cita para realizar la visita preliminar, las autoridades no brinden la oportunidad de concluir este procedimiento, el equipo de auditoría debe realizar el requerimiento de información solicitando con detalle todos los aspectos que considere útiles y sin retraso continuar con el proceso de la auditoría.

Si durante el conocimiento del entorno de la entidad al equipo de auditoría no le fue posible obtener información que será de utilidad para la misma, con la finalidad de fortalecer, podrá realizar una manifestación escrita y/o electrónica, con el objetivo de dejar evidencia de los requerimientos de información y satisfacer sus necesidades del conocimiento de la entidad.

El auditor debe agotar todos los procedimientos y sistemas a su alcance, para que la información que solicite a la entidad sea únicamente para completar y/o confirmar datos, y que le permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente en el proceso de auditoría.

[8] ISSAI GT 4000 párrafo 11

2.4 Documentación de auditoría[9]

Los papeles de trabajo realizados en la etapa de familiarización deben estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor, deben incluir el resumen de las horas hombre empleadas, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado, para la revisión y aprobación se utilizará la **Guía 6 Control de calidad.**

2.5 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de familiarización, así también debe elaborar los archivos permanente y corriente y actualizarlos cuando sea procedente, esta actividad debe realizarse en todas las etapas de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 6 Control de calidad.**

[9] ISSAI GT 4000 párrafos 80 al 85

3. Etapa de planificación

En esta etapa se requiere que los equipos de auditoría relacionen el conocimiento obtenido en la etapa de familiarización, identifiquen los riesgos, basado en ello calculen la materialidad y con relación a esta última seleccionen las áreas a evaluar, para que al final realicen la selección de su muestra y que los procedimientos descritos en los programas de auditoría respondan a los riesgos establecidos.

Al identificar 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.

La etapa de planificación implica la realización de las siguientes actividades:

3.1 Comunicación escrita y/o electrónica[10]

El equipo de auditoría solicitará por medio escrito y/o electrónico la información a la que no tuvo acceso mediante los sistemas de información que provee la administración pública y las que considere necesarias obtener de la entidad, por estar incompletas en los referidos sistemas. Por lo tanto, el equipo debe agotar todos los procedimientos y sistemas a su alcance, para que la información que solicite a la entidad sea únicamente para completar y/o confirmar datos a los que no tuvo acceso y que le permitan obtener evidencia suficiente, competente y pertinente en el proceso de auditoría.

El equipo debe mantener comunicación con la entidad auditada durante todo el proceso de auditoría.

3.2 Informe legal de la entidad

Debido a la complejidad y a la estructura de las entidades, se debe solicitar por medio escrito y/o electrónico al órgano jurídico asesor de la entidad, un informe legal (carta de abogado), cuya respuesta sea dirigida al coordinador y al supervisor del equipo de auditoría, indicando si tiene reclamos, demandas, litigios y sentencias en curso, que pudieran afectar la selección de las áreas a evaluar y los resultados; debe corroborar dicha información y dejar evidencia del proceso en esta etapa y

[10] ISSAI GT 4000 párrafos del 86 al 88

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

solicitar un nuevo informe al final de la etapa de ejecución. **Guía 7 Informe legal de la entidad.**

El equipo de auditoría, fundamentado en las respuestas del informe legal de la entidad, el cual puede ser presentado en forma física o enviado vía electrónica, debe determinar y documentar de manera cualitativa y/o cuantitativa el grado de riesgo que representa la situación judicial de la entidad y si corresponde incluir en la guía de áreas a evaluar.

3.3 Comprensión del control interno

La comprensión del sistema de control interno permite al equipo de auditoría a identificar errores o factores indicativos de la posible comisión de delitos u otros que originen riesgos de incumplimientos, lo cual será un parámetro para diseñar la evaluación del control interno.

El equipo de auditoría debe identificar y analizar los controles relevantes, para determinar las actividades de control y los riesgos a los que pueden estar expuestas.

Los controles relevantes para la auditoría son:

- ✔ Los que se relacionan con los procesos de registro automatizados y/o manuales.
- ✔ Los que, con base al juicio profesional, son suficientemente sensibles, individualmente o en combinación con otros controles, para detectar incumplimientos y/o errores.
- ✔ Los que mantienen la información completa y confiable.
- ✔ Los que aplicados oportunamente permiten la corrección e identificación de incumplimientos o errores que fueron detectados.
- ✔ Los controles que son ejecutados por una persona de nivel superior.
- ✔ Los controles en donde se puede obtener suficiente evidencia de auditoría respecto de la eficacia operativa de estos.

Es necesario evaluar el diseño del control interno, lo que significa comprender si la actividad de control cubre el riesgo identificado y si se ha implementado correctamente.

Cuando el equipo de auditoría esté comprendiendo el sistema de control interno debe tener presente los riesgos que se describen a continuación:

. Riesgo inherente

Este se refiere a la actividad y naturaleza de la entidad y su entorno, con independencia de los controles establecidos y que no puede ser eliminado. Estos pueden ser errores y/o posible comisión de delitos.

. Riesgo de control

Se relaciona a la falta de detección de incorrecciones significativas que pudieran tener los sistemas contables y de control interno. Por tanto, si la seguridad del control interno de una entidad no funciona correctamente, es probable encontrar situaciones de incumplimiento.

. Riesgo de detección

Es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor conduzcan a una conclusión incorrecta.

El riesgo de auditoría (RA, generalmente se utiliza el 5%) resume la relación que existe entre el riesgo inherente (RI), el riesgo de control (RC) y el riesgo de detección (RD). De estos tres tipos de riesgo, el equipo de auditoría sólo puede tener injerencia en el riesgo de detección, porque el riesgo inherente y el riesgo de control son propios de la entidad.

. Consideraciones relativas a la posible comisión de delitos[11]

El equipo de auditoría o auditor gubernamental debe tener presente que, para estar alerta ante la posible comisión de delitos, es necesario que identifique la naturaleza de

[11] ISSAI GT 4000 párrafos del 49 al 53

la entidad, objetivos, factores internos y externos, disposiciones legales y regulatorias, así también, verificar el comportamiento de la ejecución presupuestaria.

En el contexto de una auditoría de cumplimiento, la detección de posibles delitos no es el primordial objetivo, sin embargo, el equipo de auditoría debe permanecer alerta por si al llevar a cabo su trabajo, encuentra señales de la posible comisión de un delito; por lo que dentro del proceso de auditoría deben incluir factores para evaluar este riesgo y así identificar los posibles casos, para obtener evidencia suficiente y apropiada en relación con los riesgos identificados.

El equipo de auditoría también debe considerar los siguientes factores:

- ✔ Incentivos/presiones a los encargados de la entidad o a los empleados que proporcionen a éstos un motivo para cometer delito.
- ✔ Oportunidad: En el sector público, pueden darse con mayor frecuencia, dificultades para contratar personal idóneo. Lo que dará lugar a insuficiencia de control interno que crea oportunidad de la comisión de un delito.
- ✔ Actitudes/Racionalización: Conlleva al empleado o funcionario público a la inadecuada administración y/o utilización de los recursos públicos.
- ✔ Prácticas administrativas: Tendencia a manipular resultados que beneficien a particulares u otros.

El auditor debe analizar el riesgo de la posible comisión de delitos a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

La responsabilidad por la prevención y detección de posible comisión de delitos recae principalmente en la administración de la entidad auditada mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención de la posible comisión de delitos, normalmente no está diseñada para detectarlos.[12]

Como ejemplo de ámbitos y situaciones que pueden generar la posible comisión de delitos en el sector público cabe citar los siguientes:

[12] ISSAI GT 4000 párrafo 54

- ✔ Concesiones y beneficios a terceros.
- ✔ Adjudicación de contratos, en este caso debe considerarse que al determinar la muestra de los pagos que corresponden al período objeto de auditoría, debe analizarse la materialidad del contrato que da origen al pago que se genera y verificar el cumplimiento de todos los criterios involucrados en la negociación.
- ✔ Atribuciones de los funcionarios y empleados públicos.
- ✔ Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado.
- ✔ Privatización de entidades gubernamentales.
- ✔ Relaciones entre entidades públicas.

Se deben observar las relaciones entre distintas entidades públicas al analizar el riesgo de la auditoría, particularmente el de la posible comisión de delitos o de control. Esos riesgos pueden referirse, a una entidad que influye en otra para que actúe de forma indebida, éstos se dan a nivel directivo para obtener beneficios inapropiados que pueden ser o no, de naturaleza económica. El resultado de estas actuaciones puede ser un incumplimiento de las normas, toma o no de decisiones, asesorías y en algunos casos, un acto ilícito.

Derivado de ello, es primordial que las Direcciones de auditoría establecidas, deben estar alerta a situaciones que puedan ser indicativos de irregularidades entre diversas entidades, por lo que el equipo de auditoría debe comunicar, previo análisis del coordinador y revisión del supervisor, a las Direcciones o autoridades que corresponda, para que incluyan dentro de su alcance la revisión de estos actos u omisiones.

Como consecuencia de lo indicado en el párrafo precedente, puede ser necesario realizar modificaciones al alcance de la auditoría.

Para la identificación de la posible comisión de delitos, se debe tener en cuenta la experiencia y juicio profesional del equipo de auditoría considerando en la matriz de evaluación de riesgos y controles los factores analizados.

Deben aplicarse procedimientos para evaluar estos riesgos, por lo que es necesario incluirlos en el programa de auditoría y en las cédulas respectivas o actualizarse en el caso de que ya estuvieran considerados.

3.4 Evaluación del control interno[13]

Se realiza a través de la evaluación integral de la administración de la entidad con respecto al riesgo, identificando los controles relevantes para obtener una comprensión del diseño de estos y su funcionalidad, para ello es necesario adquirir información acerca de cómo operan y no de cómo fueron designados para funcionar dentro de la entidad con la finalidad de determinar si son capaces de prevenir y mitigar los riesgos identificados, para corregir los errores o incumplimientos, como se identifica en el esquema de administración del riesgo que a continuación se presenta:

Ilustración 2

[13] ISSAI GT 4000 párrafos del 118 al 122

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Las entidades sujetas a fiscalización y control gubernamental por parte de Contraloría General de Cuentas, deben poseer una estructura de control interno, implementada de acuerdo con sus necesidades, principalmente, relacionada a procesos operativos y financieros de las actividades de la entidad. Sin embargo, la metodología a utilizar para la evaluación del control interno está basada a la sugerida por "The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission", por lo que a continuación se describen los componentes basados en dicha metodología:

- Ambiente de control: es la evaluación inicial que se realiza en la entidad, donde se percibe la forma en que se organiza y la forma en que promueve la ética y honestidad en sus operaciones.
- Evaluación de riesgos: es donde el equipo de auditoría verifica la forma en que la administración evalúa la forma de operar e identifica posibles sucesos que puedan afectar las operaciones, con el objetivo de buscar soluciones anticipadas.
- Actividades de control: Son las acciones que la entidad implementó para fortalecer el control dentro de esta, las cuales pueden ser a través de Tecnología de Información (TI), o manuales que ayudan a prevenir, detectar y corregir errores en el desarrollo de sus actividades y operaciones; en esta evaluación, el equipo de auditoría comprueba la existencia de sistemas informáticos para fortalecer las actividades de control (distintos al SICOIN, en cualquiera de sus versiones) remitirá oficio a la dirección de auditoría a Sistemas Informáticos y Nóminas de Gobierno, para asegurarse que los sistemas implementados cuenten con la seguridad necesaria para albergar la información, sin retardar el proceso.
- Información y comunicación: el equipo de auditoría debe verificar la forma de utilizar la tecnología de información con los procesos y generación de información presupuestaria de la entidad; para dejar constancia de esta evaluación, el equipo debe evaluar que los procesos en las distintas etapas del procesamiento de información sean realizados por las personas encargadas y que los reportes se generen sin problemas.
- Actividades de supervisión: el equipo de auditoría debe verificar las medidas de control que tiene una entidad, para supervisar los procesos y la información presupuestaria, principalmente con la unidad de auditoría interna.

La ilustración presenta el diagrama del proceso del control interno basado en COSO:

Ilustración 3

Para la evaluación del control interno se debe realizar lo siguiente:

3.4.1 Matriz de evaluación de riesgos y controles

Documento donde se describen los riesgos identificados y criterios relacionados, se realiza la evaluación de los mismos considerando la probabilidad y la severidad, se pondera la seguridad del control de acuerdo a los componentes del sistema de control interno; resultado de esta evaluación se obtiene el nivel de riesgo el cual servirá para dirigir las pruebas de auditoría.

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

En la matriz para evaluación de riesgos y controles se deben redactar las preguntas para ser incluidas en el cuestionario de control interno (Anexo 1) el cual, el coordinador del equipo de auditoría debe trasladar, de forma escrita o electrónica a los responsables de las áreas, estableciendo la fecha de entrega de las respuestas y documentación de respaldo.

Cuando el equipo recibe de la entidad auditada de forma física o electrónica, el cuestionario de control interno debe proceder a la ponderación de la seguridad de control y a la valoración del riesgo inherente.

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

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

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

Seguridad Alta = 1
Seguridad Moderada = 2
No hay seguridad de control = 3

La seguridad del control será alta, cuando:

- Mitiga los riesgos.
- Es diseñado adecuadamente a las necesidades o naturaleza de la entidad.
- Está implementado y operando razonablemente.
- Existen controles compensatorios, por lo tanto, el riesgo de control es bajo.

La seguridad del control será moderada, cuando:

- Mitiga los riesgos.
- Está diseñado adecuadamente a las necesidades o naturaleza de la entidad.
- Tiene oportunidades de mejora.
- Está implementado, operando razonablemente, por lo tanto, el riesgo del control es moderado.

No hay seguridad de control:

Cuando no existe un control relevante ni compensatorio que mitigue el riesgo. A pesar de existir un control diseñado e implementado, no cumple con el objetivo de control, por lo tanto, el riesgo de control es alto.

Riesgo Inherente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

De la realización correcta de este documento depende la objetividad de los resultados a obtener, por lo que, todo el equipo de auditoría debe tener la diligencia y juicio profesional para elaborarlo. **Guía 8 Matriz para evaluación de riesgos y controles,** o cuando corresponda utilizar la incluida en sistema aprobado para el efecto.

Basado en el resultado de la evaluación de control interno, se puede establecer la Materialidad de Planificación (MP) y de acuerdo a ella identificar los rubros y/o renglones significativos a evaluar, si existieran rubros y/o renglones que no fueron seleccionados por materialidad cuantitativa, podrán seleccionarse por aspectos cualitativos.

El coordinador y auditores conjuntamente, después de haber identificado los rubros y/o renglones significativos de manera cuantitativa y/o cualitativa, culminan el proceso de la "matriz de evaluación de riesgos y controles" en donde describen los procedimientos de auditoría para evaluarlos.

La evaluación de control interno se realiza siempre que se haya completado la etapa de familiarización y el análisis del informe legal, debido a que lo realizado en esas actividades definirá las preguntas incluidas en la matriz para la evaluación de riesgos y controles.

La comprensión y evaluación de control interno la realiza el equipo de auditoría, sin embargo, el Supervisor verificará la calidad del trabajo efectuado.

3.5 Materialidad[14]

La materialidad es la importancia de un elemento con relación a los demás, de conformidad a factores cuantitativos o cualitativos.

En una auditoría de cumplimiento, la materialidad se utilizará para los procesos siguientes:

- Planificación.
- Determinación de los procedimientos de auditoría.
- Valoración de la evidencia obtenida y la repercusión de los actos de incumplimiento detectados.
- Presentación de los resultados del trabajo de auditoría.

[14] ISSALGT 4000 párrafos del 112 al 117

✔ Materialidad Cuantitativa

Es el factor numérico establecido para la determinación del umbral de materialidad, el cual se obtiene de aplicar un porcentaje sobre el valor total de ingresos y/o egresos, considerando el resultado de la evaluación de control interno.

Este umbral, es el factor que tiene una afectación en la selección de los rubros o renglones que se evaluarán y en la interpretación de los resultados de la auditoría.

El umbral se obtiene tomando un porcentaje de una base apropiada (ingresos y/o egresos devengados), que refleje las estimaciones o mediciones que tienen mayor probabilidad de ser consideradas como significativas por los usuarios de la información. Para la materialidad cuantitativa, se puede aplicar para los ingresos entre 0.5% y 3% y para los egresos de 0.25% a 3%, esta elección depende de la evaluación del control interno. A continuación, se presenta un ejemplo de determinación de la materialidad:

Base de medición	Rango para entidades	% seleccionado	Devengado Q.	Materialidad Q.
Total de ingresos	0.5% a 3%	2.10%	44,500,000.00	934,500.00
Total de egresos	0.25% a 3%	0.45%	5,300,000.00	23,850.00

El valor de materialidad sirve para elegir los rubros o renglones que serán evaluados, si se observa el ejemplo anterior, para los ingresos la materialidad fue de Q934,500.00, por consiguiente, todos los rubros que sean iguales o mayores a ese valor serán seleccionados y examinados.

• Error Tolerable

Es el límite máximo de aceptación de incumplimientos, que, de ser excedido por los incumplimientos detectados, afectará la conclusión en el informe de auditoría.

El Error Tolerable (ET), se obtiene de aplicar a la materialidad determinada, un porcentaje entre un 50% a 75%, dependiendo de la evaluación de control interno efectuada. De acuerdo al ejemplo anterior, el nivel de materialidad cuantitativa para ingresos es de Q934,500.00, al aplicar 50% de ET el valor es de Q467,250.00, si al realizar las pruebas de auditoría, se detectan incumplimientos y el valor de estos excede este límite, se puede considerar material y afectaría la conclusión de la auditoría.

• Resumen de Debilidades de Auditoría -RDA-

Se refiere a los montos de los incumplimientos por debajo de la cantidad establecida del RDA o evaluados por cualquier criterio ya sea tamaño, naturaleza o circunstancias, son claramente inmateriales y en el acumulado no representan la elaboración de hallazgos, por carecer de riesgo que pueda afectar a la entidad auditada, por lo que el equipo de auditoría puede emitir una carta a la entidad.

El RDA se establece de multiplicar el valor del ET por un porcentaje que oscila del 3% hasta un 5%, considerando el resultado de la evaluación de control interno.

En la auditoría de cumplimiento para determinar la materialidad cuantitativa, debe considerarse la ponderación de la evaluación del control interno y realizar lo establecido en la **Guía 9 Materialidad.**

El equipo debe describir los rubros y/o renglones que fueron seleccionados de conformidad a la materialidad establecida, para lo cual debe elaborar la **Guía 10 Áreas a evaluar**, para el caso de los ingresos y componente a) de esta guía para egresos.

✔ Materialidad Cualitativa

La determinación de la materialidad cualitativa puede verse influenciada, entre otros, por los factores siguientes:

- Circunstancias bajo las cuales se desarrollaron los hechos.
- Causas del incumplimiento.
- Naturaleza y posibles efectos o consecuencias del incumplimiento.
- Interés público significativo y repercusiones a la ciudadanía.
- Necesidades y expectativas de los destinatarios del informe.
- Naturaleza de las autoridades competentes.
- Mayor ejecución presupuestaria considerando la importancia del bien o servicio que se contrató y el impacto de un incumplimiento en los beneficiarios.
- 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 puedan determinarse.
- Lo determinado en la etapa de familiarización.

Estos factores deben considerarse como una base a observar, sin embargo, de acuerdo a las circunstancias de la auditoría que realice el equipo de auditoría podrían existir otros factores no descritos anteriormente.

El equipo de auditoría o auditor gubernamental puede aplicar la materialidad cualitativa, para incluir rubros o renglones que, por el monto de su ejecución, no tienen importancia y no fueron seleccionados de acuerdo al procedimiento cuantitativo, la inclusión la hará con justificaciones objetivas, en la **Guía 10 Áreas a evaluar y componente a)**.

Cuando el equipo de auditoría se encuentre en la actividad de elaboración del informe, puede considerar además de la materialidad cuantitativa la cualitativa, de los hallazgos que a juicio profesional afecten la conclusión.

La determinación de la materialidad la debe realizar el coordinador y el supervisor debe guiar y verificar el proceso.

3.6 Muestreo[15]

La aplicación de los procedimientos de auditoría a los elementos de las áreas identificadas para evaluación a un porcentaje inferior al 100%, con el objeto de elegir los que serán examinados, para proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual pueda sustentar la conclusión en el informe de auditoría.

La selección de la muestra de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

[15] ISSALGT 4000 párrafos 158 al 164

• Método estadístico

En este método, el tamaño de la muestra es establecido por medio de la aplicación de una fórmula; y para la selección de los elementos, se utiliza procedimiento aleatorio con el objeto de que todos tengan la misma oportunidad de ser elegidos.

El sistema de auditoría tiene implementado el procedimiento para determinar el tamaño de la muestra, por lo que el equipo de auditoría solo debe definir cuales elementos son los seleccionados haciendo uso de la aleatoriedad simple dejando constancia de la operación realizada.

El equipo debe ingresar en el sistema de auditoría, el universo de cada rubro o renglón a evaluar, éste generará el tamaño de la muestra.

• 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 de que un elemento sea o no elegido para ser evaluado, debido a que es a juicio profesional del equipo de auditoría. Al revisar los elementos seleccionados (según selección aleatoria), el equipo de acuerdo con su juicio profesional (método no estadístico), considera que debe agregar otros (sin eliminar los ya elegidos), puede hacerlo indicando las justificaciones respectivas en el papel de trabajo correspondiente.

3.7 Necesidad de incluir un experto[16]

Cuando por la naturaleza de la materia evaluada y de la comprensión de la entidad y su entorno, se establezcan áreas en las que los conocimientos técnicos y especializados del equipo de auditoría no son suficientes para emitir una conclusión, serán necesarios los servicios de un experto.

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Si el equipo de auditoría considera necesario incluir el trabajo de un experto, enviará solicitud de forma escrita y/o electrónica a su Dirección, detallando de manera clara lo que se necesita evaluar, el mismo debe ser firmado por el coordinador y/o auditor con el visto bueno del supervisor.

[16] ISSAI GT 4000 párrafo 79

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

El experto será nombrado por la Dirección a la que pertenece mediante nombramiento, para tener seguridad que el experto será objetivo en su trabajo, debe firmar el formulario de Declaración de Independencia y trasladar copia al equipo de auditoría. El experto debe realizar un cronograma de actividades con base en los requerimientos del equipo y presentarla a este último para que verifique si contiene los aspectos que se necesitan evaluar.

El resultado del experto debe ser un informe circunstanciado que responda al requerimiento del equipo de auditoría, así mismo, ser acompañado de los papeles de trabajo que sirvieron para sustentar sus resultados y deben entregarse al equipo, sin perjuicio de la forma en que deba descargarse el nombramiento del experto.

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 no involucramiento.

El equipo de auditoría puede realizar el requerimiento del experto de manera escrita y/o electrónica a la dirección a la que pertenece.

3.8 Programa de auditoría

El equipo de auditoría debe aplicar diversas técnicas y procedimientos que, a su juicio profesional, le permitan obtener la evidencia suficiente y apropiada de aquellos aspectos que deben ser analizados exhaustivamente, lo que requiere de una discusión entre los miembros del equipo y describirlos en el programa de auditoría (Anexo 2).

Los procedimientos descritos en el programa de auditoría, deben estar enfocados a determinar si los controles relevantes operan de manera eficaz para garantizar que la materia controlada cumple o no con las disposiciones legales, los cuales tienen relación directa con la matriz para evaluación de riesgos y controles. En el programa de auditoría deben describirse las técnicas para la obtención de evidencia.[17]

[17] ISSAI GT 4000 párrafo 135

El programa debe documentarse por escrito y ser actualizado cuando sea necesario durante todo el proceso de la auditoría.

En una revisión de seguridad limitada, los procedimientos determinados a juicio del equipo son los que se incluirán en el programa de auditoría.

El equipo de auditoría debe firmar, sellar y trasladar los programas de auditoría al supervisor para revisión, si procede sugerir cambios y si corresponde, validación de estos.

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

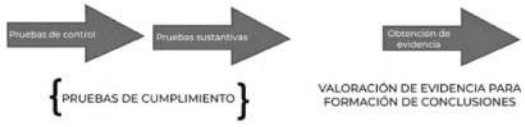


Ilustración 4

3.8.1 Técnicas para la realización de las pruebas de auditoría[18]

La realización de las pruebas de auditoría requiere la utilización de técnicas, con el objeto de obtener evidencia suficiente y apropiada.

Para la obtención de evidencia se puede utilizar las siguientes técnicas:

a) Observación
Consiste en presenciar cómo el responsable realiza los procedimientos del proceso. Esta técnica proporciona una evidencia de auditoría, sobre el funcionamiento de un proceso o un procedimiento, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que, la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.

[18] ISSAI GT 4000 párrafos 144 al 155

b) Inspección
Consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos. El auditor analizará la fiabilidad de los documentos, teniendo presente el riesgo de la comisión de delitos y la posibilidad de que no sean auténticos.

c) Indagación
Consiste en obtener información de las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según los rubros o renglones significativos y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios, por sí solos no constituirán, en la mayoría de los casos, una evidencia suficiente y apropiada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.

d) Confirmación externa
Es la evidencia de auditoría obtenida por el equipo, mediante la respuesta directa, por medio escrito y/o electrónico, de un tercero. De este modo se obtiene información de retorno, directamente de los beneficiarios o de terceros.

e) Repetición
Consiste en volver a ejecutar, de modo independiente, los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede llevar a cabo manualmente o mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

f) Recálculo
Consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.

g) Prueba de confirmación
Consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de auditoría. Sin embargo, la prueba de confirmación, por sí sola, rara vez resulta eficaz, de modo que se suele combinar con otras técnicas de auditoría.

h) Procedimientos analíticos

Pueden emplearse como parte del análisis de riesgos y a la hora de recopilar la evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherentes con lo que se había previsto, tanto sobre la base de los datos históricos, como a partir de la experiencia anterior del auditor.

Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos, pueden servir de ayuda a los auditores del sector público, para comparar los resultados previstos con los conseguidos en la práctica. Los procedimientos analíticos nunca pueden ser la única técnica empleada.

Los programas de auditoría tienen diversos propósitos:

Identifica	Facilita	Coordina	Documenta
Los procedimientos planificados de auditoría a nivel de detalle que se consideran apropiados de conformidad a la evaluación del control interno.	La delegación, supervisión y revisión	El desempeño de los procedimientos de auditoría planificados.	La ejecución de los procedimientos de auditoría ejecutados.

Ilustración 5

3.9 Memorando de planificación[19]

Este documento resume las decisiones significativas de la etapa de planificación de la auditoría. La información que obtenga el equipo en esta etapa debe conservarse en los papeles de trabajo.

[19] ISSAI GT 4000 párrafos del 123 al 129

El coordinador del equipo de auditoría documentará la información reunida, para obtener una adecuada comprensión de la entidad. El memorando de planificación incluye elementos importantes, tales como la normativa de la entidad, tamaño, ubicación, organización, misión, visión, aspectos presupuestarios y de auditoría, etc. El coordinador del equipo debe limitar la información exclusivamente a aquella que es relevante.

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

- Los objetivos, el alcance y el objeto del control, criterios y otras características de la auditoría de cumplimiento.
- La comunicación de obligaciones y objetivos, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y modalidad en que debe hacerse.
- Factores importantes que puedan influir en la conducción de la auditoría.
- La materialidad y el análisis de riesgos de la auditoría.
- La experiencia acumulada de auditorías conexas o anteriores.

- 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.

El contenido mínimo del memorando de planificación es el siguiente:

✔ CARÁTULA
✔ ÍNDICE
✔ INFORMACIÓN GENERAL DE LA ENTIDAD
Base legal, Misión, Visión, Función o gestión principal, Estructura orgánica de la entidad, Información presupuestaria (Materia controlada), Estado de liquidación del presupuesto, Modificaciones presupuestarias. (a nivel de integraciones).
✔ FUNDAMENTO LEGAL DE LA AUDITORÍA
✔ IDENTIFICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA OBSERVADAS
✔ NIVEL DE SEGURIDAD
✔ OBLIGACIONES DE LAS DISTINTAS PARTES
Obligaciones del equipo de auditoría y de la entidad.
✔ OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA
General y Específicos.
✔ ALCANCE
✔ CRITERIOS
✔ ESTRATEGIA DE AUDITORÍA
Evaluación de Control Interno, Materialidad, Áreas a evaluar, Identificación de áreas a evaluar por materialidad cualitativa, Necesidad de incluir experto.
✔ MUESTRA
✔ PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA
✔ INFORMES QUE SE PRESENTARÁN
✔ RECURSOS
Materiales, Humanos, Financieros.
✔ CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES
✔ ANEXOS
✔ EQUIPO DE AUDITORÍA

El equipo de auditoría al realizar cada uno de los procedimientos establecidos en las etapas de familiarización y planificación, tendrá la información necesaria para elaborar el memorando, en el sistema de auditoría se habilitan los campos para ingresar los datos requeridos descritos anteriormente.

Revisados el memorando y los programas de auditoría por el supervisor, el equipo lo traslada por medio escrito y/o electrónico a la Dirección que emitió el nombramiento para que el director revise, si procede sugerir cambios y apruebe.[20]

Si el equipo de auditoría no puede obtener evidencia suficiente y apropiada para formar conclusiones, debido a una dificultad o cualquier caso fortuito, debe modificar los procedimientos y técnicas establecidos en el memorando de planificación y programa de auditoría, para una mejor recopilación de evidencia. Las modificaciones deben ser aprobadas por el supervisor, dejando justificación de esos cambios en los comentarios de las cédulas de auditoría que fueron diseñadas para cumplir con los procedimientos previamente establecidos.

[20] Reglamento de la Ley Orgánica de la CGC.

3.10 Diseño de papeles de trabajo[21]

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

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

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

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 acordes con los objetivos de cada área.

- Integridad: contener toda la información necesaria que fundamente los resultados de la auditoría, la evidencia obtenida, así como las cuestiones importantes que surjan durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto, y los juicios profesionales realizados para llegar a esas conclusiones sobre el trabajo desarrollado.

- Concisión: resumir e interpretar los datos y no constituir una copia o transcripción de la información objeto de análisis.

- Claridad y detalle: elaborar de forma que sea posible su comprensión por quien haya de revisarlos, o por quien, sin haber participado en dicha elaboración, deba consultarlos o utilizarlos, sin necesidad de solicitar aclaraciones adicionales.

- Relevancia: Incluir aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar, no extendiéndose a cuestiones que no estén relacionadas con el mismo.

[21] ISSAI.GT 4000 párrafos del 80 al 85

b) Contenido

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

- Encabezado: incluirá el ejercicio fiscal, la referencia, el objetivo del papel de trabajo (cuando corresponda), 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 de la información.

- 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, debe incluir las referencias cruzadas a los papeles de trabajo relacionados con esa prueba, así como a la documentación que le sirva de soporte, con el objeto de facilitar su revisión.

- Resultados del trabajo: verificaciones efectuadas, problemas planteados, deficiencias e incidencias encontradas.

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

- Marcas de auditoría: símbolos que el equipo utiliza para dejar constancia de las pruebas y técnicas que se realizaron.

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 diferenciación de los papeles de trabajo recibidos, de los elaborados.

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

- Facilitar una organización lógica de los mismos, debiendo ser flexible, de forma que puedan ser utilizados 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.

d) Organización

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

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

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

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

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

3.11 Comunicación con el auditado[22]

El equipo de auditoría por medio del coordinador concertará cita, de forma escrita y/o electrónica, 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 objetivo de dar a conocer las responsabilidades del equipo y de la entidad auditada, procedimiento para la comunicación de resultados y notificación del informe, entre otros. Para evidencia de esta actividad se puede suscribir acta o realizar una videoconferencia de la cual se obtendrá una constancia de asistencia, para lo anterior, debe participar todo el equipo de auditoría. **Guía 11 Acta de apertura**.

3.12 Documentación de auditoría

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de planificación de la auditoría, deben estar firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor.

El equipo de auditoría, al efectuar la etapa de planificación, debe elaborar las cédulas que soporten esa actividad, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado

[22] ISSAI.GT 4000 párrafos del 86 al 88

El control de calidad es efectuado por el coordinador y el supervisor, en todas las etapas de la auditoría, para lo cual debe elaborarse la **Guía 6 Control de calidad**.

3.13 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de planificación de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 6 Control de calidad**.

4. Etapa de Ejecución

En esta etapa, el equipo de auditoría aplica los procedimientos establecidos para evaluar si la materia controlada cumple en todos los aspectos, con leyes, reglamentos, acuerdos, resoluciones presupuestarias, códigos, convenios internacionales y cualquier otra disposición (criterios relevantes identificados en la etapa de familiarización).

4.1 Ejecución de programas de auditoría y papeles de trabajo

Posterior a la selección de la muestra, el equipo de auditoría debe aplicar los procedimientos a los elementos seleccionados, para determinar si estos cumplen en todos los aspectos significativos con los criterios identificados o si se ha presentado una desviación material en el cumplimiento de las regulaciones. La ejecución de los programas incluirá pruebas de controles y pruebas sustantivas, las que deben estar documentadas en los papeles de trabajo.

Como regla general, las unidades de muestreo que son seleccionadas, pero no examinadas, tales como transacciones anuladas o documentos sin uso, deben ser reemplazadas y quedan a juicio del equipo de auditoría cuales serán incluidas.

4.2 Obtención de evidencia[23]

Durante el proceso de ejecución, el equipo de auditoría obtendrá evidencia suficiente y apropiada que fundamente o contradiga la información acerca de la materia controlada. Los procedimientos de auditoría aplicables, dependerán de la materia controlada y de los criterios identificados, así como del juicio profesional del auditor, guardando estrecha relación con los riesgos detectados.

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

- La que procede de la entidad auditada tiene fiabilidad cuanto más satisfactorio sea el sistema de control interno.

[23] ISSAI.GT 4000 párrafos del 130 al 138

- La obtenida de terceros independientes de la entidad auditada es más fiable que la conseguida dentro de la misma.
- La obtenida directamente por el equipo de auditoría, mediante la realización de inspecciones físicas, cálculos o cualquier otro procedimiento, es más fiable que la conseguida de terceros.
- La evidencia documental es más fiable que la obtenida de manifestaciones verbales.

La evidencia de auditoría obtenida debe documentarse adecuadamente, debido a que aporta pruebas para fundamentar las conclusiones y el informe.[24]

4.3 Resultados del experto[25]

El equipo de auditoría se debe reunir con el experto asignado, para analizar los resultados de su trabajo y con base a ello, formarse una opinión para la elaboración de la conclusión. El experto debe proporcionar un informe circunstanciado que se encuentre relacionado con su cronograma de actividades y al requerimiento del equipo, adjuntar los papeles de trabajo que respaldan sus resultados, independientemente de la forma en que deba descargar el nombramiento emitido por su Dirección.

De existir incumplimientos materiales que se evidencien como resultado del trabajo del experto, éstos deben ser tomados en cuenta por el equipo de auditoría, como base para la elaboración de hallazgos y determinación de las acciones legales pertinentes (sanción económica o formulación de cargos), excepto cuando el incumplimiento represente la posible comisión de delitos, el experto procederá a elaborar el proyecto de denuncia, por haber tenido pleno conocimiento del caso, sin dejar de observar los procedimientos emitidos por la Dirección correspondiente.

El experto será responsable de las conclusiones contenidas en el resultado de su trabajo y debe contribuir con los órganos competentes, cuando sea requerido.

[24] ISSAI.GT 4000 párrafo 81
[25] ISSAI.GT 4000 párrafo 79

4.4 Valoración de evidencia[26]

Como resultado de los procedimientos efectuados, se pueden identificar desviaciones de cumplimiento significativas y en caso de ser necesario, realizar pruebas adicionales que permitan al equipo de auditoría obtener evidencia suficiente y apropiada.

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

4.5 Actualización de memorando de planificación y programas[27]

El memorando de planificación y los programas se deben actualizar durante esta etapa, con el objeto de evidenciar y delimitar el trabajo 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.

Revisadas las actualizaciones del memorando y los programas de auditoría por el supervisor, el equipo lo traslada por medio escrito y/o electrónico a la Dirección que emitió el nombramiento para que el director revise, modifique y apruebe.[28]

4.6 Elaboración de hallazgos[29]

Con base en la evaluación de la evidencia suficiente y apropiada obtenida, de ser procedente, el equipo debe elaborar los hallazgos, considerando su juicio profesional y la repercusión de los actos de incumplimiento y/o posible comisión de delitos detectados como resultado del trabajo de auditoría.

Antes de elaborar los hallazgos, el equipo de auditoría se asegurará quienes son los responsables de cada una de las deficiencias, los identificará y, además, recopilará los datos de las autoridades de la entidad auditada, siendo estos como mínimo los

[26] ISSAI.GT 4000 párrafos del 165 al 169
[27] ISSAI.GT 4000 párrafo 127
[28] Reglamento de la Ley Orgánica de la CGC
[29] ISSAI.GT 4000 párrafos del 39 al 42

siguientes:

- Nombres completos de las autoridades y/o responsables de la Entidad, cotejados con el Documento Personal de Identificación, si la persona tiene un solo nombre o un solo apellido, indicarlo.
- Número de Documento Personal de Identificación y lugar donde fue extendido, cotejado con el original y solicitar una copia.
- Cargo que desempeña o desempeñó.
- Número de Identificación Tributaria, cotejado contra el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria. -SAT- y solicitar una copia.
- Dirección particular y de ser posible que la persona indique donde puede ser notificada.
- Número de teléfono celular y domiciliar.
- Dirección de correo electrónico.
- Período de responsabilidad de la persona, comprobarlo por medio de documentos pertinentes.
- Sueldo base nominal.
- Indicar si es Autoridad Superior o no lo es.

Es de suma importancia que el equipo de auditoría individualice a los responsables de las deficiencias encontradas que corresponda al período auditado, los cargos que desempeñan y las funciones que realizan, de conformidad con la asignación escrita por la autoridad superior.

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

El equipo de auditoría para realizar los atributos de los hallazgos debe observar lo siguiente:

Estructura del hallazgo

Título
Debe indicar claramente y en forma resumida, lo que se detectó según la condición, de manera que el lector comprenda fácilmente, en qué consiste la deficiencia.

Es importante indicar que, bajo ninguna circunstancia deben de notificarse hallazgos con títulos que no se encuentren en la base de datos. Cuando no exista título en el catálogo de hallazgos, se debe describir en el formato correspondiente (Anexo 3) y entregarlo a la persona asignada, para su autorización.

Los títulos de los hallazgos que se propongan para su incorporación a la base de datos, deben ser cortos, no deben contener el nombre de la entidad, ni consignar monto. Existe un apartado para complemento al título, el cual se considera que debe identificar la particularidad del hallazgo.

Condición
Debe describir con el detalle necesario y en forma clara, en qué consiste la deficiencia o la desviación observada (condición), que debe ser probada y sustentada con los papeles de trabajo y demás evidencia obtenida. Para ello es útil referirse a ¿Qué fue lo que sucedió?, ¿Dónde sucedió?, ¿Cuándo sucedió? y ¿Cuánto? (cantidad o valor que ha causado un efecto).

En la condición debe consignarse el programa presupuestario, cuenta del balance general, monto, detallando de forma clara la irregularidad reportada. No debe describirse el o los procedimientos de auditoría efectuados.

Criterio
Debe expresar concretamente las políticas, normas y regulaciones incumplidas (Criterios) que han dado origen a la ocurrencia del hecho que se ha calificado como hallazgo. Las preguntas básicas a formularse pueden ser ¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, políticas, manuales, normas etc.), ¿Cuál es el ámbito de aplicación? (un departamento, un proceso, un sistema etc.) y ¿Qué vigencia tiene? (actual, pasado, permanente) Asimismo, se puede utilizar la siguiente referencia concreta: Cómo debió realizarse una operación según las leyes, reglamentos y demás disposiciones internas de la entidad.

El criterio debe iniciarse, por ejemplo: El Decreto Número 101-97, del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto, articulo 3, establece: "……";

El Acuerdo Número A-28-2021, emitido por el Contralor General de Cuentas, Normas Aplicables a las Responsabilidades en el Control Interno, Numeral 3.2 Equipo de Dirección, establece: "……"

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

Consultar el texto original de la Ley para considerar la palabra Número o No. cuando se refiere al Acuerdo, Decreto, Norma, etc.

Causa
Debe expresar la razón fundamental de la desviación del cumplimiento del criterio, este es un requisito básico, ya que, de la identificación correcta de la causa, dependerá la calidad y lo apropiado de la recomendación.

El auditor gubernamental debe tener presente que, ante una condición dada, puede existir más de una causa, por lo que debe realizarse un trabajo extensivo con el fin de detectar dichas posibilidades, y como consecuencia, la recomendación que se formule debe ser integral y enfocarse a cubrir las causas identificadas, con el fin de evitar que las deficiencias persistan.

El auditor puede identificar las causas de las deficiencias, al analizar los siguientes elementos:

Personal: Elemento alrededor del cual pueden concurrir las siguientes situaciones: Que esté mal ubicado, Que no sea el adecuado, Que no se le haya brindado capacitación, Que no se le haya motivado, Que se presente alto índice de rotación, etc.

Políticas, Procedimientos, Leyes, Manuales, Organización, etc.: De la misma manera pueden ser el origen de ciertas deficiencias debido a los siguientes factores: Que sean obsoletos, Que estén siendo mal interpretados o aplicados, Que estén desactualizados, Que no existan, Que estén elaborados incorrectamente, etc.

Avances tecnológicos: El no aprovechamiento o subutilización de la tecnología también pueden ser la manifestación de determinadas deficiencias establecidas.

Infraestructura: Es otro factor que puede constituirse en el origen de algunas deficiencias, como ejemplo se pueden enumerar los siguientes factores: Instalaciones insuficientes o inapropiadas, Edificios mal ubicados, Instalaciones inseguras, Servicios básicos deficientes (energía, agua, etc.), Instalaciones mal diseñadas, etc.

Lo anterior pone de manifiesto la necesidad que el auditor defina el alcance necesario de su trabajo y haga uso de toda su habilidad y juicio profesional para identificar las causas de las deficiencias.

Identificar el origen del problema, el cual puede consistir en: personal, políticas, procedimientos, leyes, sistemas, organización, registros e informes; no debe incluirse como causa solamente la percepción personal del auditor, sin antes haber agotado los procedimientos necesarios para establecer el verdadero origen del problema.

Se deben omitir palabras tales como: Negligencia, Falta de responsabilidad, Falta de transparencia, discrecionalidad.

Debe anotar el cargo funcional del o los responsables, plenamente identificados.

Efecto
Debe incluirse el efecto que tienen los hechos detectados, para que las autoridades superiores de la entidad evaluada y los responsables directos del área examinada, pueden valorar la importancia del hallazgo y convencerse de la necesidad y los beneficios que se obtendrán al implementar el cambio propuesto a través de la recomendación.

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

La evaluación del efecto de un hallazgo debe extenderse como mínimo a identificar los siguientes aspectos:

- Cuánto se ha visto afectada el área o cuenta evaluada, o la entidad, expresado en: a) Valores monetarios, b) calidad de bienes o servicios, c) cantidad de unidades producidas o servicios prestados etc.
- Qué funciones básicas de control han resultado afectadas: por ejemplo: la autorización, registro y custodia de operaciones, de bienes, valores e información de la entidad.
- Qué períodos ha afectado derivado que puede extenderse a diferentes períodos que pueden ser años, meses, semanas, días, horas, etc. dependiendo de la naturaleza de la entidad y sus operaciones.
- Cuál ha sido el impacto institucional en relación con: a) la eficiencia de las operaciones, c) el logro de los objetivos y metas y c) la imagen institucional.

Al concluir la elaboración de hallazgos, serán revisados por el coordinador y el supervisor del equipo de auditoría y de ser procedente, realizar las correcciones necesarias y trasladar el borrador de hallazgos a la Dirección que emitió el nombramiento, para revisión por parte de la Comisión de Control de Calidad designada, quien emitirá por escrito las observaciones y/o recomendaciones que considere pertinentes, y en su caso el equipo de auditoría efectuará las mejoras respectivas, previo a comunicarlos a los sujetos responsables.

4.7 Notificación de hallazgos[30]

La comunicación de todas las deficiencias detectadas, deben darse a conocer a los encargados de la entidad y/o a las personas que intervinieron en el proceso

[30] ISSAI GT 4000 párrafo 89

identificado con incumplimiento, 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, considerando el cronograma de auditoría aprobado por la Dirección, presenten los comentarios y documentación de soporte en forma impresa y/o electrónica, para la evaluación oportuna e inclusión en el informe.

El equipo de auditoría que determine en este proceso, que la dirección del domicilio y/o correo electrónico de los responsables para recibir las notificaciones, proporcionada por la entidad auditada es incorrecta, se tomará la información que esté almacenada en la base de actualización de datos (de cada empleado o funcionario público) que disponga la Contraloría General de Cuentas.

La notificación de hallazgos puede ser de forma escrita y/o electrónica y es realizada por el equipo de auditoría, o a través de equipo de notificadores, cuando este último se encuentre conformado, luego que la misma sea generada a través del sistema informático autorizado para el efecto o por medio manual (aprobada previamente esta vía por el director de donde se haya emitido el nombramiento); para dejar constancia de lo actuado, el equipo de auditoría debe adjuntar a los papeles de trabajo, oficio y cédula de notificación de incumplimientos firmado por el responsable o por el procedimiento que indique la legislación vigente aplicable.

Los atributos de los hallazgos que se deben notificar a la autoridad superior de la entidad son título, condición, criterio, causa, efecto y recomendación, para los efectos correspondientes.

Los atributos de los hallazgos que se deben notificar a los responsables son título condición, criterio, causa y efecto.[31]

4.8 Recomendaciones[32]

El equipo de auditoría debe realizar las recomendaciones necesarias destinadas a lograr mejoras sin tener un alto grado de detalle, que contribuyan a promover la buena gestión pública.

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Toda recomendación debe contener los datos necesarios que permitan a las personas responsables de su cumplimiento, tener una comprensión amplia y clara

[31] ISSAI.GT 4000 párrafo 205
[32] ISSAI.GT 4000 párrafo 202

que facilite llevarlas a la práctica. Sin embargo, no debe presentarlas tan detalladas que le hagan asumir el papel de la entidad y pongan en riesgo su objetividad, por lo que deben considerarse como mínimo los siguientes aspectos:

- Evaluar el costo frente al beneficio.
- Presentar los beneficios del cambio cuantificado o cualificado según el caso.
- Cubrir todos los aspectos del cambio propuesto.
- Tomar en cuenta los criterios vertidos por los responsables del área examinada.
- Orientar las acciones hacia la eliminación de las causas del problema.
- Procurar fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia y seguridad.
- Orientar a la unificación de criterios de operación y control.

El coordinador y el supervisor del equipo de auditoría cuando realicen la notificación de hallazgos deben trasladar a la autoridad administrativa superior de la entidad auditada, por medio escrito y/o electrónico las recomendaciones, con el objeto de consensuar y obtener el compromiso por medio escrito y/o electrónico, para ser ejecutadas de acuerdo a un plan de acción, dicha autoridad tendrá el tiempo que estipula la normativa aplicable para expresar la aceptación o no de estas, en caso contrario justificará y fundamentara su decisión, se debe dejar constancia de este proceso en la **Guía 12 Comunicación de recomendaciones**.

De las observaciones emitidas por la autoridad administrativa superior según lo descrito en el párrafo anterior, el equipo de auditoría analizará si acepta o no, el rechazo de la recomendación, por lo que puede modificar las recomendaciones para que sean viables y factibles, las cuales quedarán contenidas en el informe de auditoría correspondiente.

Buenas prácticas

Son acciones identificadas que sin duda conducen a un buen desempeño; las buenas prácticas se extraen de cada una de las conclusiones de los papeles de trabajo elaborados en todas las etapas de la auditoría, en donde debe quedar evidencia si se encontraron o no buenas prácticas durante la evaluación de cada una de las áreas. (Esto a juicio del equipo de auditoría).

Las buenas prácticas también se ponen de manifiesto cuando las entidades cumplen o exceden lo estipulado en las normativas que las afectan.

4.9 Comunicación con los responsables[33]

El equipo de auditoría debe comunicarse con los funcionarios de la entidad auditada, con el objeto de:

- Obtener los puntos de vista respecto a los incumplimientos notificados.
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

El equipo de auditoría debe reunirse con las autoridades y funcionarios o empleados responsables de la entidad auditada, de conformidad al plazo fijado y la forma indicada en el oficio de notificación de hallazgos, con el objeto de recibir de forma escrita y/o electrónica los comentarios y pruebas de descargo de las deficiencias detectadas[34], la evidencia de la reunión podrá ser un acta (cuando la reunión sea presencial) o la constancia que se emita de dicha actividad (cuando sea mediante videoconferencia). **Guía 13 Acta de comunicación y cierre de ejecución**.

En caso de que la reunión sea de forma física, el acta debe ser firmada por todos los responsables, en el entendido que, si 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 caso de que los responsables de la entidad auditada no se presenten a la reunión presencial o no participen en la videoconferencia de comunicación y cierre de auditoría en la hora y fecha establecida en la notificación de hallazgos y no medie una solicitud de prórroga, el equipo de auditoría procederá a redactar el acta haciendo constar dicho extremo o no incluirán a los responsables en la constancia de participación de la videoconferencia.

El equipo de auditoría debe verificar cuidadosamente que la documentación de descargo presentada por el auditado esté foliada, firmada y de acuerdo con el (los) hallazgo(s) notificado(s).

[33] ISSAI.GT 4000 párrafos 89 y 90
[34] ISSAI.GT 400 párrafo 51

4.10 Análisis de comentarios y documentos de soporte[35]

El equipo de auditoría leerá cuidadosamente cada uno de los comentarios presentados por cada responsable, verificando conjuntamente con los documentos de descargo y pruebas presentadas, para formarse una conclusión que será soporte para desvanecer, modificar o confirmar el (los) hallazgo(s). **Guía 14 Análisis de respuestas**.

Como resultado del análisis de la documentación de respaldo, en casos muy excepcionales y disponiendo con la evidencia de auditoría pertinente, 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 aprobadas por la Dirección y efectuarse nuevamente el proceso de notificación. El equipo de auditoría debe establecer un plazo acorde al cronograma de actividades de la Dirección que emitió el nombramiento para no retardar los resultados de la auditoría, que permitan a los responsables ampliar las pruebas de descargo presentadas.

Todo hallazgo debe incluir los comentarios que los responsables emitieron en la comunicación y cierre de la auditoría; estos comentarios pueden ser en diferentes sentidos: a) aceptando expresamente el hallazgo, b) proporcionando información o explicaciones adicionales con respecto al error detectado y c) mostrando inconformidad total o parcial.

4.11 Comentario de auditoría

El equipo de auditoría debe dar respuesta a cada una de las afirmaciones o contradicciones que presentan los responsables y rendirá una explicación razonable e integral a las mismas. Debe detallar ampliamente las razones por las cuales se desvanece o confirma total o parcialmente el hallazgo.

El resultado del análisis realizado en la Guía Análisis de respuestas será el texto del atributo "Comentario de Auditoría" del informe.

[35] ISSAI.GT 4000 párrafo 195

4.12 Acciones legales[36]

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) Formulación de cargos.
c) Denuncias penales.

a) Sanciones pecuniarias

Las sanciones pecuniarias se proponen a los funcionarios, empleados públicos y toda persona individual o jurídica sujeta 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.

El equipo de auditoría realizará de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema autorizado para el efecto o lineamientos establecidos por las autoridades correspondientes, las solicitudes de sanciones pecuniarias y enviarlas a la autoridad correspondiente para que sean impuestas a los responsables de los hallazgos confirmados, de acuerdo con las leyes aplicables vigentes.

[36] ISSAI.GT 4000 párrafo 12

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.

Las deficiencias determinadas al sistema de control interno, deben integrarse en un solo hallazgo y solicitar la sanción pecuniaria a cada responsable; de acuerdo a lo anterior, los hechos que pudieran ser constitutivos de delito, no deben incluirse en este.

b) Formulación de cargos

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 y control gubernamental sufrió pérdidas en el manejo de su hacienda, en dicho juicio se buscará la restitución o pago correspondiente.[37]

Si el equipo de auditoría determina que existió menoscabo a la entidad, debe generar del sistema de auditoría la formulación 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 debe observar los numerales 4.9, 4.10 y 4.11 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 procederá a generar del sistema de auditoría el proyecto de formulación de cargos confirmados, previo a su notificación, debe contar con opinión favorable de la Dirección de Asuntos Jurídicos y seguidamente notificar a los responsables la formulación de cargos e

[37] Decreto número 1126, Ley del Tribunal de Cuentas, artículo 70.

improbación de la cuenta, posteriormente lo remitirá a la Dirección de Asuntos Jurídicos para que ésta continúe con su trámite.

Las formulaciones de cargos tanto provisionales como definitivos con sus respectivos oficios y cédula de notificación, se realizarán de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema autorizado para el efecto o lineamientos emitidos por las autoridades correspondientes.

En caso de 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.

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 y control gubernamental, la comisión de posibles delitos de acuerdo con la legislación vigente.

El equipo de auditoría debe estar atento a 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 equipos 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.

Como resultado del análisis exhaustivo de la evidencia de las irregularidades, el equipo que determine la posible comisión de un delito, debe generar del sistema de auditoría 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 y cierre de ejecución o la constancia de participación en la videoconferencia, 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.

El proyecto del escrito de denuncia se realizará de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema de auditoría o lineamientos emitidos por las autoridades correspondientes.

Posterior a la recepción de la opinión, si esta 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 esta 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 de 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.

4.13 Acumulación de resultados

El equipo de auditoría debe elaborar la cédula de acumulación de resultados, con el objeto de establecer cuáles de los hallazgos afectarán la conclusión vertida en el informe, considerando que estos de forma individual o en su conjunto han sobrepasado el Error Tolerable (ET) u observando la materialidad cualitativa que estos pudieran presentar. **Guía 15 Acumulación de resultados**.

Derivado del resultado del análisis de la guía, el equipo determina el tipo de conclusión que utilizará. Los tipos de conclusiones se encuentran en el sistema de auditoría y serán elegidas de acuerdo a los resultados obtenidos por cada uno de los equipos en congruencia con el análisis realizado durante todo el proceso de revisión.

4.14 Carta de representación

Es la declaración escrita por medio de la cual la autoridad correspondiente de la entidad auditada, 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 de la auditoría.

Es necesario dar a conocer su contenido a los funcionarios apropiados con suficiente tiempo, para reducir la posibilidad de enfrentarse con el atraso de la entidad al suministrar este documento.

Por lo general debe cubrir aspectos tales como:

1. Todos los registros relacionados con la materia controlada, documentos derivados del cumplimiento de los criterios aplicables a la entidad que han sido puestos a disposición del equipo de auditoría.
2. La entidad admite su responsabilidad en el diseño e implementación de controles que impidan y detecten la posible comisión de delitos.
3. Se dio a conocer todo cuanto deba ser revelado (contingencias, actos ilegales y transacciones relacionadas).

La carta de representación complementa los procedimientos de auditoría ejecutados por el equipo, 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.

La carta de representación debe ser firmada por la autoridad correspondiente, debido a que es la responsable de la emisión de la información plasmada en esta.

La carta de representación debe tener la fecha del acta de comunicación y cierre de ejecución o la constancia de participación en la videoconferencia.

Al solicitar la carta, el equipo de auditoría debe requerir que, si se presentaren cambios o hechos posteriores a la fecha de emisión de esta y previo a la oficialización y notificación del informe final a la entidad, que afecten directamente a la materia controlada, la autoridad responsable debe informar sobre esta cuestión y emitir una nueva. **Guía 16 Carta de representación**.

Esta actividad puede realizarse de forma escrita y/o electrónica.

4.15 Documentación de auditoría[38]

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 obtenga las mismas conclusiones descritas en el informe.

La preparación de los papeles de trabajo debe ser realizada por los auditores y coordinador y revisada por el supervisor; estos documentos deben ser firmados por todo el equipo.

4.16 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de ejecución de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 6 Control de calidad**.

[38] ISSAI GT 4000 párrafos del 80 al 85

1. Aspectos previos al proceso de auditoría

El proceso de fiscalización y control gubernamental incluye la elaboración de un informe por escrito para comunicar los resultados a los usuarios, estos pueden ser los funcionarios responsables de las entidades auditadas, Organismo Legislativo en caso corresponda, entidades requirentes y a la población en general.

El informe debe ser comprensible, conciso, completo, objetivo e imparcial y debe exponer de manera clara las principales conclusiones de la auditoría, permitiendo al lector comprender el trabajo realizado, los motivos y la forma en que se efectuó, generando recomendaciones prácticas para corregir las deficiencias detectadas y mejorar la gestión de la entidad; de corresponder, posteriormente deben emitirse las acciones legales respectivas.

5.1 Formación de conclusión[39]

En función del alcance y mandato de la auditoría, la conclusión puede revestir la forma de una declaración de seguridad (razonable o limitada), que se deriven de la materia controlada.

Los tipos de conclusión pueden ser:

a) Limpia.
b) Con salvedades o reserva.
c) Adversa.
d) Abstención de conclusión.

a) Conclusión limpia: es la conclusión del equipo de auditoría cuando no se hayan identificado actos de incumplimiento de importancia material.

b) Conclusión con salvedades o reserva: es la conclusión expresada cuando se concluye que la materia controlada presenta actos de incumplimiento de importancia material, pero no generalizados.

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

c) Conclusión adversa: es la conclusión expresada cuando se concluye que la materia controlada de manera generalizada presenta actos de incumplimiento de importancia material.

[39] ISSAI GT 4000 párrafos del 165 al 169 y del 177 al 187

d) Abstención de conclusión: es la conclusión expresada cuando se encuentran limitaciones y no se posee la suficiente evidencia para evaluar la materia controlada.

Los equipos de auditoría modificarán su conclusión en los siguientes casos:

1) Incumplimiento material: puede generar una conclusión con salvedades o reserva o adversa, dependiendo si el incumplimiento es generalizado o no.

2) Limitación al alcance: puede generar una conclusión con salvedades o reserva o una abstención de conclusión, dependiendo si es generalizada o no.

5.1.1 Asuntos que no afectan la conclusión

El equipo puede incorporar uno o más párrafos para llamar la atención de los usuarios, estos se presentan después de la conclusión sin modificarla.

Pueden ser de dos tipos:

1. Énfasis de un asunto: este párrafo sirve para que el equipo de auditoría resalte un asunto de importancia relativa o una incertidumbre significativa; dependerá del desenlace de acontecimientos futuros que podrían afectar la materia controlada.

El párrafo de énfasis debe:

- Incluirse inmediatamente después del párrafo de la conclusión.
- Llevar el encabezado "Énfasis de un asunto".
- Incluir una clara referencia al asunto en cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que lo describe.
- Indicar que la conclusión del equipo no se ha modificado con respecto al asunto enfatizado.

Las incertidumbres son hechos o circunstancias de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha de finalización de la auditoría, puesto que dependen de que ocurra o no otro hecho posterior, como por ejemplo reclamaciones, litigios, juicios por incumplimiento de alguna de las partes en el caso de contratos o convenios o de las condiciones establecidas para ser rescindidos.

2. Otros asuntos: Este párrafo sirve para que el equipo de auditoría comunique asuntos diferentes a los presentados o revelados sobre la materia controlada, que a su juicio sean relevantes para que los usuarios entiendan: la auditoría, las responsabilidades del equipo y el propio informe.

Las conclusiones se encuentran en el sistema de auditoría gubernamental aprobado para el efecto y se debe seleccionar de acuerdo a los resultados obtenidos.

5.2 Informe de auditoría[40]

El informe debe ser claro y conciso, pero eso no implica omitir asuntos importantes, sino evitar utilizar palabras que pueden llevar a interpretaciones erróneas. Es importante que el equipo de auditoría tenga en cuenta que un exceso de detalles puede confundir al usuario e incluso minimizar el objetivo principal del informe.

En general, un informe de auditoría de cumplimiento debe contener como mínimo los siguientes elementos, aunque no necesariamente en el mismo orden:

- ✔ CARÁTULA
- ✔ CARTA DE OFICIALIZACIÓN
- ✔ ÍNDICE
- ✔ RESUMEN
- ✔ INFORMACIÓN GENERAL DE LA ENTIDAD AUDITADA

Base legal, Función, Misión, Visión, Descripción de la ejecución presupuestaria (materia controlada). (a nivel de integraciones)

- ✔ FUNDAMENTO LEGAL PARA LA PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA
- ✔ IDENTIFICACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA OBSERVADAS
- ✔ NIVEL DE SEGURIDAD
- ✔ OBLIGACIONES DE LAS DISTINTAS PARTES

Obligaciones del equipo de auditoría y de la Entidad.

[40] ISSAI GT 4000 párrafos del 177 al 208

- ✔ OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

General y Específicos.

- ✔ ALCANCE DE LA AUDITORÍA

Área de Cumplimiento, Área del Especialista, Limitaciones al alcance.

- ✔ CRITERIOS
- ✔ TÉCNICAS, PROCEDIMIENTOS Y/O METODOLOGÍA
- ✔ RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

Informe relacionado con el control interno, Hallazgos relacionados al control interno, Informe relacionado con el cumplimiento a leyes y regulaciones aplicables, Hallazgos relacionados al cumplimiento a leyes y regulaciones aplicables (contiene la conclusión), Carta a la entidad, Buenas prácticas.

- ✔ SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORÍA ANTERIOR
- ✔ AUTORIDADES DE LA ENTIDAD, DURANTE EL PERÍODO AUDITADO
- ✔ EQUIPO DE AUDITORÍA
- ✔ ANEXOS

Nombramiento, Forma Única Estadística, Formulario SR1 y otros que se consideren necesarios.

El equipo generará el informe del sistema de auditoría y lo trasladará a la dirección que corresponda, para que la Comisión de Control de Calidad establecida, lo revise y de existir errores lo devuelva para correcciones.

El proceso de revisión a los informes, efectuado por la Comisión de Control de Calidad, debe realizarse por escrito.

Después de efectuadas las correcciones, el equipo de auditoría procederá a imprimir, firmar y sellar el informe final y lo trasladará nuevamente a la dirección, para que ésta a través de firma y sello, deje constancia de que lo conoció.

Posteriormente, el informe se trasladará a la autoridad superior o quien ésta delegue, para ser oficializado.

El equipo debe adecuarse a los plazos estipulados en el nombramiento y cronograma de auditoría, a fin de que el informe pueda emitirse en el tiempo previsto, permitiendo que la información revelada sea oportuna para las partes interesadas.

Cuando sea necesario, el equipo preparará un informe parcial de auditoría que contenga las recomendaciones sobre alguna situación especial que se presente o descubra en el transcurso de la evaluación y que amerite por parte de la autoridad administrativa superior de la entidad, tomar las decisiones necesarias o medidas correctivas urgentes.[41]

5.2.1 Informe relacionado con el control interno

Es el documento generado por el sistema de auditoría gubernamental autorizado para el efecto, a través del cual el equipo comunica a los encargados de la entidad, los hallazgos relacionados al control interno.

Las deficiencias que no sean significativas deben unificarse en un solo hallazgo, el cual también se incluirá en este documento.

5.2.2 Informe relacionado con el cumplimiento a leyes y regulaciones aplicables

Es el documento generado por el sistema de auditoría gubernamental autorizado para el efecto, a través del cual el equipo comunica a los encargados de la entidad, los hallazgos relacionados con el cumplimiento a leyes y regulaciones aplicables.

5.3 Notificación del informe

El equipo de auditoría notificará el informe, por medio de oficio y cédula de notificación o a través del equipo de notificadores cuando se encuentre conformado, y/o por medio de electrónico cuando corresponda, al responsable de la entidad auditada (autoridad superior) y/o al usuario correspondiente.

En el caso del informe de auditoría realizada a la ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, se notificará al Congreso de la República, posterior a ser oficializado por la autoridad superior de la Contraloría General de Cuentas (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.

[41] Reglamento de la Ley Orgánica CGC, artículo 64

5.4 Documentación de auditoría

El equipo debe consolidar en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo realizado. El archivo de los papeles de trabajo debe quedar ordenado de manera lógica a fin de que cualquier usuario/profesional que tenga acceso a ellos pueda comprender todo el proceso de la auditoría practicada.

La preparación de los papeles de trabajo debe ser realizada por los auditores y coordinador del equipo de auditoría y estar revisados y aprobados por el supervisor, sin olvidar la utilización de la **Guía 6 Control de Calidad**.

El equipo de auditoría debe entregar los papeles de trabajo de forma impresa y cuando corresponda de manera electrónica al Departamento y/o Unidad correspondiente, en el plazo establecido para el efecto.

6. Etapa de seguimiento[42]

[42] ISSAI GT 4000 párrafos 214 y 219

Es la evaluación por parte de los equipos de auditoría, de las acciones correctivas implementadas por la entidad auditada basadas en las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría de la Contraloría General de Cuentas.

Para darle seguimiento a los resultados de las distintas auditorías practicadas es necesario conocer:

Los hallazgos de las auditorías anteriores, las recomendaciones emitidas, el cargo del responsable de la implementación y el plazo para el cumplimiento de las mismas.

Para verificar el cumplimiento de las recomendaciones o el posible impacto de su incumplimiento, el estado de estas puede ser:

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

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

El seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores se debe efectuar por medio del formulario de Seguimiento a Recomendaciones 1 -SR1- y/o mediante el sistema establecido para el efecto.

El -SR1- es el documento elaborado por los equipos de auditoría para efectuar el seguimiento de las recomendaciones de los hallazgos contenidos en informes de auditorías anteriores realizadas por la Contraloría General de Cuentas a la entidad auditada.
El contenido mínimo del formulario -SR1- es el siguiente:

- Dirección de auditoría.
- Nombre de la entidad auditada.
- Número/Nombre de Cuentadancia.
- Tipo de auditoría realizada.
- Número de nombramiento.
- Período auditado.
- Equipo de auditoría.
- Clasificación del hallazgo (control interno, cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables)
- Número del hallazgo.
- Título del hallazgo.
- Condición del hallazgo.
- Recomendación del hallazgo.
- Cargo de(l) (los) responsable(s) de implementar la recomendación.
- Estado de la implementación de la recomendación.

7. Consideraciones Especiales

Son aspectos de observancia general:

7.1 Comisión de Control de Calidad[43]

Cada dirección de auditoría, debe tener conformada la Comisión de Control de Calidad, por sus siglas (CCC). Será presidida por el director y se encargará de verificar constantemente el trabajo técnico de los distintos equipos de auditoría, según las necesidades que se detecten.

La Comisión de Control de Calidad se debe integrar con un mínimo de cuatro profesionales que pertenezcan a la misma dirección de auditoría, pudiendo ampliarse cuando las circunstancias lo ameriten; asimismo, los profesionales deben ser personal permanente (bajo renglón 011). Cuando se refiera a las direcciones de auditoría con determinada especialidad, la CCC se debe integrar con dos (2) Contadores Públicos y Auditores; un (1) especialista en el área; y un (1) Abogado y Notario.

La CCC conformará un registro por equipos de auditoría y por cada miembro, para establecer lo siguiente:

- Reiteradas debilidades
- Aptitudes de cada miembro del equipo
- Capacidades de cada miembro del equipo
- Establecer áreas de mejora destinadas a optimizar las aptitudes y capacidades de los equipos de auditoría

Los equipos de auditoría deben conservar los documentos de respaldo en donde la CCC haya emitido comentarios y/u observaciones, los mismos deben formar parte de los papeles de trabajo.

[43] ISSAI GT 40

Funciones de los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.

Un (1) Director de Auditoría Sectorial:

- Fungirá como líder de la Comisión;
- Debe supervisar, analizar y revisar la calidad del trabajo técnico de los distintos grupos de auditoría,
- Mantener una comunicación constante con los equipos de auditoría y lo integrantes de la Comisión de Control de Calidad.
- Solicitar a la Dirección de Asuntos Jurídicos opinión jurídica y/o a la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría opinión técnica, cuando exista discrepancia entre la Comisión de Control de Calidad y algún equipo de auditoría, para resolver como en ley corresponda.
- Trabajar de manera conjunta con los integrantes de la Comisión de Control de Calidad, en todo el proceso de control de calidad.
- Solicitar a los equipos de auditoría el cronograma respectivo para la revisión de hallazgos.

Tres (3) Contadores Públicos y Auditores, que hayan ejecutado con anterioridad el puesto de auditor, coordinador y supervisor gubernamental, a fin de contar con todos los elementos medulares que respalden su conocimiento y experiencia; con la habilidad de mantener comunicación constante con los equipos de auditoría bajo un clima organizacional.

- Revisar que los procedimientos técnicos contenidos en los manuales de auditoría sean aplicados correctamente.
- Revisar que la formulación de hallazgos sea correctamente aplicada con apego a la Ley, respetando la independencia de funciones del auditor gubernamental.
- Verificar que las formulaciones de hallazgos sean debidamente comunicados a los sujetos responsables en el plazo de ley.
- Solicitar correcciones de las formulaciones de hallazgos, cuando requieran elevar la calidad de la prueba u otros aspectos técnicos; o, incluso rechazarlos definitivamente, dejando la debida constancia por escrito, a fin de sustentar la justificación y/o decisión.
- Elaborar papeles de trabajo para realizar revisión de los informes de auditoría sometidos a control de calidad.
- Revisar los informes de auditoría con enfoque en su contenido técnico; toda vez que, la forma, redacción y ortografía corresponde específicamente al equipo de auditoría.

Un (1) Abogado y Notario:

- Mantener una constante comunicación y coordinación con los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.
- Conocer, analizar y sugerir lo concerniente en materia legal, sobre los hallazgos formulados y en general, sobre los informes de auditoría.
- Apoyar al director en emitir opinión técnica-jurídica sobre consultas y pronunciamientos enmarcados en materia legal, realizadas por personal interno y externo.

Un (1) Especialista, en las direcciones de auditoría con especialidad:

- Apoyar al director en emitir opinión técnica sobre consultas y pronunciamientos enmarcados en su especialidad.

La CCC debe revisar exhaustivamente que los informes de auditoría sean elaborados con apego a los procedimientos técnicos contenidos en la normativa correspondiente, previo a ser trasladados a la autoridad superior correspondiente para su oficialización.

7.2 Nota de auditoría

Es un instrumento de comunicación con el ente auditado, emitido por el equipo, de forma escrita y/o electrónica, cuyo objetivo es solicitar la corrección de operaciones y/o registros erróneos durante todo el proceso de la auditoría.

Cuando el equipo detecte deficiencias en el control interno de la entidad auditada, siempre que las mismas no tengan repercusión material actual o futura, sobre las operaciones presupuestarias y administrativas, debe emitir una nota de auditoría para que estas sean corregidas. La nota de auditoría debe contener como mínimo la siguiente información:

a) Fecha, b) Nombre y cargo del destinatario, c) Descripción de la deficiencia detectada, indicando los pormenores y las disposiciones regulatorias incumplidas, d) Plazo establecido para la corrección de la deficiencia y e) Nombre del auditor y/o coordinador que detectó la deficiencia, con el visto bueno del coordinador y/o supervisor, correspondientemente.

7.3 Carta a la entidad

Es el documento escrito y/o electrónico, mediante el cual los equipos de auditoría recomendarán mejoras mínimas al sistema de control interno, derivado de las debilidades que hayan detectado.

Para establecer qué situaciones se comunicarán en la carta a la entidad, se debe observar el valor del RDA, así mismo elaborar la **Guía 17 Acumulación de debilidades**.

La carta a la entidad para ser entregada a los interesados, debe ser revisada y autorizada previamente por la Comisión de Control de Calidad, siguiendo el proceso de los hallazgos. **Guía 18 Carta a la entidad**.

Esta nota puede ser entregada a la entidad al terminar la comunicación de resultados y adjunta al informe final de auditoría.

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

7.4 Auditorías combinadas

La auditoría de Cumplimiento puede realizarse con la Financiera, predominando los procedimientos de esta última.

7.5 Exámenes especiales

Cuando el nombramiento indica que el examen especial se debe hacer con seguridad limitada, se reduce a la aplicación de procedimientos analíticos, estudios y actividades de indagación con los cuales el equipo de auditoría se familiariza con la materia controlada y obtiene evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión.

Los papeles de trabajo que se deben realizar son los siguientes:

- Papeles de trabajo elaborados de conformidad a la naturaleza de los análisis y/o de las actividades de indagación efectuadas para la realización del memorando de planificación.
- Programa de auditoría con los procedimientos que el equipo de auditoría considere necesarios.
- Memorando de planificación.
- Papeles de trabajo de la etapa de ejecución y la documentación de evidencia para soportar los resultados de auditoría.
- Informe.

Lo anterior debe efectuarse observando los procesos descritos en cada etapa de la auditoría en lo que aplique.

BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo Gubernativo No. 96-2019. (14 de junio de 2019). *Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas*. Guatemala: Estado de Guatemala.
- 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.
- *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission "COSO" Versión 2013*
- 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). http://www.intosai.org

ANEXOS

Anexo 1

"Cuestionario de Control Interno"

Entidad: _____
Período de la auditoria: _____

Objetivo: Conocer de forma preliminar el control interno de la entidad a través de la evaluación de los componentes basados en COSO para establecer la seguridad del control.

A continuación, se presenta una serie de preguntas, que el responsable del área debe responder con una X, si agregará comentarios y no le alcanza el espacio, puede adjuntar el documento donde describe lo que desea comentar, indicando el componente y el número de pregunta.

a. AMBIENTE DE CONTROL

(1. La organización demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos: 2. La máxima autoridad ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno. 3. Establecer la estructura, responsabilidad y autoridad en la búsqueda de objetivos. 4. Demostrar compromiso con la competencia profesional: 5. Retiene al personal comprimido con sus responsabilidades de control interno en la búsqueda de objetivos)

No.	Cuestionamientos	Si	NO	Comentarios

b. EVALUACIÓN DE RIESGOS

(6. Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos; 7. Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben gestionar; 8. Considerar la posibilidad del fraude en la evaluación de riesgos; 9. Identificar y evaluar los cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno)

No.	Cuestionamientos	Si	NO	Comentarios

c. ACTIVIDADES DE CONTROL

(10. Selección y desarrollo de actividades de control que contribuyan a mitigar los riesgos a niveles aceptables; 11. La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para apoyar el logro de los objetivos; 12. La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos)

No.	Cuestionamientos	Si	NO	Comentarios

d. INFORMACION Y COMUNICACIÓN

(13. Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno; 14. Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades de control interno; 15. Se comunica externamente los asuntos que afectan el funcionamiento de los controles internos)

No.	Cuestionamientos	Si	NO	Comentarios

e. ACTIVIDADES DE SUPERVISIÓN

(16. Se selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones para comprobar si los componentes del control interno están presentes y funcionando; 17. Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias del control interno a los responsables de tomar acciones correctivas, incluyendo la máxima autoridad)

No.	Cuestionamientos	Si	NO	Comentarios

Firma y sello del cuestionado: _____

Nombre del cuestionado: _____

Fecha y hora del cuestionario: _____

Anexo 2

"PROGRAMA DE AUDITORÍA"

ENTIDAD:
PERÍODO:
ÁREA A EVALUAR:

No.	Descripción	Ref. P/T	Hecho por:	Fecha
	DEFINICIÓN: OBJETIVOS Alcance Selección de la muestra			
	PROCEDIMIENTOS			
1				
2				
3				
4				
5				
n...				
	Técnicas para obtención de evidencia **Describir las técnicas a utilizar:**			
	Preparado por: Firma Fecha		Revisado por: Firma Fecha	

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Anexo 3

Formato de solicitud de creación de título de hallazgo

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

SOLICITUD PARA ADICIONAR TÍTULOS Y COMPLEMENTOS DE HALLAZGOS

FECHA DE SOLICITUD:
FECHA DE AUTORIZACIÓN:
NOMBRE DE LA ENTIDAD:

No.	TÍTULO DEL HALLAZGO	COMPLEMENTO AL TÍTULO DEL HALLAZGO	CONTROL INTERNO	CUMPLIMIENTO DE LEYES
1				
2				
3				

COORDINADOR SUPERVISOR REVISOR (DASCA)

Vo.Bo. DIRECTOR O SUBDIRECTOR AUTORIZADO (DIRECTOR DASCA)

G.1

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE xxxxxx
NOMBRAMIENTO DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO No. DAXX-001-20XX

CUA:XXXXXX
XXXXXXX
Guatemala, XX de XX de XX

Equipo de Auditoría
Juana Loaisa (Supervisor Gubernamental)
Pedro Golmex (Coordinador Gubernamental)
Rita Juarez (Auditor Gubernamental)
Karla Herrarte (Asistente de Auditor)

En cumplimiento a los artículos 232 y 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala; artículos 2, 4 literal l y 7 del Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y sus reformas y el artículo 58 del Acuerdo Gubernativo Número 96-2019, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, esta Dirección los designa para que se constituyan en las oficinas de (Nombre de la Entidad); para que practiquen auditoría de cumplimiento por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 20xx. **La presente auditoría debe de realizarse en 2 etapas, hasta finalizar la misma. La primera etapa comprende del 01 de enero de XXX al 31 de agosto de XXXX y la segunda etapa del 01 de septiembre de XXX al 31 de diciembre de XXXX.**

La auditoría de cumplimiento comprenderá la evaluación de la liquidación del presupuesto, de conformidad con las leyes, reglamentos, acuerdos gubernativos y otras disposiciones aplicables.

Las acciones de fiscalización pueden extenderse a otras entidades públicas o privadas que haya o estén administrando recursos del Estado, asimismo, a otros ejercicios fiscales, funcionarios, empleados de otras entidades públicas o privadas, cuando corresponda, siempre que se deriven de la presente auditoría.

Para el cumplimiento del presente nombramiento, deberán observar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-, leyes, disposiciones vigentes aplicables a la entidad auditada. Como mínimo deberán otorgar 7 días hábiles entre la notificación de los hallazgos y su respectiva discusión con los responsables.

Los resultados de su actuación, los harán constar en papeles de trabajo, actas circunstanciadas e informe, formulando las observaciones y recomendaciones pertinentes e informando oportunamente a esta Dirección. El informe final deberá ser presentado el día: XX el cual puede variar según las circunstancias que se presenten en el desarrollo del trabajo.

Vo. Bo.

G.2

DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA

DECLARACIÓN ANUAL DE INDEPENDENCIA

La declaración anual de independencia, debe presentarla al director de auditoría correspondiente, la persona que debidamente designada por su autoridad superior, realice funciones de fiscalización a las entidades a las que se refiera la legislación vigente.

La declaración anual de independencia debe presentarla toda persona afecta durante los primeros quince días calendario del me de enero de cada año, y perderá vigencia hasta el día 15 de enero del año inmediato siguiente.

En el caso del personal de primer ingreso, ascendido o trasladado para realizar funciones de fiscalización en cualquier fecha del año, distinta del 01 al 15 de enero, debe cumplir con la obligación de presentar la declaración anual de independencia en los primeros 05 días calendario siguiente a la toma de posesión.

El procedimiento para el cumplimiento de la declaración anual es el siguiente:

La declaración anual de independencia será impresa en hojas con membrete de la institución y estará a cargo de cada dirección de auditoría, relacionada directamente al personal que labora en esa unidad administrativa.

Las personas afectadas leerán detenidamente el contenido de la declaración anual de independencia y procederán al llenado.

La declaración consta de tres secciones.

A. Identificación de la persona que realiza o realizará funciones de fiscalización.

Contiene los datos generales del declarante

B. Declaración de independencia

Es la declaración en sí misma

C. Conflicto de intereses a declarar

Esta sección tiene tres componentes que son:

Personales, comerciales, financieros o económicos

En la primera columna deberá identificar el nombre de la entidad pública con la que tiene relaciones y en la segunda columna describir el tipo de relación que genera conflicto de intereses.

Familiares

El declarante deberá identificar en la primera columna el nombre de la entidad, en la segunda el cargo que ocupa, en la tercera columna incluirá el nombre y el apellido del familiar y finalmente, en la cuarta columna deberá incorporar el grado de ley del parentesco.

Otros

En este componente se podrán identificar otras causas que generan impedimentos; por tanto, en la primera columna se identifica la entidad y en la segunda columna se identifica el tipo de situaciones que podrían generar conflicto, como la amistad íntima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas o ideológicas etc. En este caso el director de auditoría podrá entrevistar al declarante, con el objeto de establecer si las razones que indica son fundamentadas.

La dirección de auditoría que corresponda debe elaborar la base de datos de su personal afecto, con el propósito de no emitir nombramientos de auditoría al declarante para aquellas entidades en donde se hayan manifestado razones sustentadas que podrían afectar negativamente la independencia en el proceso de fiscalización.

Leído y llenado el documento que contiene la declaración anual de independencia, el declarante procederá a firmar el documento.

En el caso en que el declarante no manifieste ningún tipo de conflicto de interés, deberá cruzar una línea en cada espacio disponible para declarar los mismos, posteriormente procederá a firmar el documento.

La dirección de auditoría que corresponda enviará copia de la declaración anual de independencia a la dirección de recursos humanos para que conste en el expediente del colaborador; además una copia a la inspección general para lo que corresponda.

DECLARACIÓN ESPECÍFICA DE INDEPENDENCIA

Para esta declaración estarán afectas las mismas personas a la declaración anual, con la diferencia que esta se emitirá por cada auditoría nombrada.

El procedimiento para el cumplimiento de la declaración específica será el siguiente:

La declaración específica de independencia será impresa en cada dirección de auditoría, relacionada directamente al personal que labora en esa unidad administrativa.

La declaración específica de independencia debe emitirse una por cada persona que realizará el trabajo de fiscalización.

Al momento de emitir el nombramiento de auditoría respectivo, se deberá imprimir la declaración específica de independencia.

La declaración de independencia deberá imprimirse en hojas membretadas de la institución y adjuntarse al nombramiento de auditoría original previo a la firma del director y autoridad superior.

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.
INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

En el mismo momento en que la persona afecta reciba nombramiento de auditoría, deberá leer y de no encontrar ningún conflicto de interés con la entidad a donde se le está designando, debe firmar la declaración específica de independencia.

La persona afectada entregará copia de dicha declaración a la dirección de auditoría a la que pertenezca y la original deberá adjuntar al informe de auditoría respectivo.

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

La declarativa de independencia debe constituir uno de los actos más importantes del equipo de auditoría; ya que ésta debe estar sujeta a la ética profesional, principios, valores y Código de Ética que fundamentarán el trabajo de fiscalización.

DECLARACIÓN ESPECÍFICA DE INDEPENDENCIA

Yo: XXXXXXXXXXXXX en mi calidad de XXXXXX GUBERNAMENTAL de la DIRECCIÓN DE XXXXXXXXXXXXXXX. Declaro que he sido nombrado para realizar auditoría de cumplimiento, a la liquidación del presupuesto en: ENTIDAD LAS BUENAS PRÁCTICAS EN GUATEMALA, según nombramiento DAF-XXX-20XX, de fecha XX/XX/20XX, en donde a mi leal saber y entender, no tengo intereses personales, comerciales, financieros o económicos directos o indirectos; ni conflictos de interés de cualquier índole, tampoco tengo compromiso de servicios, trabajos o dependencia con dicha entidad.

Declaro que ningún miembro de mi familia en los grados de ley, desempeña cargo de autoridad superior ni tiene relación directa en el desempeño de mi trabajo como auditor gubernamental, en la entidad descrita anteriormente.

Me comprometo a informar oportunamente y por escrito cualquier impedimento o conflicto de interés de tipo personal, profesional o contractual, sobreviniente a esta declaración, los que pueden ser: inhabilitación profesional, amistad íntima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas, políticas e ideológicas u otras que afecten mi independencia.

En el ejercicio de mis funciones como XXXXX GUBERNAMENTAL es posible que tenga acceso a información sobre distintos aspectos de la entidad auditada y otras relaciones que, por lo general no están disponibles al público. Comprendo plenamente que poseer esta información requiere el más alto nivel de integridad y confidencialidad, comprometiéndome a no divulgarla ni utilizarla sin la debida autorización.

Hago constar que en todo momento me conduciré con responsabilidad, honestidad y profesionalismo en el desarrollo de mis actos, observaré el Código de Ética y no utilizaré la investidura que me otorgan, para requerir favores, beneficios personales o a favor de terceros; tampoco a grupos a los que pertenezca.

Nota: Los datos que se consignen en la presente deberán ser verdaderos, caso contrario se deducirán las responsabilidades legales y administrativas correspondientes.

En el caso de confirmarse que el XXXXXX Gubernamental tiene conflicto de interés para practicar la auditoría asignada, el Director de la Dirección donde se emite el nombramiento, debe dejar sin efecto parcial o total el nombramiento y realizar las gestiones pertinentes para que sea descargado del Sistema de Auditoría Gubernamental.

Si durante el proceso de auditoría el XXXXXX Gubernamental, establece que tiene conflicto de interés porque dentro de la entidad donde se encuentra practicando auditoría hay un familiar o amigo cercano que desconocía que laboraba en la misma, debe de inmediato hacerlo del conocimiento del Director donde se emitió el nombramiento, adjuntando la documentación que justifique esta situación.

En cualquiera de los casos indicados anteriormente la Dirección debe resolver en un plazo no mayor a diez días.

```
Lugar y Fecha          Guatemala, XX de Julio de 20XX
                  f)
                                XXXXXXX GUBERNAMENTAL
```

CONOCIMIENTO DEL ENTORNO Y CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD

No.	DESCRIPCIÓN	OBSERVACIONES		
1	ASPECTOS GENERALES DE LA ENTIDAD			
1.1	Creación de la entidad	Mediante el artículo xxx de la Constitución Política de la República de Guatemala se crea la entidad xxxxx.		
1.2	Objetivos o funciones de la entidad	Describir sobre las funciones, Objetivos, Misión, Visión, Estrategia y/o política, Actividad, etc.		
1.3	Misión	Debe describir la misión de la entidad		
1.4	Visión	Debe describir la visión de la entidad		
1.5	Estructura Organizacional			
1.6	Unidades ejecutoras	La entidad no ejecuta su presupuesto por medio de Unidades Ejecutoras o en su caso la Entidad ejecuta su presupuesto por 5 Unidades Ejecutoras las cuales se describen a continuación: 100 "xxxxx", 133 "xxxxxx", 145 "xxxxxx", 148 "xxxxxx" y 168 "xxxxxxx"		
1.7	Cuentadantes	Nombre		Cargo
1.7.1	No. de cuentadancia			
1.8	Auditorías realizadas durante el presente ejercicio	Describir las auditorías realizadas por parte de CGC, Auditoría Interna o cualquier otra auditoría.		
1.9	Fuentes de financiamiento			
	Otra información que considere necesaria			
2	CRITERIOS			
2.1	Leyes, reglamentos, acuerdos, resoluciones, políticas, normas, ejemplo:			
a	Ley Orgánica del Presupuesto			
b	Ley de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal que corresponda			
c	Ley de Contrataciones del Estado y su reglamento			De acuerdo al breve análisis efectuado en Guatecompras, se estableció que se evaluará lo concerniente a las cotizaciones (esta información es un ejemplo, el objetivo es únicamente con objeto de una mayor comprensión)
d	Acuerdos y/o Resoluciones emitidas			Acuerdo No. xxxx
e	Reglamentos ejemplo: Reglamento para el otorgamiento de becas			Reglamento de la Ley xxxxxxx Reglamento de la Ley xxxxxxx
f	Manual para proceso de otorgamiento de becas			
g	Ley xxxxxx			
h	Normas, políticas o cualquier disposición regulatoria de instituciones bancarias (préstamos) y/o donaciones cuando aplique			
i	Contratos			De existir contratos, el auditor describirá los más relevantes considerando si el impacto de incumplimiento es material

Manual de Auditoría Gubernamental de Cumplimiento

CONOCIMIENTO DEL ENTORNO Y CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD

2.2	Disposiciones regulatorias relacionadas al control interno			
a	Manual de Procedimiento Autorización de la Solicitud del Gasto Manual de Procedimientos Departamento de Compras y Suministros Manual de Proceso Autorización del Procedimiento de Compra Manual de Proceso Compra de Bienes y Servicios Manual de Procedimiento Compra y Liquidación de Caja Chica Libros auxiliares, manuales, formularios, recibos de ingresos, Actas y controles establecidos en la entidad Manual de Procedimientos custodia, distribución y uso del combustible, etc.			Estos son los procedimientos establecidos que se aplican en la entidad para la adquisición, custodia, distribución y uso de los bienes y servicios. (Debe considerar los más relevantes de acuerdo al impacto que pudieran tener de existir un incumplimiento)
b	Manual de funciones y procedimientos			Se revisará el manual de funciones y procedimientos para conocer las responsabilidades y funciones que realizan los empleados de la entidad
3	OTROS ASPECTOS CONSIDERADOS			
a	Supervisión de los procesos			
b	Procedimientos de respuesta a riesgos implementados por la entidad			
c	Comportamiento de las adquisiciones			La entidad realizó xxx licitaciones, xx cotizaciones y xxxxx de compras directas
d	Registros en sistemas electrónicos estatales			la entidad utiliza SICOIN, GUATECOMPRAS, SIGES, GUATENOMINAS, SNIP, XXXXX
e	Plan Operativo Anual			
f	Plan Anual de Compras			Análisis del Plan Anual de Compras Ejemplo: la mayor cantidad de adquisiciones planificadas se hacen por compra directa
g	Plan Anual de Auditoría			
h	Convenios			
i	Donaciones			
j	Préstamos			
k	Transferencias			
l	...y demás información que se considere necesaria			
m	Otras regulaciones y documentación que a juicio profesional del equipo de auditoría y por la naturaleza de la entidad deban observarse			

Fuente:

Conclusión

Se estableció el marco legal aplicable a la entidad auditada así también de otra información relacionada, que servirán para efectuar la evaluación del control interno.

NOTA:

La información contenida en la presente guía constituyen ejemplos para la comprensión de la misma. Los criterios que se agregan en esta cédula, son los más relevantes y los que serán evaluados, no debe agregarse ninguna disposición que no será [illegible]

Nombre de la Entidad:
Periodo de la Auditoría:

MATRIZ DE PRIORIZACIÓN PARA SELECCIÓN DE UNIDADES EJECUTORAS

Datos predeterminados que deben subir los auditores al sistema, para que el sistema realice los cálculos de la priorización.

						FACTORES					RESULTADO DEL ANÁLISIS DE LOS FACTORES		
No.	UNIDAD EJECUTORA	DESCRIPCIÓN	ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	DEVENGADO	Cantidad de hallazgos de la auditoría (CGC) inmediata anterior	Clasificación de CI	FACTOR ADICIONAL AGREGADO POR EL EQUIPO DE AUDITORÍA	FACTOR ADICIONAL AGREGADO POR EL EQUIPO DE AUDITORÍA	PRIORIZACIÓN	AGREGAR PARA AUDITAR	JUSTIFICACIÓN
		TOTALES											

Fuente:
Objetivos:
Conclusiones:

FACTORES

RELACIONADO AL PRESUPUESTO DEVENGADO: El equipo de auditoría analizará el presupuesto devengado de cada Unidad Ejecutora con relación al Total devengado de la entidad, para establecer la significancia de cada una.

RELACIONADO A LA CANTIDAD DE HALLAZGOS DE LA AUDITORÍA (CGC) INMEDIATA ANTERIOR: El equipo de auditoría analizará la cantidad de hallazgos de cada unidad ejecutora en relación al total de hallazgos de la entidad.

RELACIONADO A LA CLASIFICACIÓN DE CI: Este factor describe el análisis que debe hacerse de los resultados de las evaluciones de control interno efectuadas por equipos de la CGC en auditorías anteriores, este resultado de clasificación de las evaluaciones puede ser: Débil, Debe Mejorar, Bueno, con posibilidades de mejora; Aceptable y Eficiente.

ADICIONALES (opcionales, pero deseables): Son los factores que el equipo de auditoría considera importantes a tomar en cuenta para la priorización de la selección de Unidades Ejecutoras, estos deben ponderarse en una escala de 1 a 5, de la siguiente manera:

1. Irrelevante
2. Importancia mínima
3. Considerar
4. Importancia alta
5. Grave

RESULTADO DEL ANÁLISIS DE LOS FACTORES

PRIORIZACIÓN: Es el resultado del analisis efectuado por el equipo de auditoría, a los factores anteriores, aplicando el jucio profesional para determinar las unidades ejecutoras que pueden ser evaluadas.

AGREGAR PARA AUDITAR El equipo de auditoría debe decidir tomando en cuenta el alcance y el recurso humano cuales Unidades Ejecutoras serán objeto de evaluación.

Preparado por:
Firma
Fecha

Revisado por:
Firma
Fecha

CONOCIMIENTO DEL ENTORNO Y CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD

ENTIDAD:
PERIODO:

MATERIA CONTROLADA (información relacionada a la ejecución presupuestaria)

			PRESUPUESTO AÑO AUDITADO					
Rubro	INGRESOS	Percibido o devengado año anterior	ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	DEVENGADO	VARIACIONES (año actual - año anterior) percibido o devengado	% (Variación / Valor año actual) percibido o devengado
	TOTAL INGRESOS		0	0	0	0		
RENGLÓN	EGRESOS	Devengado año anterior	ASIGNADO	MODIFICADO	VIGENTE	DEVENGADO	VARIACIONES (año actual - año anterior) devengado	% (Variación / Valor año actual) devengado
	TOTAL EGRESOS		0	0	0	0		

Fuente:

OBSERVACIONES:

Cuando la auditoría que se esté realizando es en una entidad con unidades ejecutoras -UE-, después de haber realizado la matriz de priorización de unidades ejecutoras, en esta guía se debe describir la ejecución presupuestaria de la UE asignada.

En el caso de las demás entidades no tengan unidades ejecutoras, en esta guía debe describirse la ejecución presupuestaria de la entidad.

Preparado por
Firma
Fecha

Revisado por
Firma
Fecha

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.
INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

G.4

REVISIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍAS ANTERIORES

ENTIDAD
PERÍODO:

Período de la auditoría	Tipo de auditoría	Hallazgo s/n deficiencia evidenciada	Acciones legales				Recomendaciones	De acuerdo a acciones legales cuáles podrían ser las áreas de riesgo en la auditoría	Describa la limitaciones al alcance de la Auditoría	Aspectos relevantes a observar	Ref.
			Sanciones administrativas		Otras acciones						
			Cumplimiento	Control	Demanda	Señalamiento de cargos					

Fuente:

Conclusión

Preparado por:
Firma
Fecha

Revisado por:
Firma
Fecha

G.5

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: _____

Período de la Auditoría: _____

Feha de la Visita: _____

VISITA PRELIMINAR

Narrativa

Nombre de la persona enlace:	
Puesto:	
Número de teléfono:	
Número de celular:	
Correo electrónico:	
Información Obtenida:	**En este espacio el equipo de auditoría incluirá datos que considere imporantes derivado de la reunión**

Fuente: Entrevista con

Observaciones

A) Puede incluir quien concertó la cita con las autoridades

B) Información que el equipo de auditoria considere importante

Conclusión:

Si el equipo de auditoría obtuvo la infomración que no adquirió en el entorno de la entidad y es información primaria para continuar con el proceso de familiarización o bien necesitan realizar otras

Auditor (f) _____ **Coordinador (f)**_____ **Supervisor (f)**_____

G.5 componente a

	INICIALES	FECHA
REALIZADO POR:		
REVISADO POR:		

Nombre de la Entidad: _____

Período de la Auditoría: _____

Feha de la presentación del equipo auditor: _____

PRESENTACIÓN EQUIPO DE AUDITORÍA

Narrativa

De conformidad con el nombramiento de auditoria No. _____ fuimos designados para que en representación de la Contraloría General de Cuentas realicemos auditoría de cumplimiento a esta entidad, por el período comprendido del _____ al _____ el equipo de auditoría esta conformado por las siguientes personas:

	Nombre
Supervisor (a):	
Coordinador (a):	
Auditor (a):	
Auditor (a):	
Auditor (a):	
Asistente de Auditoria:	

Copia del nombramiento (*Con fecha, hora, firma y sello de quien lo recibe*) **SI FIRMO** ☐ **NO FIRMO** ☐

Dar a conocer el objeto de la auditoría ☐ **PERÍODO** ☐

ETAPAS A DESARRROLLAR EN EL PROCESO DE AUDITORÍA

Familiarización:	☐	**Síntesis**	☐
Planificación:	☐	**Síntesis**	☐
Ejecución	☐	**Síntesis**	☐
Comunicación de resultados:	☐	**Síntesis**	☐

INDAGACIONES: *Este espacio servirá para que el equipo de auditoría realice preguntas que, de acuerdo al proceso de etapa de familiarización no haya* **tenido claro, es decir, obtener información que en medios electrónicos no haya podido conocer y/o preguntas sobre determinado proceso del que necesite aclaraciones sin olvidar que luego de haber realizado la pregunta, enviará oficio para solicitar la información a efecto cuente con documentación de soporte.**

Observaciones

En este espacio el equipo de auditoría puede dejar constancia de un proceso, petición, etc que obtuvo durante la presentación del equipo sin embargo debe tomar en cuenta que todo tiene que tener su respectivo respaldo documental.

(f)_____ (f)_____

(Nombre y cargo) ***(Nombre y cargo)***

Firma de conformidad la o las máximas autoridades o responsables nombrados

Auditor (f) _____ **Coordinador (f)** _____ **Supervisor (f)** _____

G.6

ENTIDAD:
PERÍODO:

CONTROL DE CALIDAD	
ACTIVIDADES EVALUADAS	**OBSERVACIONES**
ETAPA DE FAMILIARIZACIÓN	
Conocimiento del entorno y control interno de la entidad	
Visita preliminar y presentación del equipo	
Revisión de informes de auditorías anteriores	
ETAPA DE PLANIFICACIÓN	
Análisis de informe legal de la entidad	
Matriz de riesgos y controles	
Cuestionario de control interno	
Materialidad	
Áreas a evaluar	
Programa de auditoría	
Acta de apertura	
ETAPA DE EJECUCIÓN	
Cédulas de trabajo	
Elaboración de hallazgos	
Comunicación de recomendaciones	
Acta de comunicación y cierre de ejecución o constancia de videoconferencia	
Análisis de respuestas	
Acumulación de resultados	
Carta de representación	
Acumulación de debilidades (Si existen mejoras mínimas al sistema de control interno de la entidad).	
Carta a la entidad (si se hubiere emitido)	
ETAPA DE COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	
Elaboración de informe	
ETAPA DE SEGUIMIENTO	
Seguimiento	
OTROS DOCUMENTOS	
Documentos emitidos dentro del proceso de la auditoría	

Fuente: Guías del proceso evaluado

Objetivo:

Verificar que cada papel de trabajo realizado por el equipo de auditoría, se encuentre conforme a las normas aplicables, para lo cual el supervisor dejará evidencia en la columna de observaciones, la revisión realizada al contenido de cada uno de estos.

Elaborado por:
Fecha:

G.7

Informe Legal de la Entidad

(Lugar y Fecha de la Solicitud)

(Indicar el nombre del asesor legal)
(Indicar el nombre de la firma o despacho a confirmar, si aplica)
(Indicar la dirección del asesor legal a confirmar)

Estimado Licenciado:

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Con relación a la auditoría de (indicar tipo de auditoría) que estamos realizando en la entidad (indicar nombre de la entidad), por el período comprendido del (indicar período de la auditoría), solicitamos nos provea una descripción de las contingencias de las cuales usted ha sido encargado ya sea en forma de consulta legal o en representación de la entidad.

Para el efecto, sugerimos que su respuesta contenga la información a continuación detallada:

1. Litigios en trámite, posibles litigios o procesos judiciales, de los cuales una posible acción legal pudiera surgir, a favor o en contra de la entidad.

La información debe incluir, como mínimo, lo siguiente:

- El origen del litigio o proceso judicial.
- El estado procesal o fase del caso a la presente fecha.
- ¿Cuál es la actitud procesal de la entidad; y si ha buscado vía conciliatoria?
- Efecto que pudiera provocar la resolución o sentencia y de ser posible cuantificarlo.

2. Listado de personas individuales o jurídicas de las cuales la entidad los haya requerido a ustedes para realizar algún tipo de cobro.

- La información debe incluir, como mínimo, lo siguiente:
- Origen del cobro.
- Monto del cobro
- Estado procesal del cobro.
- Efecto que pudiera provocar que el cobro no se concretara.

Si existiera alguna limitación para brindar la información requerida, favor detallar. La información contenida en la respuesta debe incluir asuntos existentes a la fecha final del período auditado.

Derivado de lo anterior, se solicita que la respuesta sea dirigida a (*indicar el nombre de los auditores)* quienes se encuentran en *(indicar ubicación del equipo de auditoría)* con atención a *(indicar el nombre del Coordinador de la auditoría).*

Atentamente,

Firma del asesor legal

Indicar el nombre del puesto

Indicar el nombre del asesor

G.8

MATRIZ PARA EVALUACIÓN DE RIESGOS Y CONTROLES

Nombre de la entidad:

Período de la auditoría:

No.	Criterio/Normativa Legal	Procedimiento descrito en el Criterio / Normativa Legal	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	SI	NO	SEGURIDAD DEL CONTROL: PONDERACIÓN ALTO = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	PROBABILIDAD 1 A 5	SEVERIDAD 1 A 5	VALORACIÓN	Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
a) Ambiente de Control [illegible]												
	......	......	......	......	x		2	3	4	3.5	E.F Grupo 8 Grupo 100 ...	Describir el procedimiento a realizar en la ejecución de la auditoría
							3					
				TOTAL COMPONENTE			2.5	TOTAL RI COMPONENTE A)		3.5		
b) Evaluación de riesgos [illegible]												
							1	5	5	5		
				TOTAL COMPONENTE			1	TOTAL RI COMPONENTE B)		5		
c) Actividades de control [illegible]												
1					x		1	5	5	5		
				TOTAL COMPONENTE			1	TOTAL RI COMPONENTE C)		5		

No.	Criterios relacionados con el objetivo de auditoría	Procedimiento de manual o estipulación en el criterio	Identificación del riesgo	Pregunta sobre el procedimiento donde se considera que existe riesgo	SI	NO	SEGURIDAD DEL CONTROL: PONDERACIÓN ALTO = 1 MEDIA = 2 BAJA = 3	PROBABILIDAD 1 A 5	SEVERIDAD 1 A 5	VALORACIÓN	Objeto a evaluar	Procedimiento a realizar para evaluar el objeto
d) Información y Comunicación [illegible]												
							1	5	5	5		
				TOTAL COMPONENTE			1	TOTAL RI COMPONENTE D)		5		
e) Actividades de Supervisión [illegible]												
1							2	5	5	5		
2												
				TOTAL COMPONENTE			2	TOTAL RI COMPONENTE E)		5		

Objetivos específicos: Derivado del análisis efectuado en la matriz anterior, a continuación se describen los objetivos específicos de la auditoría
1 Comprobar la documentación de respaldo de las licitaciones (Ejemplo)
2 Comprobar la documentación de respaldo de las cotizaciones (ejemplo)
3 Comprobar la documentación de respaldo de las compras directas (ejemplo)

RESUMEN DE EVALUACIÓN

COMPONENTES	SEGURIDAD DEL CONTROL	RIESGO INHERENTE
a) Ambiente de Control	2.50	3.5
b) Administración de riesgos	1.00	5
c) Actividades de control	1.00	5
d) Información y Comunicación	1.00	5
e) Supervisión	2.00	5
TOTAL	1.50	4.7
	ALTO	GRAVE

G.9

Entidad:
Periodo de la Auditoria:

Los datos que se muestran en esta guía son ejemplos para un adecuado y correcto entendimiento

MATERIALIDAD

Determinación de la materialidad de planeación para ingresos y egresos

INGRESOS

Instrucciones

1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso debe ser la correspondiente a ingresos.

	Base seleccionada			RANGO DE MATERIALIDAD
Total ingresos	Q44,500,000.00	Q44,500,000.00	©	0.5% a 3%

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada

Total Ingresos Q.	**44,500,000.00**	2.10%	Q934,500.00
Materialidad de Planeación		(MP)	**Q934,500.00**

3. Determinar el Error Tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% a 75%. Dependiendo de la evaluación de control interno.

Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	934,500.00	50.00%	=	Q	467,250.00

La error tolerable es el límite máximo de aceptación de incumplimientos, que, de ser excedida por los incumplimientos reales detectados, afectará la conclusión en el informe de auditoría.

4. **Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)** multiplicando la MP por un porcentaje entre el 3% a 5%.

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el % establecido.	Q934,500.00	5.00%	=	Q	46,725.00
Importe nominal para acumular errores en el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)			=	Q	46,725.00

Determinación de la materialidad preliminar y final:

Materialidad Preliminar					Materialidad final			
Total ingresos		Q	44,500,000.00	©	Total ingresos		Q	44,500,000.00
(MP)	2.10%	Q	934,500.00	¥	(MP)	2.10%	Q	934,500.00
(ET)	50%	Q	467,250.00		(ETI)	50%	Q	467,250.00
(RDA)	5%	Q	46,725.00		(RDA)	5%	Q	46,725.00

Fuente: SICOIN

EGRESOS

Instrucciones

1. Para determinar la materialidad de planeación se debe seleccionar una de las bases para entidades públicas, para este caso debe ser la correspondiente a egresos.

	Base seleccionada			RANGO DE MATERIALIDAD
Total egresos	Q5,300,000.00	Q5,300,000.00	©	0.25% a 3%

2. Multiplicar el porcentaje de la base seleccionada

Total Egresos Q.	**5,300,000.00**	0.45%	Q23,850.00
Materialidad de Planeación		(MP)	**Q23,850.00**

3. Determinar el Error Tolerable (ET) multiplicando la Materialidad de planeación (MP) entre el 50% a 75%. Dependiendo de la evaluación de control interno.

Para determinar el ET se multiplica la MP por el % establecido	Q23,850.00	75.00%	=	Q17,887.50

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de incumplimientos, que, de ser excedida por los incumplimientos reales detectados, afectará la conclusión en el informe de auditoría.

4. **Determinar el importe nominal para el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)** multiplicando la MP por un porcentaje entre el 3% a 5%.

Para determinar el umbral para el RDA se multiplica la MP por el % establecido	Q23,850.00	5%	=	Q	1,192.50
Importe nominal para acumular errores en el Resumen de Debilidades de Auditoría (RDA)			=	Q	1,192.50

Determinación de la materialidad preliminar y final:

Materialidad Preliminar					Materialidad Preliminar			
Total egresos		Q	5,300,000.00	©	Total egresos		Q	5,300,000.00
(MP)	0.45%	Q	23,850.00	¥	(MP)	0.45%	Q	23,850.00
(ET)	75%	Q	17,887.50		(ETI)	75%	Q	17,887.50
(RDA)	5%	Q	1,192.50		(RDA)	5%	Q	1,192.50

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Fuente: SICOIN
Marcas:
© Cotejado con ejecución egresos
√ Prueba Aritmética verificada

Objetivos: Seleccionar la muestra a evaluar con la finalidad de que la misma sea representativa para emitir la conclusión respecto a que la materia controlada cumple con los aspectos legales aplicables a la entidad.

Conclusiones:
De acuerdo al cálculo de materialidad respecto a los egresos se delimita la muestra representativa a los montos siguientes:

La Materialidad de Planificación para ingresos asciende a la cantidad de	Q934,500.00
La Materialidad de Planificación para egresos asciende a la cantidad de	Q23,850.00
El Error Tolerable para ingresos asciende a la cantidad de	Q467,250.00
El Error Tolerable para egresos asciende a la cantidad de	Q17,887.50
El Resumen de Debilidades de Auditoría para ingresos asciende a la cantidad de	Q46,725.00
El Resumen de Debilidades de Auditoría para egresos asciende a la cantidad de	Q1,192.50

(f) _____
Lic. Xxxxxxxxxxxxxxx
Coordinador Gubernamental

(f) _____
Lic. Xxxxxxxxxxxxxxx
Supervisor Gubernamental

G.10

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

Los datos que se muestran en esta guía son ejemplos para un adecuado y correcto entendimiento.

Áreas a evaluar

	Rubros Significativos					
	Materialidad de Planeación	Q934,500.00				
		SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
RUBRO	DESCRIPCIÓN	Estado de Ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	INGRESOS					
10111	Impuesto sobre la renta de sociedades	Q20,000,000.00	X			Lic. Xxxxxx
10261	Sobre circulación de vehículos	Q600,000.00		X	De acuerdo a la revisión de informes de auditorías anteriores, esta área ha presentado problemas con los registros de los ingresos, debido a que no se cumple con el tarifario aprobado y se han cobrado impuestos por valores menores a los que corresponden.	Lic. Xxxxxx
13290.2	Certificaciones varias	Q23,000,000.00	X			Lic. Xxxxxx
16410	De gobiernos extranjeros	Q900,000.00				
	TOTAL	Q44,500,000.00				

Fuente:

Conclusiones:
De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los rubros a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el rubro 10261 ingresos sobre circulación de vehículos el cual presenta riesgo debido a resultados en auditorías anteriores, por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ **Supervisor (f)** _____

G.10 componente a)

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

Los datos que se muestran en esta guía son ejemplos para un adecuado y correcto entendimiento.

Áreas a evaluar

	Renglones significativos					
	Materialidad de Planeación	Q23,850.00				
		SELECCIÓN CUANTITATIVA		SELECCIÓN CUALITATIVA		AUDITOR ASIGNADO
RENGLÓN	DESCRIPCIÓN	Estado de Ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos	Significativa igual o mayor al valor de la MP	Significativa cualitativamente	Justificación de la inclusión	
	EGRESOS					
113	Otras remuneraciones de personal temporal	Q3,801,000.00	X			Lic. Xxxxxx
196	Servicios de lavandería	Q42,500.00				
211	Alimentos para personas	Q645,500.00	X			Lic. Xxxxxx
328	Equipo de cómputo	Q850,000.00	X			Lic. Xxxxxx
419	Becas de estudio en el interior	Q22,000.00		X	De acuerdo a varias denuncias en los medios de comunicación el año pasado, sobre gastos de becas a personal que no cumple con los requisitos exigidos, se incluirá este renglón para evaluar si se ha cumplido o no con las estipulaciones establecidas	Lic. Xxxxxx
		Q5,300,000.00				

Fuente:

Conclusiones:
De acuerdo al procedimiento de la materialidad cuantitativa, se identificaron los renglones a evaluar, sin embargo el equipo de auditoría también incluyó el renglón 419 por aspectos cualitativos, los cuales están justificados por lo que también se evaluará.

Coordinador (f) _____ **Supervisor (f)** _____

G.11

ACTA DE APERTURA

A continuación, se expone un modelo de acta de apertura para la ejecución de una auditoría de cumplimiento de carácter general, elaborada y presentada de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala. -ISSAI.GT-. El acta tiene un carácter orientativo, pero tendrá que adaptarse según las exigencias y circunstancias individuales. Puede ser conveniente obtener asesoramiento jurídico para determinar la idoneidad del acta de apertura propuesta.

Acta número (xx guion dos mil xx (xx-202x) folios número (xxxx EN LETRAS (xx-xx), del libro de actas número xx xx,xxx. En la Ciudad de xxxxxx, siendo las xxx horas con xxx minutos del día xxxx, reunidos en xxxxxxx, las siguientes personas: (nombres de las personas de la entidad, cargos, las personas deben estar identificadas dentro de los procesos que serán objeto de la auditoría; y, los nombres de los auditores actuantes), para dejar constancia de los siguiente: **PRIMERO:** El equipo de auditoría, actúa en las presentes diligencias, de conformidad con el nombramiento número DAS-xxxxxx, de fecha xxxxx emitido por el (la) Director (a) de Auditoría al Sector xxxxx, (incluir nivel académico y nombre del director, de acuerdo al nombramiento) con el visto bueno de xxxxxxx, (incluir nivel académico y nombre del sub contralor o autoridad, de acuerdo al nombramiento), para practicar auditoría de cumplimiento, por el período comprendido del xx de xxxx al xx de xxxxxx de 202x **SEGUNDO:** La ejecución presupuestaria de [nombre de la entidad] y de [nombre de Unidades ejecutoras] a [fecha] correspondientes al ejercicio que finalizó en dicha fecha serán sometidos a fiscalización por (nombre del sector XXXXXX, de la Contraloría General de Cuentas) de conformidad con (Art. No. 2, de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y sus reformas). La presente acta tiene por objeto exponer: a) Los términos del nombramiento de auditoría, la naturaleza, y limitaciones, de la auditoría. b) Las obligaciones respectivas del equipo de auditoría y de la Entidad. La presente acta se realiza para dejar constancia de la finalización de la etapa de familiarización y Planificación y el inicio de la etapa de ejecución de la auditoría. **TERCERO:** El (los) objetivo(s) de la auditoría son los siguientes: a) Emitir una conclusión sobre la ejecución presupuestaria de la Entidad [y Unidades Ejecutoras seleccionadas] sobre si esta se realizó de conformidad a la legislación aplicable. b) [Otros objetivos, por ejemplo, relacionados de conformidad con las normas o los controles internos]. **CUARTO:** obligaciones del equipo de auditoría. Se observarán Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala. -ISSAI.GT- aplicables en la ejecución de la auditoría y a la normativa legal aplicable que resulte pertinente. Las ISSAI.GT exigen que nos adecuemos a las exigencias deontológicas para que se planifique y ejecute la auditoría para obtener garantías razonables de que la ejecución presupuestaria (unidades ejecutoras] están libres de incumplimientos materiales. La auditoría iniciará la ejecución con la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre los importes de la ejecución presupuestaria. La selección de procedimientos depende del criterio del auditor, incluida la evaluación de los riesgos de incumplimientos materiales en la ejecución presupuestaria ya sea por la posible comisión de delitos o errores. La auditoría implica asimismo una evaluación de la correcta aplicación de las disposiciones legales por parte de la dirección de la (nombre de la Entidad). Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría y también al control interno, existe el riesgo inevitable de que no lleguen a detectarse incumplimientos materiales, incluso cuando la auditoría se planifique y ejecute con arreglo a las normas de auditoría pertinentes. Al proceder a nuestra evaluación de riesgos, tuvimos en cuenta el control interno en la elaboración y presentación fidedigna por la entidad de la ejecución presupuestaria para concebir procedimientos de auditoría que resulten apropiados a las circunstancias, pero sin el propósito de emitir una conclusión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, se informará o comunicará por escrito cualquier deficiencia significativa del control interno y otros que incidan en la ejecución presupuestaria y que hayamos podido detectar en el curso de la auditoría. **[Siempre que sea necesario, el equipo de auditoría considerará la posibilidad de añadir información sobre sus obligaciones con relación a cualquier otro objetivo de auditoría que tenga fijado]**. Cuando el equipo de auditoría finalice el trabajo de campo, deberá dar a conocer a los responsables de la Entidad, los posibles hallazgos y/o deficiencias correspondientes, para lo cual indicará hora, lugar y fecha de la reunión y brindará un plazo acorde a la Ley para presentar pruebas de descargo. **QUINTO:** Presentación de informes. El informe de auditoría será notificado cuando haya concluido el proceso de oficialización. **SEXTO:** Independencia. Nuestras exigencias y compromiso de ética profesional nos exigen que seamos independientes respecto de [nombre de la Entidad], por lo que confirmamos nuestra independencia en esta auditoría. Ello significa que carecemos de cualquier tipo de interés presunto o real, independientemente de su efecto en la práctica, que pueda considerarse incompatible con las obligaciones de integridad, objetividad e independencia. **SEPTIMO:** obligaciones de la entidad. [También cuando proceda se añadirán las obligaciones de la entidad con relación a objetivos de auditoría.]. La ejecución de la auditoría se basará en que la entidad y, cuando proceda, los encargados de la misma comprenden y aceptan sus obligaciones en lo relativo a lo siguiente: a) La elaboración y presentación fidedigna de la ejecución presupuestaria de (nombre de la Entidad). b) Los controles internos que la entidad estime necesarios para permitir la elaboración de la información de la ejecución presupuestaria exenta de incumplimientos materiales, ya se deban a posible comisión de delitos o errores. c) La exigencia de facilitarnos: i) Acceso a toda la información que sea pertinente de la ejecución presupuestaria de (nombre de la Entidad), como registros y documentación y cualquier otro material requerido. ii) Cualquier otra información suplementaria que se solicite a la entidad para los fines de la auditoría. iii) Acceso sin restricciones a aquellas personas de la entidad de las que sea necesario obtener evidencia de auditoría. iv) Indicar si existe información que no estará disponible para la realización de la presente auditoría y que podría limitar el alcance de la auditoría (presentar

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

oficio firmado por los encargados de la Entidad, dirigido al Coordinador y Supervisor del Equipo de Auditoría). **OCTAVO:** Carta de representación. Dentro de los procedimientos ordinarios de auditoría, se solicitará confirmación por escrito de los encargados de la entidad sobre la veracidad de la información presentada al equipo de auditoría. **NOVENO:** Se solicita a los encargados de la Entidad que se manifieste sobre la aceptación de los términos de la presente acta (incluir nombre, cargo y/o puesto y los comentarios vertidos del actuante, ***leer este punto antes de pasar al siguiente para que la persona que emita comentarios éste satisfecho del texto***) **DÉCIMO:** No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las xxx con xxx minutos, la que es leída íntegramente a las personas que en ella intervienen y quienes enterados del contenido, validez y efectos legales, ratificamos y firmamos. DAMOS FÉ.

FIRMAN LOS RESPONSABLES QUE COMPARECIERON A LA SUSCRIPCION DE LA MISMA, JUNTAMENTE CON EL EQUIPO DE AUDITORÍA)
(SE IMPRIME EN FOLIO DEL LIBRO DE ACTAS DE LA EFS)

G.12

COMUNICACIÓN DE RECOMENDACIONES

Nombre de la Entidad: _____

Período de la Auditoría: _____

Nombre del responsable del hallazgo: _____

Cargo del Responsable: _____

Título del hallazgo _____

Recomendación sugerida

¿Esta de acuerdo con la sugerencia? **SI** ☐ **No** ☐

Si la recomendación sugerida por el equipo de auditoría no puede ser viable la implementación indicar causas y las sugerencias para corregir la deficiencia efectuando un análisis costo beneficio

Justificación

Recomendación para incluir en el informe (consensuada)

Fecha estimada para que la recomendación sea implementada:

Cargo funcional responsable de la implementación (indicado por la máxima autoridad:

Nombre, cargo, firma y sello de máxima autoridad de la entidad auditada

Auditor Gubernamental Coordinador Gubernamental Supervisor Gubernamental

G.13

ACTA DE COMUNICACIÓN Y CIERRE DE EJECUCIÓN

Acta número (xx guion dos mil xx (xx-20XX) folios número (xxxx EN LETRAS (xx-xx), del libro de actas número xx xx,xxx. En la Ciudad de xxxxxx, siendo las xxx horas con xxx minutos del día xxxx, reunidos en xxxxxxx, las siguientes personas: (nombres de las personas de la entidad, cargos, las personas deben estar bien identificadas dentro de los procesos que serán objeto de la auditoría, y, los nombres de los auditores actuantes), para dejar constancia de lo siguiente: **PRIMERO:** El equipo de auditoría, actúa en las presentes diligencias, de conformidad con el nombramiento número DAS-xxxxxx, de fecha xxxxx emitido por el (la) Director (a) de Auditoría al Sector xxxxx, (incluir nivel académico y nombre del director, de acuerdo al nombramiento) con el visto bueno de xxxxxxx, (incluir nivel académico y nombre del sub contralor o autoridad, de acuerdo al nombramiento), para practicar auditoría de cumplimiento, por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 20XX **SEGUNDO:** La presente acta se suscribe para dar cumplimiento a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 12 Derecho de Defensa; Decreto Número 31-2002 reformado por el Decreto Número 13-2013, ambos del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, artículo 28 informes de auditoría y a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala ISSAI.GT- . **TERCERO:** Se hace constar que mediante **OFICIO xx. No. DAS-xx-xx-202x,** de fecha xx de xx de dos mil xxxx, **(ingresar los números de oficio que se utilizaron para notificar)** se notificó a cada uno de los responsables arriba descritos mediante cédulas de notificación los días martes xx y miércoles xx de xxx de 20xxx, las deficiencias y/o hallazgos determinados para su conocimiento y presentación de pruebas de descargo el día lunes xx de xx de 202x **CUARTO**: El equipo de auditoría para el efecto procede a recibir comentarios escritos y en medio magnético de las respuestas de las deficiencias determinadas, por medio del oficio número Of.xx-201x, de fecha xx de xx de 202x; documento sin número, de fecha XX de XX de 201X con documentación de soporte adjunta, con folios del XXX al XXX comprobados por el equipo de auditoría (por cada persona notificada) **QUINTO**: Si los presentes desean manifestar puntos adicionales a los comentarios. (Describir de manera clara lo que los participantes desean manifestar y antes de pasar al punto siguiente leer cada uno de ellos para satisfacción de la persona) **SEXTO:** Indicar el nombre de las personas que fueron notificadas y no se presentaron con los comentarios y documentación de soporte. Adicional si existen personas que no fue posible notificarles por no haber sido localizados. **SÉPTIMO**: El equipo de auditoría informa a los responsables que procederán con el análisis de los comentarios y documentación de soporte y de confirmar las deficiencias y/o hallazgos notificados. De existir errores materiales en los atributos de las deficiencias y/o hallazgos notificados, se efectuarán las correcciones pertinentes y se realizará la notificación correspondiente. **OCTAVO:** No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente acta en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las xxxx horas con xx minutos, la que es leída íntegramente a las personas comparecientes y quienes, enterados del contenido, validez y efectos legales, la aceptamos, ratificamos y firmamos. **DAMOS FE**

(FIRMAN LOS RESPONSABLES QUE COMPARECIERON A LA SUSCRIPCION DE LA MISMA, JUNTAMENTE CON LA COMISION DE AUDITORIA)
(SE IMPRIME EN FOLIO DEL LIBRO DE ACTAS DE LA EFS

G.14

ANÁLISIS DE RESPUESTAS (POR HALLAZGO)

Nombre de la Entidad:
No. Nombramiento:
Tipo de hallazgo:
No. De hallazgo:

Condición:

Comentario de los responsables: Responsable 1: / Responsable 2:

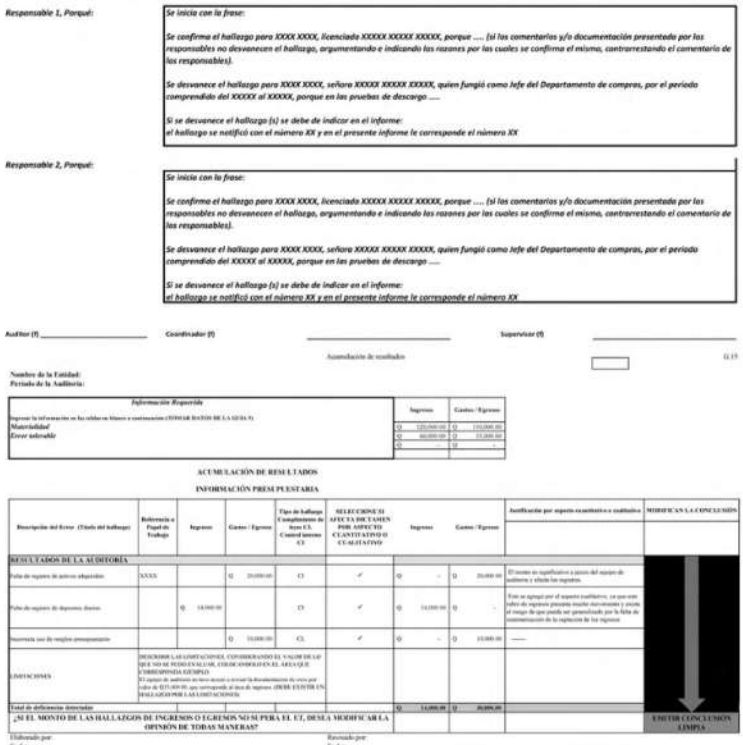
Documentación de soporte: ***No. Folios:***

Responsable 1

Responsable 2

Se confirma: **Si** ☐ **No** ☐ **Total** ☐ **Parcial** ☐

Comentario de auditoría



Responsable 1, Porqué:

Se inicia con la frase:

Se confirma el hallazgo para XXXX XXXX, licenciado XXXXX XXXXX XXXXX, porque .... (si los comentarios y/o documentación presentada por los responsables no desvanecen el hallazgo, argumentando e indicando las razones por las cuales se confirma el mismo, contrarrestando el comentario de los responsables).

Se desvanece el hallazgo para XXXX XXXX, señora XXXXX XXXXX XXXXX, quien fungió como Jefe del Departamento de compras, por el período comprendido del XXXXX al XXXXX, porque en las pruebas de descargo ....

Si se desvanece el hallazgo (s) se debe de indicar en el informe:
el hallazgo se notificó con el número XX y en el presente informe le corresponde el número XX

Responsable 2, Porqué:

Se inicia con la frase:

Se confirma el hallazgo para XXXX XXXX, licenciado XXXXX XXXXX XXXXX, porque .... (si los comentarios y/o documentación presentada por los responsables no desvanecen el hallazgo, argumentando e indicando las razones por las cuales se confirma el mismo, contrarrestando el comentario de los responsables).

Se desvanece el hallazgo para XXXX XXXX, señora XXXXX XXXXX XXXXX, quien fungió como Jefe del Departamento de compras, por el período comprendido del XXXXX al XXXXX, porque en las pruebas de descargo ....

Si se desvanece el hallazgo (s) se debe de indicar en el informe:
el hallazgo se notificó con el número XX y en el presente informe le corresponde el número XX

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

Acumulación de resultados G.15

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

Información Requerida	Ingresos	Gastos / Egresos
Ingresar la información en las celdas en blanco a continuación (TOMAR DATOS DE LA GUIA 9)		
Materialidad	Q 125,000.00	Q 175,000.00
Error tolerable	Q 80,000.00	Q 55,000.00
	Q -	Q -

ACUMULACIÓN DE RESULTADOS

INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

Descripción del Error (Título del hallazgo)	Referencia a Papel de Trabajo	Ingresos	Gastos / Egresos	Tipo de hallazgo Cumplimiento de leyes CI, Control interno CC	SELECCIONE SI AFECTA DE FORMA SIGNIFICATIVA POR ASPECTO CUANTITATIVO O CUALITATIVO	Ingresos	Gastos / Egresos	Justificación por aspecto cuantitativo o cualitativo	MODIFICAN LA CONCLUSIÓN
RESULTADOS DE LA AUDITORÍA									
Falta de registro de activos adquiridos	XXXX		Q 25,000.00	CI	✓	Q -	Q 25,000.00	El monto no significativo a juicio del equipo de auditoría y afecta las siguientes.	
Falta de registro de depositos diarios		Q 14,000.00		CI	✓	Q 14,000.00	Q -	Este se agregó por el aspecto cualitativo, ya que este valor de ingresos presenta mucho movimiento y existe el riesgo de que pueda ser generalizado por la falta de sistematización de la captación de los ingresos	
Incorrecta uso de rengles presupuestario			Q 10,000.00	CL	✓	Q -	Q 10,000.00	------	
LIMITACIONES		DESCRIBIR LAS LIMITACIONES, CONSIDERANDO EL VALOR DE LO QUE NO SE PUDO EVALUAR, COLOCANDOLO EN EL AREA QUE CORRESPONDA EJEMPLO El equipo de auditoría no tuvo acceso a revisar la documentación de cinco por valor de Q25,000.00, que corresponde al área de ingresos. (DEBE EXISTIR UN HALLAZGO POR LAS LIMITACIONES)								
Total de diferencias detectadas						Q 14,000.00	Q 35,000.00		
¿SI EL MONTO DE LAS HALLAZGOS DE INGRESOS O EGRESOS NO SUPERA EL ET, DESEA MODIFICAR LA OPINIÓN DE TODAS MANERAS?									EMITIR CONCLUSIÓN LIMPIA

Elaborado por: Revisado por:
Fecha: Fecha:

G.16

Carta de representación

Guatemala, XX de febrero de 2XXX

Licenciados

(Dirigido al Equipo de Auditoría)

Respetables Licenciados:

Según nuestro leal saber y entender, confirmamos la siguientes informaciones y opiniones que les suministráramos durante la auditoría de cumplimiento a la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, de (Nombre de la entidad), por el ejercicio fiscal comprendido del xx de enero al xx de diciembre de 2xxx, con el propósito de expresar una opinión con respecto a si la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos se presentan razonablemente en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco establecido por el ente rector.

1.- Reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación razonable del estado de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, correspondiente al período fiscal comprendido del XX de enero al XX de diciembre de 2XXX, de acuerdo con el marco establecido por el ente rector.

2.- Todas las actas de (Nombre de la entidad), todos los comprobantes únicos de registro y su correspondiente documentación, les han sido facilitados a ustedes. No conocemos la existencia de otros renglones, operaciones o convenios significativos, que no estén razonablemente demostrados o debidamente presentados en los registros presupuestarios que amparan el estado de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos.

3.- Desconocemos la existencia de: a) Irregularidades que impliquen a funcionarios o empleados que tengan una participación significativa dentro del sistema de control interno o cualquier irregularidad involucrando a otro personal, que podría incidir significativamente sobre la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, y b) inobservancia de las leyes o reglamentos cuyos efectos deberían ser considerados para la presentación de la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos.

4.- El estado de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos, está libre de incumplimientos y omisiones importantes.

5.- La (Nombre de la entidad) ha cumplido con todas las obligaciones contractuales establecidas en los convenios suscritos, que pudieran tener un efecto importante sobre la ejecución presupuestaria en caso de incumplimiento.

6.- Hemos registrado todas las donaciones de acuerdo a los valores presentados en los documentos respectivos.

7.- De acuerdo con los lineamientos emitidos por el Ministerio de Finanzas Públicas, se liquidaron los Fondos Rotativos (Institucional, especial, y otros.), aplicando los procedimientos y normas aprobadas.

8.- La integración de los saldos y cuentas bancarias presentadas, son los correspondientes a las cuentas manejadas por (Nombre de la entidad) relacionados con la ejecución presupuestaria.

9.- La integración de convenios son los que se encuentran registrados en la entidad gubernamental.

10.- No conocemos la existencia de acontecimientos producidos con posterioridad al cierre de la ejecución presupuestaria y hasta la fecha, que hayan provocado o que exista la probabilidad de que afecten materialmente la situación presupuestaria, etc. de la entidad pública.

Adicionalmente debe incluir información no contemplada en los incisos anteriores y que pueda ser importante conocer para una adecuada interpretación de la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos.

Atentamente,

(FIRMA Y SELLO)

(MAXIMA AUTORIDAD DE LA ENTIDAD)

G.17

Nombre de la Entidad:
Período de la Auditoría:

ACUMULACIÓN DE DEBILIDADES

Información Requerida	Ingresos	Gastos / Egresos
Ingresar la información en las celdas en blanco a continuación:(TOMAR DATOS DE LA GUIA 9)		
Materialidad	Q -	Q -
Error tolerable	Q -	Q -
Resúmen de Debilidades de Auditoría	Q -	Q -

ACUMULACIÓN DE DEBILIDADES

INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

Resúmen de Debilidades de Auditoría					
	Referencia a Papel de Trabajo	Ingresos	Gastos / Egresos	Causa del error	Observaciones
Falta de registro de bienes de inventario	XXX			Maquina de escribir eléctrica sin registrar	
Falta de documentos de respaldo			5,000.00	Compra de toner de impresora con fotocopia de la factura	
Ingresos no registrados correctamente		9.00		Recibo de ingresos registrado con la cantidad erronea, sin la oportunidad de correccion en el sistema.	
Total debilidades Período Actual		9.00	5,000.00		

Fuente:

Marcas:

Objetivos:
Identificar las debilidades encontradas en todo el proceso de la auditoría que serán dadas a conocer por medio de carta a la entidad.
Conclusiones:
El equipo de auditoría determinó debilidades que serán puestas a consideración de las autoridades de la entidad por medio de carta a la entidad para que sean tomadas en cuenta y de esta forma fortalecer sus procesos, a través de mejoras a los mismos.

Auditor (f) _____ Coordinador (f) _____ Supervisor (f) _____

G.18

Carta a la Entidad

Fecha: __/__/____
No. Referencia: 00/00
CONFIDENCIAL

REF: CARTA A LA ENTIDAD – EJERCICIO TERMINADO AL (Periodo de revisión) DE 20 - - .

Licenciado (a):
Nombre de la persona: _____
Cargo de la persona: _____
Nombre de la entidad: _____
Dirección de la entidad: _____

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Estimado Licenciado (a):

Sírvase encontrar la carta a la entidad para el año terminado que se especifica arriba, para sus comentarios. La carta comprende ciertos asuntos relacionados con el control interno de los que se tomó nota durante el curso de nuestra auditoría, que fue planificada y desarrollada para obtener seguridad razonable de que la materia controlada cumplió con los criterios aplicables.

Una auditoría no está diseñada para identificar todas las debilidades significativas en el sistema de control interno de la entidad. Nuestra revisión de los sistemas de control interno se lleva a cabo únicamente en la medida que se requiera para planear los procedimientos de auditoría que son apropiados para expresar una conclusión, pero no para el propósito de emitir una conclusión sobre la efectividad del control interno. Por lo tanto, nuestra revisión y comentarios / recomendaciones derivados de los mismos no se deben considerar necesariamente como una lista general de posibles mejoras al sistema de control interno o de los procedimientos operativos que podría revelar una revisión más exhaustiva.

La carta es adicional y la información que contiene es de carácter confidencial, ha sido elaborada para el uso exclusivo de los directores de la entidad. La carta no se puede entregar a ningún tercero sin nuestro previo consentimiento escrito. Dicho consentimiento sólo se otorgará en el entendido de que la carta no ha sido preparada considerando los intereses de ningún tercero y que nosotros no aceptamos ninguna obligación, responsabilidad o pasivos de ninguna naturaleza ante esa parte.

Quedamos a sus órdenes para ampliar o discutir los puntos anteriores y agradecemos la colaboración de los funcionarios y su personal para la realización de nuestro trabajo.

Atentamente,

Nombre del Auditor
Cargo del Auditor

Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

INTRODUCCIÓN

Para dar cumplimiento a lo establecido en el Artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la Contraloría General de Cuentas aprobó el Manual de Auditoría de Desempeño Gubernamental el cual consta de los aspectos previos al proceso de auditoría y de 5 etapas, siendo estas: 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, de fecha 08 de septiembre de 2017, se ha elaborado el Manual de Auditoría de Desempeño Gubernamental 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 efectividad 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 de Desempeño Gubernamental tiene los objetivos siguientes:

- 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 la 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 y control gubernamental de la Contraloría General de Cuentas, para realizar las auditorías de desempeño de manera efectiva.

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 temas a auditar, tienen más flexibilidad en la elección de los sujetos, los métodos 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, 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 transparencia[1].

[1] ISSAI.GT 300 párrafo 8.

Definición de auditoría de desempeño

La auditoría de desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe espacio de mejora.[2]

La auditoría de desempeño tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público. También contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La auditoría de desempeño busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique.[3]

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

Ilustración 1

[2] ISSAI.GT 3000, párrafo 8.
[3] ISSAI.GT 3000, párrafo 9.

Normas aplicables a la auditoría de desempeño

Para efectuar las auditorías de desempeño, de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT-, se debe observar lo siguiente:

Nivel II		
ISSAI.GT	12	El Valor y Beneficio de la Entidad Fiscalizadora Superior Marcando la Diferencia en la Vida de los Ciudadanos
ISSAI.GT	30	Código de Ética
ISSAI.GT	40	Control de Calidad para la EFS
Nivel III		
ISSAI.GT	100	Principios fundamentales de auditoría del sector público
ISSAI.GT	300	Principios fundamentales de la auditoría de desempeño
Nivel IV		
ISSAI.GT	3000	Norma para la auditoría de desempeño
GUÍA.GT	3920	El Proceso de la Auditoría de Desempeño

Tabla 1

Actividades principales del equipo de auditoría

El equipo de auditoría debe estar integrado de conformidad con las responsabilidades y procesos a realizar de la forma siguiente:

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

SUPERVISOR	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar en las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución, comunicación de resultados y seguimiento.	Estar presente en la suscripción del acta de apertura de la auditoría, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.
Presentar al equipo de auditoría o auditor gubernamental a las autoridades responsables de la entidad auditada, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.	Estar presente en la comunicación de resultados, con base al cronograma de actividades establecido para el trabajo de supervisión.
Asesorar, asistir y guiar técnicamente a los demás integrantes del equipo, durante el proceso de la auditoría.	Aprobar los papeles de trabajo.
Revisión del memorando de planificación de auditoría, cédulas de trabajo, programas de auditoría y toda evaluación realizada por el equipo de auditoría, los cuales deben estar debidamente validados en el sistema de auditoría.	Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso.
Trasladar el memorando de planificación de auditoría a la Dirección, para revisión y aprobación.	Observar que los miembros del equipo de auditoría se desempeñen según lo normado en el Código de Ética de la Contraloría General de Cuentas
Participar en la realización de las pruebas físicas (debe seleccionar las pruebas en que participará).	Otras funciones que le asigne la Dirección de Auditoría que corresponde.
COORDINADOR	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo establecido en el presente manual.	Evaluar e informar oportunamente al supervisor, 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.
Asignar actividades a los Auditores Gubernamentales.	Velar por el cumplimiento de la planificación aprobada por la Dirección respectiva.
Asignar a los Asistentes de Auditoría con los Auditores Gubernamentales correspondientes.	Implementación de otros procedimientos de auditoría o la modificación de los contenidos en la planificación, deben ser analizados juntamente con el supervisor, para la aprobación respectiva.
Elaborar juntamente con el equipo de auditoría, el memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y las evaluaciones a realizar necesarias para la obtención de la evidencia para trasladarlo al supervisor.	Efectuar el control de calidad, mediante revisión continua a través del sistema de auditoría y revisión documental, durante todo el proceso.
Realizar correcciones sugeridas por el supervisor.	Otras funciones que le asigne el supervisor.
AUDITOR GUBERNAMENTAL	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Participar y realizar las actividades a desarrollar en las etapas de familiarización, planificación, ejecución y comunicación de resultados, de conformidad a lo asignado por el coordinador y a lo establecido en este manual.	Actualizar programas durante el proceso de auditoría.
Asignar las actividades específicas a los Asistentes de Auditoría, de acuerdo con la planificación aprobada.	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.
Elaborar juntamente con el Coordinador, el memorando de planificación, así como papeles de trabajo, programas de auditoría y evaluaciones correspondientes para la obtención de la evidencia del área asignada.	Efectuar las tareas asignadas con calidad.
Realizar mejoras sugeridas por Coordinador y Supervisor.	Otras funciones que le asigne el Coordinador.
ASISTENTE DE AUDITORÍA	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	
Actividades que le sean asignadas por el coordinador y/o auditor.	Apoyar en la elaboración de papeles de trabajo.
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 informe.	Otras actividades que le asigne el Coordinador.

Tabla 2

1. Aspectos previos al proceso de auditoría

1.1 Planificación Estratégica[4]

El proceso de planificación estratégica de la Contraloría General de Cuentas debe considerarse como el primer paso para la selección del tema, puesto que comprende el análisis de las áreas potenciales para realizar la auditoría y define la base para la asignación eficiente de los recursos de auditoría.

En este proceso, se debe considerar que los temas de auditoría deben ser lo suficientemente significativos, así como auditables y congruentes con la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de auditoría (por ejemplo recursos humanos y las habilidades profesionales).[5]

Durante el proceso de planificación estratégica, técnicas tales como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas pueden ayudar a estructurar el proceso, pero se requiere complementarlas con el juicio profesional a fin de reflejar el mandato de la Contraloría General de Cuentas y asegurar que se seleccionen temas significativos y fiscalizables.

La selección del tema de fiscalización y control gubernamental implica opciones estratégicas, el número de temas posibles es amplio, y la capacidad de la Dirección de Auditoría es limitada, esto significa que las selecciones deben de realizarse considerando los aspectos anteriores.

La ilustración muestra resaltado en color azul el esquema de los aspectos a considerar para la selección de temas de auditoría como parte de la planificación estratégica:

[4] ISSAI GT 3000, párrafos 82 y 83.
[5] ISSAI GT 300, párrafo 32.

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI –IDI-

Ilustración 2

Las normas de auditoría hacen referencia a la selección de temas, lo que se entenderá en este manual como la selección de temas relacionados con programas, subprogramas, actividades, proyectos, obra de presupuesto, así como sistemas u operaciones entre otros ejecutadas por las diferentes entidades sujetos de estudio dentro del ámbito de competencia de la Dirección de Auditoría.

Dicha función será realizada por la Dirección de Auditoría a través de nombramiento interno, en el cual se designará a un equipo multidisciplinario integrado por tres o cuatro profesionales (esto dependerá de las capacidades de cada Dirección). **Guía E1 "Nombramiento interno, para planificación estratégica".** Este equipo será

responsable del monitoreo, identificación, investigación, evaluación y selección de posibles temas de auditoría de desempeño.

Para efectuar la selección de posibles temas de auditoría de desempeño es necesario realizar los procedimientos siguientes:

1.1.1 Monitoreo

El responsable de realizar esta actividad es el Equipo para la selección de posibles temas de auditoría. Para efectos del presente manual, se entenderá por monitoreo la actividad que se realiza de forma rutinaria para la detección de posibles temas de auditoría, a través del seguimiento de noticias en redes sociales, periódicos de circulación en el País, en donde de forma recurrente se detectan problemas, riesgos o alguna deficiencia materialmente significativos en la gestión pública o bien temas de impacto en la sociedad guatemalteca, relacionados con las entidades que cada Dirección de Auditoría tiene asignado.

Para ello, el Equipo nombrado para la selección de posibles temas de auditoría, deberá conformar un expediente por cada tema detectado e incluir todas las noticias o información relacionada con el tema para poder contar con suficientes argumentos al considerar la identificación de posibles temas de auditoría de desempeño.

El monitoreo debe ser constante, el objetivo de este es contar con una base de datos que contenga los posibles temas a incluir en las auditorías de desempeño que se practicarán en la Dirección de Auditoría. Dicha actividad al ser la primera vez que se ejecuta deberá realizarse por un período aproximado de un mes; sin embargo, el proceso debe ser continúo a pesar de haber seleccionado los temas, con el propósito de contar con suficiente información para la toma de decisiones de los temas potenciales a seleccionar para otros ejercicios fiscales.

Para dejar constancia de dicho procedimiento, el equipo de auditoría nombrado utilizará la **Guía E2 "Ficha semanal de monitoreo"**.

1.1.2 Identificación

Con base a los expedientes elaborados por cada uno de los posibles temas de auditoría de desempeño que se detectaron, el Equipo nombrado, deberá identificar aquellos temas que generen mayor impacto y valor agregado al fiscalizarse.

Para realizar este procedimiento el Equipo nombrado deberá identificar los documentos principales y auxiliares a través de la **Guía E3 "Identificación de documentos principales y auxiliares"**, en la cual deberán seleccionar las fuentes de información disponible por cada uno de los temas monitoreados, con la finalidad de realizar una identificación de temas de forma objetiva, aplicando el juicio profesional y demostrando transparencia e independencia en la selección de los posibles temas a auditar.

1.1.3 Investigación

Después de haber identificado las fuentes de información principales y auxiliares el Equipo nombrado, deberá proceder a investigar el contenido relacionado con cada uno de los posibles temas de auditoría en las fuentes establecidas, esta actividad tiene por objeto determinar si el tema de auditoría identificado posee información suficiente y apropiada que permita el análisis de los temas potenciales y maximizar el impacto esperado, además esto permitirá identificar si el mismo es auditable y si la información requerida puede estar disponible y obtenerse de manera eficiente. Si el Equipo determina que la información no es confiable esto puede ser en sí mismo, una razón para seleccionar esta área.

Para dejar constancia de este proceso el Equipo nombrado deberá realizar la **Guía E4 "Investigación de documentos principales y auxiliares"**.

1.1.4 Evaluación

Después de haber realizado el proceso de Investigación de documentos principales y auxiliares, el Equipo nombrado procederá a evaluar los posibles temas de auditoría a partir del conocimiento y comprensión adquirido. Para realizar dicho proceso deberá ponderar los criterios para la selección de temas de conformidad a los lineamientos brindados en la **Guía E5 "Criterios para la selección de temas"**. Con base a esa ponderación el Equipo nombrado podrá establecer aquellos temas que sean significativos y fiscalizables, para la Dirección de Auditoría a la que pertenece.

Lo que se pretende a través de esta actividad es que la Dirección de Auditoría determine la cantidad de temas que puede auditar al considerar las capacidades que posee, en términos de recursos humanos y habilidades profesionales; además, debe considerar los recursos disponibles, el impacto potencial del tema de auditoría en la provisión de beneficios importantes para las finanzas y administración pública, tanto para la entidad auditada como para el público en general.

1.1.5 Selección

Esta actividad está constituida por tres procesos, en los cuales intervienen el Equipo nombrado, la Comisión de Control de Calidad y la Dirección Técnica Sectorial, para su realización deberán completar la **Guía E6 "Ficha técnica selección de temas de auditoría"**.

La selección consiste en determinar qué auditorías se incluirán en el Plan Anual de Auditoría -PAA-, después de haber realizado un monitoreo adecuado de los posibles temas auditar, así como la identificación de fuentes principales y auxiliares, la investigación de las mismas a través de una evaluación que permita de manera objetiva, determinar los temas a fiscalizar.

Las actividades que deben ejecutar cada uno de los responsables en la selección de los temas de auditoría se describen a continuación:

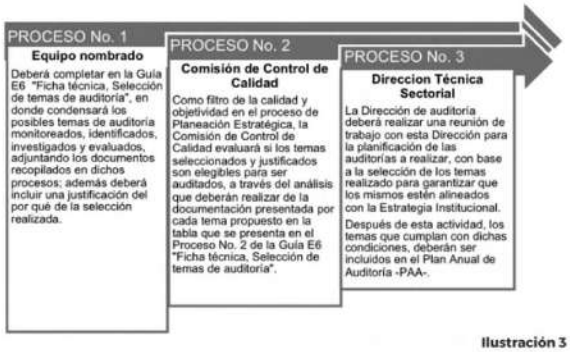


Ilustración 3

Al finalizar la Planificación Estratégica, la Dirección de Auditoría deberá trasladar la información recopilada por cada tema elegible de fiscalización y control gubernamental al equipo que será nombrado para ejecutar la auditoría.

1.1.6 Competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría[6]

Previo a la emisión del nombramiento, el Director de auditoría deberá evaluar si los integrantes del equipo de auditoría a ser nombrados, poseen la competencia profesional necesaria para ejecutar la auditoría de Desempeño.

Esto incluye buen conocimiento de la fiscalización y control gubernamental, del diseño de investigaciones, de los métodos aplicados en las ciencias sociales y técnicas de investigación o de evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y comunicación. **(Apéndice #1).**

1.2 Emisión de nombramiento

El nombramiento es el documento emitido por la Dirección de Auditoría correspondiente, con el visto bueno de la autoridad superior o a quien esta delegue, 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 de auditoría"**.

1.3 Declaración de independencia[7]

La declaración de independencia es una manifestación realizada por cada integrante del equipo de auditoría, debiendo adjuntarse por cada nombramiento, quienes procederán a firmar de no existir conflicto de intereses, que pueden ser personales, comerciales, financieros, económicos o familiares comprobables con 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"**.

[6] ISSAI.GT 300 párrafo 26
[7] ISSAI.GT 40 Elemento 2: Requerimientos éticos relevantes

1.4 Recepción de nombramiento y declaración de independencia

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

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

2. Etapa de familiarización (Pre-estudio)

[8] ISSAI.GT 3000 párrafos del 88 al 90

El equipo de auditoría en la etapa de familiarización (Pre-estudio), debe adquirir conocimiento sustantivo y metodológico mismo que servirá durante la fase de Diseño de la Auditoría. Para asegurarse de que la auditoría se diseñe de un modo adecuado, el equipo de auditoría debe informarse acerca de la temática y la relación de la misma con la entidad auditada antes del inicio de la labor de auditoría. Por lo tanto, con anterioridad al inicio del diseño de la auditoría, es necesario realizar

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

una investigación primaria y un análisis preliminar para adquirir conocimientos, deliberar acerca de los posibles diseños de la auditoría, verificar la auditabilidad del tema y si se dispone de la información necesaria para la realización de la auditoría.

Para el efecto el equipo de auditoría deberá acceder a todo tipo de información que esté relacionado con el tema de auditoría, iniciando con la documentación contenida en el expediente trasladado por la Dirección de Auditoría, con base en la cual se realizó la Planificación Estratégica; asimismo, deberá investigar en otras fuentes de información que permitan realizar un adecuado diagnóstico del tema de auditoría.

Observar la parte resaltada en color azul de la figura que se presenta a continuación:

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI –IDI-

Ilustración 4

2.1 Conocer el entorno de la entidad

El equipo de auditoría nombrado procederá a realizar el conocimiento del entorno de la entidad mismo que quedará documentado en papeles de trabajo; la principal acción a desarrollar es conocer la naturaleza del programa, subprograma, proyecto, actividad, obra entre otros, para lo cual se debe analizar e interpretar la información recopilada, el equipo de auditoría debe evaluar la información y documentos con los que cuenta, si son suficientes y de calidad para la comprensión del tema de auditoría. Observar la **Guía 3 "Recopilación de fuentes de información relacionada con el tema de auditoría y la entidad"**.

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 auditoría[9].

Para la comunicación con los encargados de la entidad, será necesario realizar una visita preliminar, para lo cual el coordinador y el supervisor del equipo de auditoría, concertarán cita, a través de oficio con la máxima autoridad de la misma o con la persona que delegue, la cual puede ser física o utilizando medios electrónicos, con la finalidad de presentar al equipo nombrado para la fiscalización y control gubernamental, dando a conocer el objeto/tema de auditoría, así como las etapas a desarrollar en todo el proceso de la auditoría, realizando una síntesis de cada una de ellas, entregar y/o enviar fotocopia del nombramiento, solicitando la recepción del mismo a través de firma y sello de la máxima autoridad o de la persona delegada, cuando corresponda o confirmando la recepción del mismo por medio electrónico. **Guía 4 "Comunicación con el auditado".**

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

El equipo de auditoría podrá recopilar información relacionada con el tema a fiscalizar, mediante técnicas como cuestionarios, encuestas, entrevistas, requerimientos, entre otros, para tal efecto deberá dejar constancia de forma física o utilizando medios electrónicos, como evidencia, según la técnica utilizada, si fuese el caso contendrán

[9] ISSAI.GT 300 párrafo 25 e ISSAI.GT 3000 párrafo 45

los plazos estipulados en la normativa vigente; para los requerimientos podrán utilizar la **Guía 5 "Solicitud de información preliminar"**.

2.3 Riesgo de auditoría[10]

El equipo de auditoría debe activamente gestionar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectas o incompletas, brindando así información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.

El gestionar el riesgo de auditoría de manera activa implica lo siguiente: anticipar riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto, desarrollar enfoques de auditoría para abordar dichos riesgos de auditoría durante la planificación de auditoría y la selección de métodos, y documentar la manera en que se manejarán dichos riesgos.

Una buena práctica es tener un debate sobre los riesgos específicos de auditoría y cómo el auditor planea mitigarlos. La evaluación de riesgos puede tomar muchas formas, observar **Guía 6 "Evaluación y gestión del riesgo de auditoría".**

2.4 Documentación de auditoría[11]

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de familiarización deberán estar debidamente firmados por las personas que intervinieron en el proceso y aprobados por el supervisor.

El equipo de auditoría, al efectuar la etapa de familiarización, debe elaborar las guías que soporten esa actividad, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado para el efecto.

El control de calidad es efectuado por el Coordinador y el Supervisor, en todas las etapas de la auditoría, para lo cual debe elaborarse la **Guía 7 "Control de Calidad"**.

los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

a) Guía 3 Información relacionada a la entidad y tema de auditoría

[10] ISSAI.GT 3000, párrafos 42 y 43.
[11] ISSAI.GT 300 párrafo 30 e ISSAI.GT 3000 párrafo 76.

b) Guía 4 Comunicación con el auditado
c) Guía 5 Solicitud de información preliminar
d) Guía 6 Evaluación y gestión del riesgo de auditoría
e) Guía 7 Control de Calidad

2.5 Archivo papeles de trabajo

El equipo de auditoría compilará en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de familiarización de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 7 "Control de Calidad"**.

Además, deberá observar la conducta profesional con la que se desempeña el equipo de auditoría, de conformidad con el Código de Ética de la Contraloría General de Cuentas.

El equipo de auditoría debe mantener un alto nivel de conducta profesional durante todo el proceso de auditoría, desde la selección del tema de auditoría y planificación de la auditoría hasta la presentación de informes, es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con el debido cuidado y objetividad, y con la supervisión adecuada.[12]

[12] ISSAI.GT 300 párrafo 27

3. Etapa de planificación (Diseño de la Auditoría)[13]

[13] ISSAI.GT 3000, párrafos del 86 al 93

Al finalizar la Etapa de Familiarización (Pre-estudio), el equipo de auditoría habrá adquirido conocimiento sustantivo y metodológico que le permita desarrollar una adecuada comprensión del tema auditar, así como de su contexto y de los posibles impactos, a efecto de facilitar el diseño de la auditoría.

Observar la parte resaltada en color azul de la figura que se presenta a continuación:

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI –IDI-

Ilustración 5

3.1 Comprensión del tema auditar

El objetivo al comienzo de la fase de diseño es desarrollar una comprensión sólida del tema/objeto de auditoría. Lo que se audita, los riesgos y desafíos en el área. La obtención de los conocimientos necesarios es un proceso continuo y acumulativo de recolección de información en todas las etapas de la auditoría.

El equipo de auditoría con la información obtenida, relacionada con el tema auditar y la entidad, procederá a realizar la **Guía 8 "Comprensión del tema a auditar"**.

El auditor requiere identificar y evaluar los riesgos de la posible comisión de delitos durante todo el proceso de la auditoría. Es importante que el auditor tenga una buena comprensión de los controles relevantes y que examine si existen signos o irregularidades que puedan perjudicar el desempeño de la Entidad. El auditor necesita realizar averiguaciones y llevar a cabo procedimientos para identificar y responder a los riesgos relevantes a los objetivos de auditoría.[14]

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Para una comprensión sólida del tema es necesario adquirir conocimiento del sujeto de auditoría, es decir de la entidad auditada, lo que implica evaluar los componentes del control interno relacionados con: el entorno de control, la evaluación de riesgo, las actividades de control, la información y comunicación y el seguimiento, lo que permitirá establecer si la máxima autoridad y el personal han considerado la manera en la cual se enfrentarán a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad se alcanzarán los objetivos generales. **Guía 9 "Evaluación del Control Interno"**.

Derivado de la evaluación de los componentes del control interno, el equipo de auditoría procederá a realizar el análisis FODA con base a la información obtenida en la Guía 9; posteriormente, deberá elaborar el Diagrama de Verificación de Riesgos, utilizando las debilidades y amenazas detectadas; para el efecto, el equipo de auditoría utilizará la **Guía 10 "FODA y DVR"**.

Posterior a la evaluación del control interno, análisis FODA y DVR, el equipo de auditoría ha identificado las áreas de mayor riesgo relacionados con el tema/objeto de auditoría, el período auditar y podrá también establecer los stakeholders que intervienen en el proceso de auditoría.

El equipo de auditoría debe identificar de forma explícita a los destinatarios previstos y a las partes responsables de la auditoría[15] con el objeto de establecer a quienes va dirigido el programa, subprograma, actividad, proyecto, obra entre otros, así como quienes deben de atender las recomendaciones al desempeño para mejorar la gestión de la entidad y a quienes va dirigido el informe de auditoría. **Guía 11 "Destinatarios previstos y partes responsables (Stakeholders)"**.

[14] ISSALGT 3000, párrafo 64
[15] ISSALGT 3000 párrafos del 15 al 18

Después de haber realizado las guías 9, 10 y 11 el equipo de auditoría tendrá la capacidad de determinar qué principio (economía, eficiencia, eficacia) podrá evaluar, bajo qué enfoque (problema, sistema, resultados), con el objetivo de agregar valor e impacto por medio de los resultados de la auditoría.

3.2 Identificación del principio a evaluar (Economía, Eficiencia y Eficacia)[16]

Las auditorías de desempeño a menudo incluyen un análisis de las condiciones que son necesarias para garantizar que los principios de economía, eficiencia y eficacia puedan mantenerse. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de la buena administración para garantizar la entrega correcta y oportuna de los servicios. Cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño de la entidad auditada también debe ser tomado en consideración.

- Economía (mantener los costos en niveles bajos)

Auditar la economía implica centrarse en el modo en que las entidades auditadas logran minimizar los costos de los recursos (insumos) utilizados, sin perder de vista la adecuada calidad de tales recursos. Este tipo de auditoría hace hincapié únicamente en los insumos.

Algunos de los riesgos principales para la economía son:

- ✔ Utilizar los recursos en exceso para lograr el producto deseado;
- ✔ Pagar demasiado por los recursos;
- ✔ Utilizar recursos cuya calidad supera la necesaria para obtener el producto deseado;
- ✔ Aplicar una "falsa economía" al utilizar recursos de calidad deficiente, lo que lleva a incurrir en costos más elevados a largo plazo: por ejemplo, al hacerse necesaria la realización de tareas de reparación y mantenimiento con mayor frecuencia de un mismo bien.

Cuando se realizan auditorías enfocadas en la economía, es posible que el auditor precise dar respuesta al siguiente tipo de preguntas:

[16] ISSALGT 300 párrafo 7.

- ✔ ¿Los insumos seleccionados o el equipamiento obtenido son compatibles con la aplicación más económica de los fondos públicos?
- ✔ ¿Los recursos humanos, financieros o materiales, se han utilizado de un modo económico?
- ✔ ¿Las actividades vinculadas con la gestión, se realizan de acuerdo con principios administrativos válidos y políticas de gestión idóneas?

- Eficiencia (obtener el mayor provecho de los recursos disponibles)

Auditar la eficiencia supone preguntarse si los insumos se han utilizado de forma óptima o satisfactoria, o si con menos recursos podrían haberse obtenido los mismos productos, o productos similares (en lo relativo a su calidad y plazos de entrega). En otras palabras, "¿estamos obteniendo el mayor provecho en términos de cantidad y calidad de nuestros insumos y acciones?". Por lo tanto, la eficiencia consiste en obtener el mayor nivel posible de productos dado un determinado nivel de insumos, o utilizar el mínimo nivel de insumos necesario para obtener un determinado nivel de productos.

La eficiencia es un concepto relativo. Un proceso, instrumento o programa es o bien más o bien menos eficiente que otro. Vale decir que, para efectuar una auditoría centrada en la eficiencia, es necesario realizar algún tipo de comparación. Por ejemplo: cotejar actividades similares en entidades comparables; comparar un proceso (desarrollado en una entidad) con el mismo proceso llevado a cabo en un momento anterior; comparar un proceso antes y después de la adopción de una política o un procedimiento; y comparar la eficiencia de una organización en relación con un conjunto aceptado de características atribuidas a las organizaciones eficientes.

Al realizar auditorías de eficiencia, usted podría formular las siguientes preguntas:

- ✔ ¿La Entidad, está obteniendo los mejores servicios en función de los fondos asignados?
- ✔ ¿La Entidad está maximizando la utilización de su equipamiento informático?
- ✔ ¿La Entidad realiza una correcta atención al cliente optimizando los tiempos de atención?

- Eficacia (lograr los objetivos y resultados pretendidos)

La eficacia se relaciona con los resultados. Va vinculada al siguiente tipo de preguntas:

- ✔ ¿Los departamentos o entidades alcanzan los objetivos previstos por sus políticas, programas, entre otros?
- ✔ ¿Los departamentos o entidades logran sus objetivos relativos a todos los sectores de la comunidad?

El evaluar la eficacia, la Contraloría General de Cuentas debe considerar si una política pública, un programa o una actividad entre otros, alcanza los objetivos propuestos, y el modo en que lo hacen. En ocasiones, pueden dividir la eficacia en dos aspectos diferenciados:

- ✔ El logro de objetivos específicos en términos de productos.
- ✔ La consecución de aquello que la entidad se propone lograr en términos de resultados.

Auditar la eficacia del desempeño en función del logro de los objetivos de la entidad auditada, supone auditar el impacto real de las actividades realizadas en relación con los impactos deseados. Por ejemplo, puede que usted desee comparar la situación abordada antes y después de la introducción de una política o programa, midiendo para ello el comportamiento de un grupo de control que no se haya expuesto a dicha política o programa (lo contra fáctico).

Para comprender que aspectos incluye la evaluación de cada principio, observar la ilustración siguiente:

Ilustración 6

3.3 Identificación del enfoque de auditoría[17]

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

Los auditores deben escoger un enfoque orientado a:

- **Sistema:** Examina el funcionamiento apropiado de los sistemas de gestión. Frecuentemente los principios elementales de la buena gestión pueden ayudar a examinar las condiciones para la eficiencia o eficacia, aún cuando falte un claro consenso sobre el problema, o cuando los resultados o productos no estén claramente determinados.[18]

- **Resultados:** Evalúa si se ha logrado el resultado o producto deseado tal como se previó, o si los programas o servicios operan como se tenía previsto. Este enfoque es aplicado con mayor facilidad cuando existe una declaración clara de los resultados o productos deseados (ej. En la legislación/regulación o en una estrategia determinada por las partes responsables).[19]

- **Problema:** Examina, verifica y analiza las causas de problemas particulares o desviaciones de los criterios de auditoría. Puede emplearse cuando existe un claro consenso sobre un problema, aún cuando no exista una declaración clara sobre los resultados o productos deseados. Las conclusiones y recomendaciones se basan principalmente en el proceso de análisis y confirmación de las causas, en lugar de la comparación de la evidencia de auditoría respecto a los criterios de auditoría.[20]

Para evaluar el enfoque se pueden utilizar diversas técnicas que sirven para ampliar el conocimiento del tema/objeto de auditoría; el equipo de auditoría podrá utilizar las técnicas de diagnóstico que se presentan en la tabla, de acuerdo al objetivo y finalidad de cada una de ellas, con el propósito de generar información que sirva para la toma de decisiones al efectuar el diseño de la auditoría.

[17] ISSALGT 3000, párrafo 31
[18] ISSALGT 3000, párrafo 32
[19] ISSALGT 3000, párrafo 33
[20] ISSALGT 3000, párrafo 34

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Enfoque de auditoría	Algunas técnicas de diagnóstico	Objetivos
Resultado	Mapa de productos e indicadores de desempeño	• 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; • Evaluar o desarrollar indicadores de desempeño.
Sistema, problema, resultado	Mapeo de procesos	• Conocer el funcionamiento de procesos de trabajo; • Identificar buenas prácticas; • Identificar oportunidades para racionalización y perfeccionamiento de procesos de trabajo.
Problema	Análisis de Ishikawa /Espina de Pescado (causa y efecto)	• Facilitar la discusión y el análisis en torno a la identificación de causas y posibles soluciones, para problemas asociados a las mismas. • Demostrar las interrelaciones entre un efecto y sus posibles causas de forma ordenada, clara y precisa. • Determinar las posibles interrelaciones causa-efecto, permitiendo una mejor comprensión del tema/objeto de auditoría en estudio.

Tabla 3

La identificación adecuada del principio y enfoque serán necesarios para formular los objetivos, las preguntas y subpreguntas de auditoría. A manera de ejemplo observar lo indicado en el **Apéndice #2**.

3.4 Definir el (los) objetivo(s) de auditoría, pregunta(s) y subpreguntas(s) de auditoría[21]

El equipo de auditoría debe establecer objetivo(s) de auditoría claramente definido(s) que se relacione (n) con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.

Al determinar los objetivos de la auditoría, el auditor debe establecer dónde se ubican los principales problemas o riesgos, y dónde la auditoría puede agregar más valor. Para ayudar a definir el (los) objetivo (s) de auditoría apropiado (s), el auditor puede realizar entrevistas con las principales partes interesadas y expertos, analizando problemas potenciales desde diferentes puntos de vista.

El equipo de auditoría debe articular el (los) objetivo(s) de la auditoría de forma suficientemente detallada para ser claro sobre las preguntas que serán respondidas, y para permitir un desarrollo lógico del diseño de la auditoría.

Si el (los) objetivo (s) de la auditoría se formula(n) como preguntas de auditoría y se desglosan a su vez en subpreguntas, entonces el equipo de auditoría debe asegurarse de que se vinculen de forma temática y complementaria, que no se traslapen y que sean exhaustivas, de forma colectiva, al abordar el tema de auditoría en su generalidad.

Al desarrollar sus objetivos, es necesario que considere los siguientes factores:

- ¿Sus objetivos, están formulados de modo tal que le permitan extraer una conclusión clara e inequívoca?
- ¿Sus objetivos, brindan a las entidades auditadas y las partes interesadas información suficiente como para que entiendan con facilidad el motivo de realización de la auditoría, además del foco y la meta de esa auditoría?
- ¿Los objetivos de la auditoría, se expresan en términos claros y simples?
- ¿Son sus objetivos claros y específicos, factibles, justos y objetivos, neutrales a las políticas y mensurables?
- ¿Sus objetivos, toman en cuenta posibles deficiencias en el desempeño?

[21] ISSAI GT 3000, párrafos 25 al 29

3.5 Preparación de las preguntas de auditoría

Una buena práctica es que el equipo de auditoría formule preguntas de auditoría que aborde el (los) objetivo(s) de auditoría. Esto ayudará a definir y estructurar la auditoría.

Es importante que las preguntas de auditoría se relacionen temáticamente, se complementen, no se superpongan y sean colectivamente exhaustivas al abordar el (los) objetivo(s) de la auditoría. El propósito es cubrir todos los aspectos del objetivo de la auditoría a través de preguntas específicas de auditoría. Todos los términos empleados en las preguntas deben estar claramente definidos. Las preguntas se formulan en forma neutral, incluso si el equipo de auditoría espera encontrar problemas en relación con las preguntas. Las preguntas de auditoría pueden ser analíticas, normativas o descriptivas.

Si bien se aconseja formular preguntas de auditoría de manera normativa o analítica, agregar preguntas descriptivas a veces puede ser útil en una auditoría, especialmente cuando se prepara en un área donde falta información sobre economía, eficiencia o eficacia.

Las preguntas de una auditoría son o bien descriptivas (lo que significa que describen una condición) o evaluativas (lo que significa que evalúan una condición en función de criterios y pueden tener un carácter normativo o analítico). Aquellas de carácter descriptivo pueden adoptar múltiples formas.

Las preguntas de auditoría de carácter evaluativo pueden variar ampliamente, abarcando desde un examen de la situación actual del programa en términos de economía, hasta un análisis prospectivo de acontecimientos futuros.

La formulación de las preguntas de auditoría es un proceso repetitivo en el cual el equipo de auditoría especifica y perfecciona repetidamente las preguntas, tomando en cuenta la información nueva y conocida sobre el tema, así como la viabilidad de obtener respuestas. En la fase de planificación, el propósito de formular preguntas de auditoría es dirigir sistemáticamente la atención a lo que el equipo de auditoría necesita saber para lograr el objetivo de la auditoría. Es posible que haya que ajustar las preguntas de auditoría para reflejar mejor el tema a medida que el equipo de auditoría va obteniendo más conocimiento, pero esto no debe hacerse con frecuencia, dado que las preguntas de auditoría se comunican a la entidad auditada, cambiar las preguntas de auditoría durante el curso de la auditoría puede suscitar dudas sobre la profesionalidad, objetividad y equidad de la misma. A manera de ejemplo observar lo indicado en los **Apéndices #2 y #3**.

Para efectuar este proceso deberá utilizar la **Guía 12 "Principio, enfoque, objetivos y preguntas de auditoría"**.

3.6 Alcance de la auditoría

El (los) objetivo(s) de auditoría, las preguntas de auditoría y el alcance están interrelacionados y deben considerarse de forma conjunta. Incluso pequeños cambios en el (los) objetivo(s) o las preguntas de auditoría pueden tener un impacto importante en el alcance general de la auditoría.

El alcance define los límites de la auditoría. Para definir el alcance, el auditor debe identificar qué entidades, unidades administrativas, áreas, entre otros, se incluirán en la auditoría o qué programa, subprograma, actividad, proyecto, obra, entre otros define el límite de la auditoría.

El auditor también debe identificar el período de tiempo que va a ser revisado. Para evitar una auditoría demasiado compleja o costosa, el alcance de la auditoría puede excluir aspectos relacionados con actividades o entidades, unidades, áreas, entre otros, considerando, la relevancia para el objetivo de la auditoría.

Para definir el alcance, el equipo de auditoría puede responder a las preguntas siguientes:

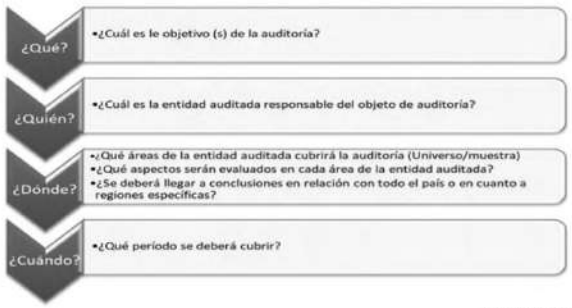


Ilustración 7

3.7 Identificación del deber ser (Criterios)[22]

El equipo de auditoría debe establecer criterios (deber ser) adecuados, que correspondan al (los) objetivo (s) de auditoría y a las preguntas de auditoría, y que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia.

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, pueden ser cualitativos o cuantitativos; podrían ser generales o específicos; enfocados en lo que se espera, de acuerdo con principios precisos, conocimiento científico o mejores prácticas; sobre lo que podría ser (dadas las mejores condiciones) o sobre lo que debería ser de conformidad con las leyes, regulaciones u objetivos.

[22] ISSAI GT 3000, párrafos 35 al 38

Los criterios de auditoría requieren brindar una base apropiada y razonable para evaluar con relación a los objetivos de auditoría. Los criterios de auditoría tienen que ser relevantes, comprensibles, completos, confiables y objetivos en el contexto del tema en cuestión. Debería ser posible identificar la fuente del criterio de auditoría utilizado.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

El equipo de auditoría puede usar muchas fuentes para identificar los criterios de auditoría, por ejemplo:

a. Leyes y regulaciones que rigen el funcionamiento de la entidad auditada.

b. Objetivos políticos o decretos legislativos.

c. Decisiones hechas por el Organismo Legislativo o el Ejecutivo.

d. Indicadores clave de desempeño, establecidos por la entidad auditada o el gobierno (PEI, POM, POA).

e. Procedimientos detallados para una función o actividad.

f. Estándares tomados de la investigación, literatura u organizaciones profesionales y/o internacionales.

g. Puntos de referencia internacionales de buen desempeño (buenas prácticas).

h. Desempeño correspondiente en el sector privado (buenas prácticas).

i. Puntos de referencia: la misma entidad, diferentes años; diferentes entidades misma actividad.

j. Documentos de planificación, contratos y presupuestos de la entidad auditada.

k. Gestión general y literatura sobre el tema.

l. Criterios utilizados anteriormente en auditorías similares o por otras Entidades Fiscalizadoras Superiores.

m. Normas establecidas por el auditor, luego de consultar con expertos en la materia.

n. Identificación de lo que podría ser (dadas las mejores condiciones).

Algunas veces, es fácil definir los criterios de una auditoría, por ejemplo, cuando los objetivos establecidos por el legislativo o el gobierno son claros, precisos y relevantes. Sin embargo, a menudo este no es el caso, debido a que estos objetivos pueden haber sido formulados con poca precisión, ser conflictivos o inexistentes. Esta situación no debe impedir que el equipo realice la auditoría. En tales circunstancias, es posible que el equipo de auditoría deba establecer criterios que reflejen el resultado ideal o esperado contra el cual se puede medir el desempeño de la entidad. Una posibilidad es establecer criterios permitiendo que los expertos respondan preguntas tales como "¿cuáles deberían ser los mejores resultados posibles dadas las circunstancias y de acuerdo con la práctica comparable más conocida?"; si, por otro lado, el equipo de auditoría usa criterios de desempeño o estándares establecidos por la entidad auditada, se debe ser cauteloso. Cumplir con dichos estándares no equivale necesariamente a un buen desempeño y el equipo de auditoría debe ser consciente de que la entidad auditada puede establecer estándares irrazonablemente bajos para asegurar su cumplimiento. A manera de ejemplo observar lo indicado en el **Apéndice #2**.

3.8 Métodos para reunir evidencia de auditoría

Un aspecto importante en la planificación sobre cómo realizar la auditoría es determinar los métodos que se utilizarán para recopilar y analizar los datos.

Los objetivos de auditoría, las preguntas de auditoría, el alcance de la auditoría, el enfoque de auditoría y los criterios de auditoría son los factores que determinan qué evidencia se necesita y los métodos más apropiados para obtener esa evidencia.

Las auditorías de desempeño pueden hacer uso de una amplia variedad de métodos y técnicas para la recopilación de datos tales como encuestas, entrevistas, grupos de enfoque, observaciones, análisis de documentos, así como el análisis de los datos económicos, financieros y de desempeño.

Los métodos y técnicas de auditoría deben ser seleccionados de forma que permitan la mejor recolección de evidencia de una manera eficiente, económica y eficaz. Por esto, como regla general, es recomendable ser flexibles y pragmáticos en la elección de los mismos, considerando lo siguiente:

Evidencia de auditoría	Métodos y técnicas de recolección de datos
Evidencia testimonial	• Entrevistas • Encuestas • Cuestionarios • Grupos focales • Grupos de referencia
Evidencia documentada	• Revisión de documentos • Revisión de archivos • Usar estadísticas existentes • Usar base de datos existentes
Evidencia física	• Observación de personas • Inspección de objetos o procesos • Experimentos, por ejemplo: nivel de seguridad de los datos de una computadora.
Evidencia analítica	• Métodos de recopilación de datos cuantitativos • Análisis de regresión • Cálculos • Comparaciones • Separación de información en componentes y argumentos nacionales.

Tabla 4

Es importante que el equipo de auditoría establezca una estrategia apropiada para la auditoría, combinando diseños de estudio, métodos y técnicas en la auditoría para adecuarse al contexto, objetivo(s), preguntas, criterios, recursos, conocimientos y habilidades del auditor, así como a la disponibilidad de datos. A manera de ejemplo observar lo indicado en el **Apéndice #2**.

Si el auditor gubernamental no puede obtener evidencia suficiente y apropiada para formar conclusiones, debido a una dificultad o cualquier caso fortuito, debe modificar los procedimientos y técnicas establecidos, para una mejor recopilación de evidencia. Las modificaciones deben ser aprobadas por el Supervisor, dejando justificación de esos cambios en los comentarios de las cédulas de auditoría que fueron diseñadas para cumplir con los procedimientos establecidos.

3.9 Determinación de materialidad [23]

La materialidad puede definirse como la importancia relativa (o significancia relativa) de un asunto dentro del contexto en que se considere. Además del valor monetario la materialidad incluye aspectos de significancia, cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas social y política. Es importante que el auditor tenga en cuenta que la materialidad puede variar al paso del tiempo, y que puede depender de la perspectiva de los destinatarios previstos y de las partes responsables.

Para la determinación de la materialidad, el equipo de auditoría debe, por cada subpregunta de auditoría, identificar los métodos y técnicas para la obtención de los datos, de esa cuenta tendrá identificado el universo a investigar, el cual variará por cada auditoría, debiendo considerar la muestra correspondiente. A manera de ejemplo observar el **Apéndice # 4.**

El equipo de auditoría deberá dejar constancia en papel de trabajo del proceso realizado para determinar la materialidad; asimismo, deberá indicar que método utilizó para llegar a obtener la muestra respectiva.

3.10 Matriz de planeamiento

La matriz de planeamiento es una herramienta para diseñar de manera sistemática la planificación, la cual deberá realizarse de manera objetiva, utilizando la información recopilada desde la etapa de familiarización (pre-estudio).

La misma contiene una estructura interrelacionada con los componentes básicos de la planificación. En ella se describen brevemente los criterios, la información requerida, la fuente de información, los métodos y técnicas para recopilar evidencia y procedimientos para su análisis, limitaciones y lo que permitirá decir el análisis.

[23] ISSAI GT 300 párrafo 29 e ISSAI GT 3000 párrafo 74

Sus principales objetivos son:

Ilustración 8

La matriz de planeamiento es un cuadro que resume la información relevante del planeamiento de una auditoría. Es elaborada en la fase de planificación, para su comprensión debe realizarse de manera horizontal; sin embargo, se debe leer y entender de manera horizontal relacionando todos sus elementos y de manera vertical relacionando los elementos con su encabezado.

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 es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado por el equipo, a medida que el trabajo de auditoría progresa. Se debe elaborar una matriz de planeamiento por cada subpregunta de auditoría.

La matriz de planeamiento contiene los elementos siguientes:

a) El encabezado de cada matriz se debe identificar así:

- Tema/objeto de auditoría
- Entidad/sujeto de auditoría
- Justificación de la auditoría
- Principio de auditoría

- Enfoque de auditoría
- Objetivo general de la auditoría/Pregunta general de la auditoría
- Objetivo específico

b) La matriz contiene las columnas que se indican a continuación:

- Criterios (deber ser): Especificar brevemente los criterios relacionados con la subpregunta de la auditoría, con el objeto de evaluar si la entidad se desempeña de conformidad a los criterios establecidos, los superan o no los alcanzan.
- Información requerida: Identificar la información necesaria para responder a la subpregunta de auditoría.
- Fuentes de información: Identificar las fuentes de cada elemento de información.
- Procedimiento para la recopilación de datos: Identificar los métodos y técnicas de recopilación de datos que permitirán obtener evidencia suficiente y apropiada, para contestar la subpregunta de auditoría.
- Procedimientos de análisis de datos: Identificar los métodos y técnicas que se van a utilizar para el análisis de la información recopilada.
- 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.
- Qué nos permitirá decir el análisis: Indicar con precisión qué conclusiones o resultados se pretenden alcanzar con la auditoría.

Para realizar la matriz de planeamiento el equipo de auditoría debe observar el formato de la **Guía 13 "Matriz de Planeamiento"**.

3.11 Programa de auditoría

El equipo de auditoría elaborará por cada subpregunta un programa, en el cual describirá los procedimientos a realizar, identificando objetivos, subpregunta, muestra seleccionada, métodos y técnicas de auditoría para recabar evidencia, procesar y analizar la información.

Aquí está contenido el proceso para la ejecución de la auditoria, lo que permitirá obtener los resultados con el soporte fiable que requiere su elaboración.

Para la elaboración de los programas, el equipo de auditoría debe considerar cada subpregunta de auditoría para el efecto podrá 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, solicite si fuera el caso alguna modificación y posteriormente valide dichos documentos.

Con el memorando de planificación de auditoría validado por el supervisor, el equipo de auditoría traslada, por medio escrito y/o electrónico a la Dirección que emitió el nombramiento, para que la Dirección revise, solicite alguna modificación si fuese el caso y posteriormente apruebe los documentos con su firma y sello.[24]

3.12 Necesidad de incluir un experto

La auditoría de desempeño también requiere un buen conocimiento de las organizaciones, programas y funciones gubernamentales relacionadas con el tema/objeto de la auditoría y podrá requerir pericia en ciencias sociales, físicas, computacionales y otras ciencias, así como pericia legal.[25]

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

[24] Reglamento de la Ley Orgánica de la CGC
[25] ISSAI.GT3000 párrafos 54 y 55.

indicar lo que se necesita sea evaluado, de ser así, enviará solicitud de forma física y/o electrónica a su Dirección de Auditoría, para que esta realice la gestión .[26]

El oficio de solicitud del especialista debe ser firmado por el equipo de auditoría (auditores, coordinador y con el visto bueno del supervisor), Observar **Guía 15 "Solicitud de experto"**.

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

El experto será nombrado por la Dirección a la que pertenece mediante nombramiento, para tener seguridad que éste será objetivo en su trabajo, debe firmar la Declaración de Independencia y trasladar copia al equipo de auditoría. El experto debe realizar un cronograma de actividades con base en los requerimientos del equipo y presentarlo a este último para que verifique si contiene los aspectos que se necesitan evaluar.

El resultado del experto será un informe circunstanciado que responda al requerimiento del equipo de auditoría, el cual deberá ser acompañado de los papeles de trabajo que sirvieron para sustentar sus resultados y deben entregarse al equipo, sin perjuicio de la forma en que deba descargarse el nombramiento del experto.

De nombrarse al experto, el coordinador del equipo de auditoría debe comunicar por escrito a la entidad auditada, los datos del profesional asignado, 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 indicar en el memorando de planificación de auditoría, de igual manera la decisión de su involucramiento.

[26] ISSAI.GT 300 párrafo 26

3.13 Memorando de planificación

Es el documento que contiene de manera detallada el Diseño de la auditoría. 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.

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

Al formular el memorando de planificación de auditoría, el Equipo de Auditoría debe tomar en consideración el formato establecido en el sistema de acuerdo a los aspectos siguientes:

- La comunicación de obligaciones y objetivos, así como el establecer un destinatario de estas comunicaciones, el momento y modalidad en que debe hacerse.
- Tema u objeto 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, al momento que se requiera.
- El costo de la auditoría (en el cual se indique que costo tiene el realizar la presente auditoría) **Guía 16 "Costo promedio de la auditoría"**.
- El cronograma de auditoría.

El contenido mínimo del memorando de planificación es el siguiente:

- ✔ CARÁTULA
- ✔ ÍNDICE
- ✔ COMPRENSIÓN DE LA ENTIDAD AUDITADA

Función o Gestión Principal, Estructura Orgánica de la Entidad, Misión, Visión, Gestión financiera

- ✔ FUNDAMENTO LEGAL DE LA AUDITORÍA
- ✔ OBLIGACIONES DE LAS DISTINTAS PARTES

Obligaciones del equipo de auditoría, Obligaciones de la entidad

- ✔ TEMA A AUDITAR (Antecedentes)

Comprensión del tema a auditar

- ✔ OBJETIVO(S) DE LA AUDITORÍA
- ✔ PREGUNTA(S) DE AUDITORÌA

Subpreguntas de auditoría

- ✔ ALCANCE DE AUDITORÍA
- ✔ PRINCIPIO Y ENFOQUE DE AUDITORÍA
- ✔ CRITERIOS (Deber ser)
- ✔ METODOLOGÍA Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Inclusión del Experto, Selección de la muestra

- ✔ INFORMES QUE SE PRESENTARÁN
- ✔ CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES
- ✔ RECURSOS

Materiales, Humanos, Financieros

- ✔ APÉNDICES (Diagnóstico, Matriz de riesgo de auditoría, Matriz de planeamiento y Programas de auditoría)
- ✔ EQUIPO DE AUDITORÍA

El equipo de auditoría al realizar cada uno de los procedimientos establecidos en las etapas de familiarización y planificación, tendrá la información necesaria para elaborar el memorando, en el sistema de auditoría se habilitan los campos para ingresar los datos requeridos descritos anteriormente.

3.14 Diseño de papeles de trabajo

El equipo de auditoría, posterior a que la Dirección haya aprobado el memorando de planificación y los programas de auditoría, deberá diseñar y elaborar los papeles de trabajo que considere necesarios para documentar y evidenciar el trabajo que realizarán en la etapa de ejecución, según los procedimientos indicados en los programas de auditoría.

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

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

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 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:** 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 y control gubernamental. En ellos, el equipo de auditoría deberá considerar al menos, los aspectos siguientes:

- **Encabezamiento:** incluirá el período fiscalizado, la identificación de la auditoría, el nombre del área, las referencias, el objetivo del papel de trabajo, la identificación de las personas que lo han elaborado y supervisado y las fechas de su realización.
- **Fuente:** documentos que sirven de base para sustentar el trabajo del auditor y si fuera el caso el procedimiento de obtención de los documentos.
- **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:** indicará el tamaño de las muestras y la forma de obtención de la información.
- **Referencias:** además de que cada papel de trabajo de auditoría 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 durante la ejecución del trabajo de auditoría.
- **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, se prepararán y ordenarán de manera lógica y cronológica, mediante un sistema de índice de referencia cruzada, que se adecúe a las necesidades de cada auditoría; de igual manera los papeles de trabajo deben estar debidamente foliados.

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

- Completo, de forma que cada papel de trabajo esté perfectamente identificado, foliado y referenciado.
- 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 y cronológica de los papeles de trabajo, debiendo ser flexibles, de forma que pueda utilizarse para todo tipo de auditoría. El programa de trabajo determinará la organización de los papeles de trabajo en cada área objeto de evaluación.
- 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.

3.15 Organización

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

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

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

- Logotipo de la Entidad Fiscalizadora Superior
- Identificación de la Entidad Auditada
- Período de la auditoría
- Referencia del papel de trabajo
- Iniciales del profesional que realiza, quien revisa, y fecha
- Identificación del papel de trabajo
- Fuente de donde se extrajo la información objeto de evaluación
- Aspectos a evaluar
- Marcas de auditoría.
- Objetivos cuando corresponda
- Conclusiones cuando corresponda
- Firmas y sellos de las personas responsables del trabajo y del revisor

3.16 Comunicación con el auditado

El equipo de auditoría, por medio del coordinador concertará cita, de forma escrita y/o electrónica con la máxima autoridad de la entidad auditada y con los responsables de las áreas que se auditarán, según Memorando de Planificación, para suscribir 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 de la auditoría, obligaciones del equipo auditor y entidad, procedimiento para la comunicación de resultados y notificación del informe, entre otros. Para evidencia de esta actividad se puede suscribir acta o realizar una videoconferencia de la cual se obtendrá una constancia de su grabación como prueba de su realización, para lo anterior, debe participar todo el equipo de auditoría. **Guía 17 "Acta de apertura"**.

3.17 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.

El equipo de auditoría, al efectuar la etapa de planificación, debe elaborar las guías que soporten esta actividad, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado para el efecto.

El control de calidad es efectuado por el Coordinador y el Supervisor, en todas las etapas de la auditoría, para lo cual debe elaborarse la **Guía 18 "Control de Calidad"**. Los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

a) Guía 8 Comprensión del tema de auditoría
b) Guía 9 Evaluación del control interno
c) Guía 10 FODA y DVR
d) Guía 11 Destinatarios previstos y partes responsables
e) Guía 12 Principio, enfoque, objetivos y preguntas de auditoría
f) Guía 13 Matriz de Planeamiento
g) Guía 14 Programa de auditoría
h) Guía 15 Solicitud de experto
i) Guía 16 Costo promedio de la auditoría
j) Guía 17 Acta de apertura
k) Guía 18 Control de Calidad

3.18 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de planificación de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 18 "Control de calidad"**.

4. Etapa de Ejecución

En la etapa de ejecución, el equipo de auditoría pone en práctica los procedimientos establecidos con base a la planificación.

Las auditorías deben ser realizadas con el debido cuidado, con objetividad y con supervisión apropiada y oportuna. El equipo de auditoría debe tener, de manera colectiva, el conocimiento suficiente y adecuado de la materia y técnicas de auditoría para la ejecución del trabajo de campo.

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 establecido por el equipo de auditoría).

El equipo de auditoría debe realizar los papeles de trabajo y efectuar las pruebas necesarias que sirvan para la obtención de evidencia suficiente y apropiada para sustentar de mejor manera el trabajo realizado.

4.2 Obtención de evidencia[37]

Durante todo el proceso de ejecución el equipo de auditoría obtendrá evidencia suficiente y apropiada, para establecer los hallazgos y formular conclusiones en respuesta al(los) objetivo(s) y a las pregunta(s) anteriormente establecidas, con el objeto de emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables.

Con base a dicha evaluación, el equipo de auditoría debe decidir si se necesita más o diferente evidencia.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

4.2.1 Evidencia suficiente y apropiada

En las auditorías de desempeño, rara vez la evidencia es concluyente (si/no o correcta/incorrecta). Generalmente, la evidencia de auditoría es persuasiva (nos lleva a la conclusión de que...). Cuando se trabaja en áreas donde la evidencia es persuasiva más que concluyente, puede ser útil tener discusiones en la etapa de planificación o al comienzo de la etapa de ejecución con expertos en el área sobre la naturaleza

[27] ISSAI.GT 3000 párrafo 96 al 105

de la evidencia que se obtendrá y la forma en que dicha evidencia será analizada e interpretada por el auditor. Este enfoque reduce el riesgo de mal interpretar la evidencia y puede acelerar el proceso de auditoría.

También es importante que el equipo de auditoría busque información de diferentes fuentes, ya que las organizaciones, los individuos en una organización, los expertos y las partes interesadas tienen diferentes perspectivas y argumentos que presentar.

El objetivo de la fase de planificación es organizar de forma adecuada y completa la auditoría para poder aplicar los métodos de recopilación de datos descritos en los documentos realizados.

El equipo de auditoría también debe evaluar si la falta de evidencia suficiente y apropiada se debe a deficiencias de control interno o a otras debilidades del tema/objeto de auditoría y si la falta de evidencia suficiente y apropiada podría ser la base de los hallazgos de auditoría.

4.2.2 Evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada

El concepto de evidencia suficiente y apropiada es parte integral de una auditoría. Al evaluar la evidencia, el equipo de auditoría debe considerar si la evidencia en su totalidad es suficiente y apropiada para abordar los objetivos de la auditoría y apoyar los hallazgos y conclusiones.

Los objetivos de la auditoría pueden variar ampliamente, al igual que el nivel de trabajo necesario para evaluar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia para abordar los objetivos. Los conceptos de riesgo y materialidad ayudan al equipo de auditoría a evaluar la evidencia de auditoría.

La tabla que se presenta hace referencia a los conceptos claves de la evidencia de la manera siguiente:

Concepto de la evidencia	Descripción
a) Suficiencia	Es la cantidad de evidencia utilizada para abordar los objetivos de auditoría y respaldar los hallazgos y conclusiones de la auditoría.
b) Pertinencia	Es la calidad de la evidencia que abarca la relevancia, validez y confiabilidad de la evidencia utilizada para abordar los objetivos de la auditoría y respaldar los hallazgos y conclusiones.
c) Relevancia	Se refiere a la medida en que la evidencia tiene una relación lógica con, e importancia para, los objetivos de la auditoría y las preguntas de auditoría que se abordan.
d) Validez	Se refiere a la medida en que la evidencia es significativa o razonable para medir lo que se está evaluando. En otras palabras, la validez se refiere a la medida en que la evidencia representa lo que se pretende representar.
f) Fiabilidad	Se refiere a la medida en que la evidencia de auditoría es respaldada por la corroboración de datos de una variedad de fuentes, o produce los mismos hallazgos de auditoría cuando se prueban repetidamente.

Fuente:ISSAI.GT-3000 párrafo 96 al 101

Tabla 5

Como se indicó anteriormente, existen diferentes tipos y fuentes de evidencia que el equipo de auditoría puede utilizar. Cada tipo de evidencia tiene sus propias fortalezas y debilidades. Los siguientes contrastes son útiles para evaluar la pertinencia de la evidencia:

a. La evidencia documental es más confiable que la evidencia oral, pero la confiabilidad varía según la fuente y el propósito del documento.

b. La evidencia testimonial que se corrobora por escrito es más confiable que la evidencia oral sola.

c. La evidencia basada en muchas entrevistas en conjunto es más confiable que la evidencia basada en una o varias entrevistas.

d. La evidencia testimonial obtenida bajo condiciones en las cuales las personas pueden hablar libremente es más confiable que la evidencia obtenida bajo circunstancias en las cuales las personas pueden sentirse intimidadas.

e. La evidencia obtenida de un tercero entendido, creíble e imparcial es más confiable que la evidencia obtenida de la administración de la entidad auditada u otras personas que tienen un interés directo en la entidad auditada.

f. La evidencia obtenida cuando el control interno es efectivo es más confiable que la evidencia obtenida cuando el control interno es débil o inexistente.

g. La evidencia obtenida a través de la observación directa, el cálculo y la inspección del equipo de auditoría es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente.

h. Los documentos originales son más confiables que los documentos fotocopiados.

Los siguientes supuestos son útiles para evaluar la suficiencia de la evidencia:

a. A mayor riesgo de auditoría, mayor será la cantidad y la calidad de evidencia requerida.

b. Una evidencia más sólida permitirá que se utilice menos evidencia.

c. Tener un gran volumen de evidencia de auditoría no compensa la falta de relevancia, validez o confiabilidad.

d. Más evidencia es normalmente necesaria cuando la entidad auditada tiene otra opinión sobre el tema.

El equipo de auditoría debe determinar la suficiencia y pertinencia general de la evidencia para proporcionar una base razonable para los hallazgos y las conclusiones, dentro del contexto de los objetivos de la auditoría. El juicio profesional puede ayudar al auditor a determinar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia como un todo. Por lo general, la interpretación, el resumen o el análisis de la evidencia se utilizan en el proceso de determinar la suficiencia y la pertinencia de la evidencia y en informar los resultados del trabajo de auditoría. Cuando sea aplicable, el auditor puede usar métodos estadísticos para analizar e interpretar la evidencia y para evaluar si es suficiente.

a. La evidencia es suficiente y apropiada cuando proporciona una base razonable para respaldar los hallazgos o conclusiones dentro del contexto de los objetivos de la auditoría.

b. La evidencia no es suficiente o apropiada cuando:

- Usar la evidencia conlleva un riesgo muy alto que podría llevar al auditor a llegar a una conclusión incorrecta o impropia,
- La evidencia tiene limitaciones significativas, dados los objetivos de la auditoría y el uso previsto de la evidencia, o
- La evidencia no proporciona una base adecuada para abordar los objetivos de la auditoría o respaldar los hallazgos y conclusiones.
- El equipo de auditoría no puede usar tal evidencia como soporte para sus hallazgos y conclusiones.

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.

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.

4.3 Resultado del experto

El equipo de auditoría se debe reunir con el experto asignado, para analizar los resultados de su trabajo y con base a ello, formarse una opinión para la elaboración de las conclusiones de auditoría. El experto deberá proporcionar un informe circunstanciado que se encuentre relacionado con su cronograma de actividades y al requerimiento del equipo, adjuntar los papeles de trabajo que respaldan sus resultados, independientemente de la forma en que deba descargar el nombramiento emitido por su Dirección.

De existir incumplimientos materiales que se evidencien como resultado del trabajo del experto, éstos deben ser tomados en cuenta por el equipo de auditoría, como base para la elaboración de hallazgos y determinación de las acciones legales pertinentes (formulación de cargos), excepto cuando el incumplimiento represente la posible comisión de delitos, el experto procederá a elaborar el proyecto de denuncia, por haber tenido pleno conocimiento de caso, sin dejar de observar los procedimientos emitidos por la Dirección correspondiente. Si los incumplimientos observados ameritan sanción económica, se procederá de conformidad con lo establecido en el numeral 4.13; literal a).
El experto será responsable de las aseveraciones contenidas en el resultado de su trabajo y debe contribuir con los órganos competentes, cuando sea requerido.

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

En la etapa de ejecución, el auditor debe seguir identificando posibles fuentes de información que podrían usarse como evidencia. No todas las situaciones pueden preverse durante la etapa de planificación y, por lo tanto, es posible que el auditor tenga que ajustar el alcance de la auditoría, las preguntas, los criterios y los métodos para la recopilación y el análisis de datos durante la presente etapa. Es aconsejable limitar los cambios radicales en el diseño de la auditoría a menos que sea inevitable.

La matriz de planeamiento, memorando de planificación y los programas de auditoría, se pueden actualizar durante esta etapa, con el objeto de asegurar que se obtenga la evidencia de auditoría suficiente y apropiada, 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 en respuesta a las preguntas de auditoría. Las actualizaciones deben realizarse de acuerdo con el resultado de los procedimientos efectuados, información proporcionada por las diferentes 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.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Revisadas las actualizaciones de la matriz de planeamiento, memorando de planificación y los programas de auditoría por el supervisor, el equipo las traslada por medio escrito y/o electrónico, a la Dirección que emitió el nombramiento, para que el Director revise, modifique y apruebe.

4.5 Elaboración de hallazgos[28]

Antes de elaborar los hallazgos, el equipo de auditoría se asegurará quienes son los responsables de cada una de las deficiencias, los identificará y, además, recopilará los datos de las autoridades de la entidad auditada, siendo estos como mínimo los siguientes:

- Nombres completos de las autoridades y/o responsables de la Entidad, cotejados con el Documento Personal de Identificación, si la persona tiene un solo nombre o un solo apellido, indicarlo.
- Número de Documento Personal de Identificación y lugar donde fue extendido, cotejado con el original y solicitar una copia.
- Cargo que desempeña o desempeñó.
- Número de Identificación Tributaria, cotejado contra el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria. -SAT- y solicitar una copia.
- Dirección particular y de ser posible que la persona indique donde puede ser notificada.
- Número de teléfono celular y domiciliar.
- Dirección de correo electrónico.
- Período de responsabilidad de la persona, comprobarlo por medio de documentos pertinentes.
- Sueldo base nominal.
- Indicar si es Autoridad Superior o no lo es.

Es de suma importancia que el equipo de auditoría individualice a los responsables de las deficiencias encontradas que corresponda al período auditado, los cargos que desempeñan y las funciones que realizan, de conformidad con la asignación escrita por la autoridad superior.

[28] ISSAI GT 300 párrafo 34

Con base en la evaluación de la evidencia suficiente y apropiada obtenida, de ser procedente, el equipo de auditoría debe elaborar los hallazgos, considerando su juicio profesional e independencia y la posible comisión de delitos detectados como resultado del trabajo de auditoría, dando respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría.

El equipo de auditoría para realizar los atributos de los hallazgos debe observar lo siguiente:

1. Criterios de auditoría: "lo que debería ser"
2. Evidencia de auditoría: "lo que es"
3. Condición (situación encontrada): "lo que es" en comparación con "lo que debería ser"
4. Determinar las causas y los efectos de las deficiencias detectadas

Ilustración 9

El equipo de auditoría, de encontrar deficiencias en el tema de auditoría que se consideren hallazgos, deberá incluirlos en la matriz de hallazgos; para el efecto, deben de observar y realizar lo indicado en la **Guía 19 "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 de hallazgos permite al equipo de auditoría y las otras partes interesadas, tener una comprensión homogénea de las situaciones encontradas, 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", de conformidad a lo establecido en el sistema, indicando a qué subpregunta de auditoría corresponde.

Los hallazgos deben establecer condición, 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 sus funciones, domicilio y/o dirección para recibir notificaciones, correo electrónico, 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, realizando si fuera el caso, las correcciones necesarias; posteriormente trasladarán el borrador de hallazgos a la Dirección que emitió el nombramiento, para revisión por parte de la Comisión de Control de Calidad designada; si esta estima correcciones, lo trasladará al equipo de auditoría para efectuar las mejoras correspondientes; caso contrario aprobará el borrador de hallazgos, para que los mismos sean notificados a los responsables de las deficiencias detectadas.

4.6 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 y documentación de soporte en forma impresa y/o electrónica, para la evaluación oportuna por parte del equipo de auditoría para su inclusión en el informe.

El equipo de auditoría que determine en este proceso, que la dirección del domicilio y/o dirección para recibir notificaciones o correo electrónico de los responsables, proporcionada por la entidad auditada es incorrecta, se tomarán los datos que estén almacenados en la base de datos de la Contraloría General de Cuentas, relacionados a la actualización de información anual de cada empleado o funcionario público.

La notificación de hallazgos puede ser de manera escrita y/o electrónica y es realizada por el equipo de auditoría, o a través de equipo de notificadores, cuando este último se encuentre conformado, luego que la misma sea generada a través del sistema informático autorizado para el efecto o por medio manual (aprobada previamente esta vía por el Director de donde se haya emitido el nombramiento); para dejar constancia de lo actuado, el equipo de auditoría deberá adjuntar a los papeles de trabajo, oficio y cédula de notificación de errores firmado por el responsable o por el procedimiento que indique la legislación vigente aplicable.

Los atributos de los hallazgos que se deben notificar a la autoridad superior de la entidad y son: condición, criterio, causa y efecto.

4.7 Comunicación con los responsables

El equipo de auditoría debe reunirse con las autoridades y funcionarios o empleados responsables de la entidad auditada, de conformidad al plazo fijado y la forma indicada en el oficio de notificación de hallazgo, con el objeto de recibir de forma física y/o electrónica los comentarios, pruebas de descargo de las deficiencias detectadas, la evidencia de la reunión podrá ser un acta (cuando la reunión sea presencial) o la constancia que se emita de dicha actividad (cuando sea mediante videoconferencia). **Guía 20 "Acta de comunicación de resultados preliminares y cierre de ejecución de la auditoría"**.

En caso que la reunión sea de forma física, el acta debe ser firmada por todos los responsables en el entendido que, si 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 caso que los responsables de la entidad auditada no se presenten a la reunión presencial o no participen en la videoconferencia 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 redactar el acta respectiva, haciendo constar dicho extremo o no incluirán a los responsables en la constancia de participantes de la videoconferencia.

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.

4.8 Análisis de comentarios y documentos de soporte

El equipo de auditoría leerá cuidadosamente cada uno de los comentarios presentados por cada responsable, verificando conjuntamente con los documentos de descargo y pruebas presentadas para formarse una conclusión que será soporte para desvanecer, modificar o confirmar el (los) hallazgo(s).

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Si, como resultado del análisis de la documentación de respaldo, en casos muy excepcionales y disponiendo de la evidencia de auditoría pertinente, se podrán realizar modificaciones materiales a los atributos de los hallazgos, que permitan fortalecer la idoneidad de los resultados de auditoría. Las modificaciones deben ser aprobadas por la Dirección y efectuarse nuevamente el proceso de notificación. El equipo de auditoría debe establecer un plazo acorde al cronograma de actividades de la Dirección que emitió el nombramiento, para no retardar los resultados de la auditoría, y que permitan a los responsables ampliar las pruebas de descargo presentadas.

Todo hallazgo debe incluir los comentarios que los responsables emitieron en la comunicación y cierre de la auditoría; estos comentarios pueden ser en diferentes sentidos: a) aceptando expresamente el hallazgo, b) proporcionando información o explicaciones adicionales con respecto a la deficiencia detectada y c) mostrando inconformidad total o parcial.

4.9 Comentarios de auditoría[29]

El equipo de auditoría debe dar respuesta a cada una de las afirmaciones o contradicciones que presentan los responsables, y rendirá una explicación razonable e integral a las mismas, debe detallar ampliamente las razones por las 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"**.

4.10 Recomendaciones[30]

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, subprograma, actividad, proyecto, obra, entre otros, por lo que el cuidado y la pertinencia en su formulación, son de suma importancia para reflejar la relevancia de la labor de fiscalización y control gubernamental, efectuada por el equipo de auditoría.[31]

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

[29] ISSAI.GT 3000 párrafo 120
[30] ISSAI.GT 300 párrafo 25 e ISSAI.GT 3000 párrafo 121
[31] ISSAI.GT 300 párrafo 36

- Evaluar el costo frente al beneficio.
- Presentar los beneficios del cambio cuantificado o cualificado según el caso.
- Cubrir todos los aspectos del cambio propuesto.
- Tomar en cuenta los criterios vertidos por los responsables del área examinada.
- Orientar las acciones hacia la eliminación de las causas del problema.
- Procurar fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia y seguridad.
- Orientar a la unificación de criterios de operación y control.

El equipo de auditoría debe trasladar a la máxima autoridad de la entidad auditada, por medio físico y/o electrónico las recomendaciones derivadas del hallazgo o hallazgos confirmados la(s) cual(es) debe(n) ser constructiva(s) y obtener el compromiso por escrito, el cual podrá enviarse también por medio electrónico, para ser ejecutadas de acuerdo a un plan de acción según cronograma adjunto, dicha autoridad tendrá el tiempo que estipula la normativa aplicable para expresar la aceptación o no de las mismas, en caso contrario, justificará y fundamentará su decisión. De no ser aceptadas las recomendaciones, el equipo de auditoría deberá analizar la justificación presentada por la entidad y evaluará la reformulación de las mismas a efecto de que las causas y o debilidades sean abordadas. **Guía 22 "Oficio, Comunicación y cédula de recomendaciones y Modelo de carta de compromiso a recomendaciones de mejora"**.

4.11 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 al objetivo u objetivos; pregunta y/o subpregunta(s) de auditoría. La formulación de conclusiones puede requerir una medida importante de juicio e interpretación, con el fin de responderlas.[32]

Es importante que el equipo de auditoría comunique las conclusiones a la entidad auditada, con la finalidad de que ésta emita las observaciones con relación a las mismas. Las conclusiones deberán ser comunicadas a la entidad por medio de oficio y cédula correspondiente, posterior a que hayan sido aceptadas las recomendaciones. Observar **Guía 23 "Oficio y cédula de comunicación de conclusiones"**.

[32] ISSAI.GT 300 párrafo 34 ISSAI.GT 3000 párrafo 114

4.12 Buenas prácticas

Son aquellas acciones identificadas y relacionadas con prácticas comprobables que funcionan y que las realizan entidades u organizaciones que ejecutan programas, subprogramas, actividades, proyectos, obras, entre otros, similares al que se está auditando y que sin duda conducen a un buen desempeño. Tales acciones pueden ayudar a las propuestas de las recomendaciones; las buenas prácticas identificadas se incluyen en la matriz de hallazgos.

En algunos casos se podrá comprobar que las acciones realizadas por la entidad fiscalizada superan los criterios establecidos; lo cual genera una buena práctica que se deberá incluir en la situación encontrada de la matriz de hallazgos.

4.13 Gestión de riesgo de auditoría

Es importante hacer seguimiento a los riesgos de auditoría y a las estrategias de mitigación planificadas y ajustarse a cualquier circunstancia cambiante cuando sea necesario. Una buena planificación permitirá gestionar el riesgo de auditoría, ya que el equipo de auditoría habrá planificado diferentes situaciones y escenarios. Por ejemplo, si los procedimientos de recopilación de datos planificados no permiten al equipo recopilar evidencia suficiente, el equipo de auditoría debe desarrollar un plan alternativo para ajustar estos procedimientos o, si es necesario, ajustar las preguntas de auditoría que se deben responder. El equipo de auditoría, deberá dejar constancia de las estrategias de mitigación de riesgo durante el proceso de la presente etapa, en papel de trabajo. Además, se necesita considerar si los riesgos de auditoría han cambiado de forma tal que pueda llevar a conclusiones inadecuadas información desequilibrada o no agregar valor. En este sentido tener procedimientos adecuados de control de calidad y supervisión son importantes. **Guía 24 "Seguimiento de los riesgos de auditoría"**.

4.14 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 pecuniarias[33]

Las sanciones pecuniarias se imponen a los empleados públicos y demás personas individuales o jurídicas sujetas a la fiscalización y control gubernamental 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.

Derivado a que la auditoría de desempeño busca aportar, por medio de la evaluación realizada, nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, no se emitirán sanciones pecuniarias, por no tratarse de una fiscalización y control gubernamental al cumplimiento de la normativa legal vigente o a las normas de control interno en la entidad fiscalizada; razón por la cual, el equipo de auditoría, al determinar que existe un posible incumplimiento, deberá actuar de la manera siguiente:

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

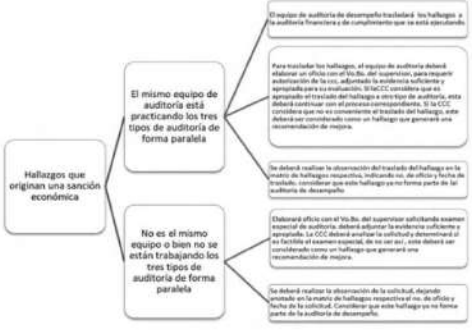


Ilustración 10

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Sin perjuicio de lo manifestado en la ilustración 10, se procederá de forma inmediata a:

1) Presentación de las denuncias o querellas penales, al existir la comisión de posibles delitos o

2) Demanda al juicio de cuentas, al existir menoscabo en detrimento al patrimonio del Estado.

b) Informe de cargos[34]

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 y control gubernamental sufrió pérdidas en el manejo de su hacienda, en dicho juicio se buscará la restitución o pago correspondiente.

Si el equipo de auditoría determina que existió menoscabo a la entidad, deberán generar del sistema de auditoría 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 4.7, 4.8 y 4.9 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 procederá a generar del sistema de auditoría 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.

Los informes de cargos tanto provisionales como definitivos con sus respectivos oficios y cédula de notificación, se realizarán de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema autorizado para el efecto o lineamientos emitidos por las autoridades correspondientes.

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.

[34] Decreto número 1126, Ley del Tribunal de Cuentas, artículo 70

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 y control gubernamental, la comisión de posibles delitos de acuerdo con la legislación vigente.

El equipo de auditoría debe estar atento a identificar la comisión de un posible delito, durante la ejecución de la auditoría a través de la obtención de evidencia suficiente y apropiada. De esta forma, los equipos que detecten actos que pudieran ser indicativos de posibles ilícitos o menoscabo al patrimonio del estado, deben actuar con la debida diligencia profesional y prudencia para sustentar la acción promovida en futuras investigaciones realizadas por los órganos competentes.

Como resultado del análisis exhaustivo de la evidencia de las irregularidades, el equipo de auditoría que determine la posible comisión de un delito, debe generar del sistema de auditoría 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 y cierre de ejecución o la constancia de participación en la videoconferencia, 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.

El proyecto de memorial de denuncia se realizará de acuerdo con los formatos establecidos en el sistema de auditoría o lineamientos emitidos por las autoridades correspondientes.

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 o una recomendación de mejora.

4.15 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; solicitada por el equipo 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.
- 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 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 tener la fecha del acta de comunicación y cierre de ejecución o la constancia de participación en la videoconferencia. Esta actividad puede realizarse en forma escrita y/o electrónica.

La carta de representación debe ser firmada por la autoridad correspondiente, debido a que es la responsable de la emisión de la información plasmada en ella. **Guía 25 "Modelo de carta de representación"**.

4.16 Documentación de auditoría[35]

Los papeles de trabajo utilizados en la etapa de ejecución de la auditoría, deberán estar firmados y foliados por las personas que intervinieron en el proceso de auditoría y aprobados por el Supervisor.

El equipo de auditoría, al efectuar la etapa de ejecución, debe elaborar las guías que soporten esta actividad, de forma manual o en el sistema de auditoría autorizado para el efecto.

El control de calidad es efectuado por el Coordinador y el Supervisor, en todas las etapas de la auditoría, para lo cual debe elaborarse la **Guía 26 "Control de Calidad"**. Los papeles de trabajo en esta etapa deben ser los siguientes:

[35] ISSAI.GT300 párrafo 30.

a) Guía 19 Matriz de hallazgos
b) Guía 20 Acta de comunicación de resultados preliminares y cierre de ejecución de la auditoría
c) Guía 21 Análisis de comentarios de los responsables y documentos de soporte y comentario de auditoría
d) Guía 22 Oficio, comunicación y cédula de recomendaciones y modelo de carta de compromiso de recomendaciones de mejora
e) Guía 23 Oficio y cédula de comunicación de conclusiones
f) Guía 24 Seguimiento de los riesgos de auditoría
g) Guía 25 Modelo de carta de representación
h) Guía 26 Control de calidad

4.17 Archivo de papeles de trabajo

El equipo de auditoría compilará, en forma física y cuando corresponda también electrónica, toda la documentación que soporta el trabajo de la etapa de ejecución de la auditoría, incluyendo una copia de la **Guía 26 "Control de calidad"**.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

5. Etapa de Comunicación de Resultados

El proceso de fiscalización y control gubernamental incluye la elaboración de un informe por escrito para comunicar los resultados a los usuarios, estos pueden ser los funcionarios responsables de las entidades auditadas, Organismo Legislativo en caso corresponda, entidades requirentes y a la población en general.

El informe debe ser integral, convincente, oportuno, amigable al lector y equilibrado. Entre otras cualidades, en el informe se debe utilizar un lenguaje claro y no ambiguo de ilustraciones y de información concisa, para asegurar que el informe de auditoría no sea más extenso de lo necesario, lo que mejorará a su vez la claridad y facilitará la transmisión del mensaje.

5.1 Elaboración de informe de auditoría

El informe, en esencia, es la comunicación sobre los hallazgos de auditoría, la emisión de una conclusión calificada, sobre el tema/objeto de la auditoría y la articulación de argumentos a 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 dentro del equipo de auditoría, así como con los auditados y demás actores relevantes, antes de que se inicie la redacción del texto.

Los elementos del informe son:

- Pre-carátula (Fecha pre-carátula)
- Carta de oficialización (Fecha de oficialización)
- Carátula
- Resumen Gerencial (Fecha gerencial) (Con el objetivo de...; segundo párrafo gerencial: Para el efecto, el equipo de auditoría basó su evaluación a partir de la pregunta general y XXX subpreguntas; nuestro examen se basó en: (colocar el alcance); hallazgos con recomendación al desempeño (escribir la subpregunta y luego los títulos de hallazgos que le correspondan)

1. Información general de la entidad auditada (Función y base legal)
2. Fundamento legal para la práctica de auditoría
3. Objetivos de auditoría (General, específicos)
4. Alcance de auditoría (área de desempeño, limitaciones al alcance)
5. Información financiera, presupuestaria, del especialista y otros aspectos evaluados
6. Fuente de criterios utilizados en el proceso de auditoría (Descripción de criterios)
7. Técnicas, procedimientos y/o metodología
8. Resultados de la auditoría (Hechos Relacionados con el Desempeño, Hallazgos Relacionados con el Desempeño, Hallazgos con Recomendación al Desempeño, Conclusiones al Desempeño, Buenas prácticas)

- Hechos Relacionados con el Desempeño
- ✔ Tema de auditoría, principio y enfoque
- ✔ Pregunta de auditoría
- ✔ Subpregunta (Situación encontrada: especificar nombre de los hallazgos)
- ✔ Subpregunta (Situación encontrada: indicar los aspectos positivos de no haber encontrado ningún hallazgo)
- Hallazgos Relacionados con el Desempeño (En este campo se colocan aquellos hallazgos que hayan generado una denuncia o bien un informe de cargos. El título del hallazgo se extrae del catálogo existente).
- Hallazgos con Recomendación al Desempeño
- ✔ Pregunta de auditoría
- ✔ Subpregunta de auditoría
- ✔ Hallazgo No. XX (Título del hallazgo)
- ✔ Condición
- ✔ Criterio
- ✔ Causa
- ✔ Efecto
- ✔ Comentario de los responsables
- ✔ Comentario de auditoría
- ✔ Recomendación: El equipo de auditoría debe describir en este campo, además de la recomendación el beneficio esperado.
- ✔ Responsables de implementar la recomendación:

  De conformidad a lo estipulado en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, son responsables de observar y dar cumplimiento a las recomendaciones, de acuerdo a las instrucciones emitidas por la máxima autoridad de la Entidad, las personas/o quien en su lugar ocupe el cargo, siguientes:

No.	NOMBRE	CARGO

  La máxima autoridad de la entidad se compromete, a través de Carta de Compromiso a Recomendaciones de Mejora de fecha XXX, a entregar un plan de acción y cronograma de actividades a la Dirección de Auditoría al Sector XXX, previo a ejecutar las recomendaciones.

- Conclusiones al desempeño (Las conclusiones del informe son afirmaciones del equipo, deducidas de las preguntas y subpreguntas de auditoría, considerando los hallazgos. Las conclusiones deben destacar los puntos más importantes de la auditoría y las principales propuestas de deliberación).
- ✔ Conclusiones específicas: redactar una conclusión por cada una de las subpreguntas establecidas.
- ✔ Conclusión general: redactar la conclusión correspondiente a la pregunta general.
- Buenas prácticas (El equipo de auditoría, detallará las buenas prácticas que tenga suficiente información y conocimiento de que las mismas son aplicadas y han superado los criterios establecidos por parte de: una dependencia dentro de la Entidad auditada diferente a la que se evaluó u otra institución nacional o internacional; las mismas deben estar relacionadas con el tema de auditoría y establecer que se puedan replicar para mejorar el desempeño).

9. Seguimiento a recomendaciones de auditoría anterior
10. Autoridades de la entidad, durante el período auditado
11. Equipo de auditoría (Complemento razón, líneas en blanco firmar director)

- Información complementaria (Infografía, Visión, Misión, Estructura orgánica, cuadros, gráficas, glosario, Nombramiento y Declaraciones de independencia, Forma Única Estadística, Formulario SR1, Carta de Compromiso a Recomendaciones de Mejora)

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 generará el informe del sistema de auditoría y lo trasladará a la dirección que corresponda, para que la Comisión de Control de Calidad, lo revise y de existir errores lo devuelva para correcciones, esto con el objeto de establecer que el informe se haya realizado con todos los elementos técnicos respectivos.

El proceso de revisión a los informes, efectuado por la Comisión de Control de Calidad, debe realizarse por escrito.

Después de efectuadas las correcciones, el equipo de auditoría procederá a imprimir, firmar y sellar el informe final y lo trasladará nuevamente a la dirección que corresponda, para que ésta a través de firma y sello, deje constancia de que lo conoció.
Posteriormente, el informe se trasladará a la autoridad superior o quien ésta delegue, para ser oficializado.

El equipo debe adecuarse a los plazos estipulados en el nombramiento y cronograma de auditoría, a fin de que el informe pueda emitirse en el tiempo previsto, permitiendo que la información revelada sea oportuna para las partes interesadas.

5.2 Infografía

Para que el informe de la auditoría sea amigable al lector, el auditor necesita, en la medida que lo permita el tema/objeto de auditoría, emplear un lenguaje sencillo. Asimismo, entre otras cualidades que puede tener el informe de auditoría para que sea amigable al lector se incluye la utilización de un lenguaje claro y no ambiguo, de ilustraciones y de información concisa, por lo cual el equipo de auditoría deberá elaborar la auditoría en un vistazo a través de una infografía, con la finalidad de mejorar la claridad y facilitar la transmisión del mensaje.[36]

5.3 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, y/o por medio electrónico cuando corresponda, al responsable de la entidad auditada (autoridad superior).

[36] ISSAI GT 3000, párrafo 110.

5.4 Documentación de auditoría

El equipo de auditoría debe consolidar en un solo archivo toda la documentación que soporta el trabajo realizado. El archivo de los papeles de trabajo debe quedar ordenado de manera lógica y cronológica a fin de que cualquier usuario/profesional que tenga acceso a ellos pueda comprender todo el proceso de la auditoría.

La preparación de los papeles de trabajo deben ser elaborados por los auditores y el coordinador del equipo, deben estar revisados y aprobados, por el supervisor sin olvidar la utilización de las guías de control de calidad 7, 18 y 24.

El equipo de auditoría debe entregar los papeles de trabajo de forma impresa y cuando corresponda de manera electrónica al Departamento y/o Unidad correspondiente, en el plazo establecido para el efecto.

6. Etapa de seguimiento

El seguimiento es la evaluación por parte de los equipos de auditoría, de las acciones correctivas implementadas por la entidad auditada basadas en las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría de la Contraloría General de Cuentas.

Para darle seguimiento a los resultados de las distintas auditorías es necesario conocer: Los hallazgos de las auditorias anteriores, las recomendaciones emitidas, el cargo del responsable de la implementación y el plazo para el cumplimiento de las mismas.

Para verificar el cumplimiento o el posible impacto de su incumplimiento, el estado de estas puede ser:

- Cumplida: Cuando la recomendación ha sido atendida o implementada en el tiempo establecido.

- No cumplida: Cuando al finalizar el plazo establecido como fecha máxima para la implementación de la recomendación, no se ha realizado ninguna gestión (para la auditoría de Desempeño el incumplimiento de las recomendaciones dará lugar a sanción económica, de conformidad con Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas).
- En proceso: Cuando se han iniciado las gestiones para la implementación de la recomendación dentro del tiempo establecido.
- Pendiente: Cuando dentro del plazo establecido como fecha máxima para la implementación de la recomendación, aún no se ha realizado ninguna gestión. (para la auditoría de Desempeño el incumplimiento de las recomendaciones dará lugar a sanción económica, de conformidad con el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas).

El seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores se debe efectuar por medio del formulario de Seguimiento a Recomendaciones -SR1- y/o mediante el sistema establecido para el efecto.

El -SR1- es un documento elaborado por los equipos de auditoría, para efectuar el seguimiento de las recomendaciones de los hallazgos contenidos en informes de auditorías anteriores realizadas por la Contraloría General de Cuentas a la entidad auditada.

El contenido mínimo del formulario -SR1- es el siguiente:

- Dirección sectorial de auditoría
- Nombre de la entidad auditada
- Número/Nombre de Cuentadancia
- Tipo de auditoría realizada
- Número de nombramiento
- Período auditado
- Equipo de auditoría
- Pregunta de auditoría
- Subpregunta de auditoría
- Número del hallazgo
- Título del hallazgo
- Condición del hallazgo
- Recomendación del hallazgo
- Cargo del (los) responsable(s) de implementar la recomendación
- Estado de la implementación de la recomendación

7. Consideraciones Especiales

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

7.1 Comisión de Control de Calidad[37]

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 verificar constantemente el trabajo técnico de los distintos equipos de auditoría, según las necesidades que se detecten.

La Comisión de Control de Calidad se debe integrar con un mínimo de cuatro profesionales que pertenezcan a la misma Dirección de Auditoría, pudiendo ampliarse cuando las circunstancias lo ameriten; asimismo, los profesionales deben ser personal permanente (bajo renglón 011). Cuando se refiera a las Direcciones de Auditoría con determinada especialidad la CCC se debe integrar con dos (2) Contadores Públicos y Auditores; un (1) Especialista en el área; y un (1) Abogado y Notario.

La CCC conformará un registro por equipos de auditoría y por cada miembro, para establecer lo siguiente:

- Reiteradas debilidades
- Aptitudes de cada miembro del equipo
- Capacidades de cada miembro del equipo
- Establecer áreas de mejora destinadas a optimizar las aptitudes y capacidades de los equipos de auditoría.

Los equipos de auditoría deben conservar los documentos de respaldo en donde la CCC haya emitido comentarios y/o observaciones, los mismos deben formar parte de los papeles de trabajo.

Funciones de los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.
Un (1) Director de Auditoría Sectorial:

- Fungirá como líder de la Comisión.

[37] ISSAI GT 40

- Debe supervisar, analizar y revisar la calidad del trabajo técnico de los distintos grupos de auditoría.
- Mantener una comunicación constante con los equipos de auditoría y los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.
- Solicitar a la Dirección de Asuntos Jurídicos opinión jurídica y/o a la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría opinión técnica, cuando exista discrepancia entre la Comisión de Control de Calidad y algún equipo de auditoría, para resolver como en ley corresponda.
- Trabajar de manera conjunta con los integrantes de la Comisión de Control de Calidad, en todo el proceso de control de calidad.
- Solicitar a los equipos de auditoría el cronograma respectivo para la revisión de hallazgos.

Tres (3) Contadores Públicos y Auditores, que hayan ejecutado con anterioridad el puesto de auditor, coordinador y supervisor gubernamental; a fin de contar con todos los elementos medulares que respalden su conocimiento y experiencia; con la habilidad de mantener comunicación constante con los equipos de auditoría bajo un clima organizacional.

- Revisar que los procedimientos técnicos contenidos en los Manuales de Auditoría sean aplicados correctamente.
- Revisar que la formulación de hallazgos sea correctamente aplicada con apego a la Ley, respetando la independencia de funciones del auditor gubernamental.
- Verificar que las formulaciones de hallazgos sean debidamente comunicados a los sujetos responsables en el plazo de ley.
- Solicitar correcciones de las formulaciones de hallazgos, cuando requieran elevar la calidad de la prueba u otros aspectos técnicos; o, incluso rechazarlos definitivamente, dejando la debida constancia por escrito, a fin de sustentar la justificación y/o decisión.
- Elaborar papeles de trabajo para realizar revisión de los informes de auditoría sometidos a control de calidad.
- Revisar los informes de auditoría con enfoque en su contenido técnico; toda vez que, la forma, redacción y ortografía corresponde específicamente al equipo de auditoría

Un (1) Abogado y Notario:

- Mantener una constante comunicación y coordinación con los integrantes de la Comisión de Control de Calidad.
- Conocer, analizar y sugerir lo concerniente en materia legal, sobre los hallazgos formulados y en general, sobre los informes de auditoría.
- Apoyar al Director en emitir opinión técnica-jurídica sobre consultas y pronunciamientos enmarcados en materia legal, realizadas por personal interno y externo.

Un (1) Especialista, en las direcciones de auditoría con especialidad:

- Apoyar al Director en emitir opinión técnica sobre consultas y pronunciamientos enmarcados en su especialidad.

La CCC debe revisar exhaustivamente que los informes de auditoría, sean elaborados con apego a los procedimientos técnicos contenidos en la normativa correspondiente, previo a ser trasladados a la autoridad correspondiente para su oficialización.

7.2 Nota de auditoría

Es un instrumento de comunicación con el ente auditado, emitido por el equipo de auditoría, de forma escrita y/o electrónica, cuyo objetivo es solicitar la corrección de operaciones y/o registros erróneos 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 y/o coordinador que detectó la deficiencia con el visto bueno del coordinador y/o supervisor correspondiente.

7.3 Carta a la entidad

Es el documento escrito y/o electrónico, mediante el cual los equipos de auditoría recomendarán mejoras mínimas para mejorar el desempeño de la entidad. Derivado de las debilidades que hayan encontrado.

La carta a la entidad para ser entregada a los interesados, deberá ser revisada y autorizada previamente por la Comisión de Control de Calidad, siguiendo el proceso de los hallazgos. **Guía 27 "Carta a la entidad"**

Esta carta debe ser entregada al terminar la comunicación de resultados y adjuntar al informe final de auditoría.

7.4 Auditorías combinadas

La auditoría de desempeño puede realizarse de forma combinada incorporando aspectos financieros, de desempeño y/o de cumplimiento, por lo que se podrán combinar las guías necesarias para el desarrollo de la misma.

7.5 Temas/objeto de auditoría

Los temas/objeto de auditoría, podrán evaluarse de forma intersectorial; es decir que se podrán abordar todos los programas que abarquen un tema específico, independientemente que lo ejecuten diferentes entidades/sujetos de auditoría y estar fiscalizadas por diferentes Direcciones de auditoría.

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Una auditoría de desempeño en la cual se seleccionen temas intersectoriales agregará más valor e impacto en sus resultados, al evaluarse la economía, eficiencia y eficacia de todas las entidades que intervienen en la política o estrategia interinstitucional.

Dichas auditorías intersectoriales, pueden realizarse de manera coordinada considerando lo siguiente:

a) La auditoría podrá realizarse de forma coordinada paralela, emitiendo un nombramiento por cada Dirección relacionada con el tema/objeto de auditoría, para cada equipo; la Dirección que coordine la auditoría deberá brindar los lineamientos que deben observar y cumplir los equipos. Cada equipo elaborará el informe correspondiente, debiendo la Dirección que coordine unificar los mismos y emitir un informe de forma conjunta.

b) Los temas/objeto de auditoría pueden ser evaluados de forma conjunta por equipos de auditoría conformados por miembros de distintas Direcciones de auditoría, de conformidad con las especialidades que requiera el tema auditar. El nombramiento para este tipo de auditoría debe ser emitido por la Dirección que solicite la auditoría y se deberá emitir un único informe.

BIBLIOGRAFÍA

- 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.
- Auditoría de desempeño. Manual de implementación de las ISSAI, versión 0, octubre 2020. Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI -IDI-.
- 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.
- -GUÍA.GT- 3920. El proceso de la auditoría de desempeño.
- -ISSAI.GT- 300. Principios fundamentales de la auditoría de desempeño.
- -ISSAI.GT- 3000. Norma para la auditoría de desempeño.
- 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
- Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Guatemala: Estado de Guatemala.

Apéndice # 1

FICHA PARA CONOCER LAS FORTALEZAS DEL RECURSO HUMANO DE LA DIRECCIÓN

DATOS GENERALES:

Nombre:
Puesto funcional:
Profesión:
Dirección a la que pertenece:

CONOCIMIENTOS:

Marque con una **X** los conocimientos que posee:

Métodos para realizar investigaciones socioeconómicas		Interpretación y análisis de datos estadísticos y gráficas	
Procesos del método científico		Aplicación de diferentes técnicas para recopilar datos	
Determinación de la población y la muestra		Técnicas para realizar diagnósticos administrativos	
Aplicación de técnicas estadísticas		Construcción de indicadores	
Técnicas de Redacción		Microsoft Word	
Gestión de proyectos		Microsoft Excel	

Marque con una **X** las habilidades que posee:

HABILIDADES LABORALES:

Trabajo en equipo		Comunicación	
Adaptabilidad		Iniciativa	
Control del estrés		Innovación y creatividad	
Capacidad de negociación		Toma de decisiones	
Resiliencia		Proactividad	

HABILIDADES SOCIALES:

Empatía		Optimismo	
Saber escuchar		Confianza	
Liderazgo		Solidaridad	
Flexibilidad		Respeto	

EXPERIENCIA LABORAL:

Complete la información que se le solicita con base a las auditorías que ha realizado durante los últimos 3 años.

Tipo de auditoría realizada	Entidad	Fecha en que realizó la auditoría

(f) _____

Nombre completo

Cargo

Apéndice #2 [1]

El equipo de auditoría, puede utilizar este apéndice como referencia, el mismo sirve para ampliar el conocimiento de lo que se debe de realizar en cada etapa del proceso de planificación (Estratégica, Pre-diseño y Diseño), sin embargo, no se debe tomar textualmente ya que cada tema tiene sus propias particularidades.

Metodología de la auditoría del desempeño

Introducción

La auditoría de desempeño y el proceso de recolección de datos.

Los auditores de desempeño pueden tratar gran cantidad de temas y perspectivas que abarcan la totalidad del sector público. También pueden utilizar y combinar una gran diversidad de métodos para recoger y procesar información, y en una auditoría los datos pueden recogerse con diferentes propósitos.

Por lo general la información y los datos se recogen para posibilitar la comprensión y descripción del objeto de fiscalización, valorar y medir el resultado, identificar las deficiencias, describir y analizar las relaciones de causa/efecto, comprobar hipótesis y explicar el desempeño, y someter a prueba argumentos y propuestas. La recolección de datos puede constituir asimismo una parte importante del proceso de aprendizaje mediante el cual el auditor trata de comprender el área estudiada y sus problemas.

[1] Apéndice adaptado, tomando como referencia los apéndices 1 y 2 de la ISSAI 3000, Normas y directrices para la auditoría del rendimiento, 2004.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Resulta imposible describir todos los enfoques, modelos y métodos que emplean los auditores de desempeño. Los enfoques varían y existen pocas restricciones. Algunos de ellos proponen obtener conocimiento y una mejor comprensión, mientras que otros se utilizan para verificar y extraer hechos básicos.

Las auditorías de desempeño implican diversas etapas durante el proceso de recolección de datos, por ejemplo:

Planificación Estratégica (Este proceso incluye la selección de temas de auditoría

↓

Pre-estudio y Diseño de auditoría (revisión de la información necesaria y el diseño que va a realizarse)

↓

Preguntas de fiscalización/Objetivos de auditoría (las preguntas que van a responderse)

↓

Programa, subprograma, actividad, obra, proyecto, sistema, entre otros (el tipo de investigación que va a llevarse a cabo)

↓

Recolección de Datos (las técnicas de recolección de datos que van a utilizarse)

Análisis (las explicaciones y las relaciones que van a examinarse) Aunque estos pasos constituyen la metodología de la auditoría de desempeño, debe señalarse que una auditoría de desempeño también tiene que estar siempre basada en la intuición, la experiencia, la imaginación, la creatividad, entre otros de cada persona, es decir, en procesos o acontecimientos que no pueden "seguirse o aplicarse de forma mecánica".

1. Planificación de la auditoría

La recolección de datos se inicia ya en la fase de planificación estratégica, cuando se monitorean y seleccionan posibles temas de fiscalización. La búsqueda se vuelve más específica durante el pre-estudio y diseño de la auditoría, cuando se prepara el estudio principal. Los estudios de documentos y entrevistas con diferentes partes interesadas constituyen probablemente las técnicas más frecuentes de recolección de datos en esta fase.

2. Formulación de la pregunta de fiscalización

Una vez definidos los objetivos y la materia de la auditoría, es preciso establecer las preguntas que deberá responder el estudio. He aquí unos cuantos ejemplos de preguntas generales de fiscalización que son frecuentes en auditoría de desempeño:

- ¿Los medios elegidos constituyen un uso económico de los fondos públicos?
- ¿Cuál es la causa de los rápidos incrementos de costes?
- ¿Los servicios prestados son de la calidad adecuada y están orientados al cliente?
- ¿Por qué los servicios no se prestan en el momento oportuno?
- ¿Los programas de la Administración se ejecutan de un modo eficiente?
- ¿Se alcanzan las metas y los objetivos de los programas de la Administración?
- ¿Cuál es el motivo por el cual el programa de la Administración ejerce un influjo tan escaso?

Al formular la pregunta de fiscalización, los auditores de desempeño tienen que fiarse de la información recolección y de sus propias competencias y experiencia. El proceso requiere debates internos con el equipo de auditoría (y con los auditores más experimentados y los directivos), y al mismo tiempo, reuniones externas con expertos e interesados en la cuestión, si fuera necesario.

Después de formular la pregunta general de fiscalización, los auditores tienen que desglosarla en subpreguntas específicas y susceptibles de comprobación que van a ser respondidas por el estudio, es decir, preguntas más específicas referentes al ¿qué es? o ¿por qué es? Se trata de un proceso iterativo.

3. Definición del diseño del estudio

El paso siguiente consiste en decidir qué clase de información es necesaria para responder a las preguntas. Hay que tomar en consideración una amplia gama de cuestiones para poder elegir un enfoque que refleje la realidad y se ajuste a las preguntas formuladas. Véanse a continuación determinados enfoques frecuentes de la auditoría de desempeño:

1. Estudios sobre el logro de metas o estudios basados en resultados

Pregunta básica: ¿los programas están logrando sus objetivos globales?

Estos estudios evalúan en qué medida un programa logra sus metas u objetivos orientados a resultados y orientados a clientes. Se centran en insumos y productos (incluidas las consecuencias colaterales y las consecuencias involuntarias) con objeto de evaluar la **eficacia** del programa, pero también pueden conceder una atención especial a los temas de calidad y a las perspectivas de los clientes.

Cuándo utiliza el auditor de desempeño los estudios sobre logro de metas?	Preguntas Frecuentes	Pasos generales	¿Cómo pueden determinar las posibles desviaciones?	Ejemplo para verificaciones
Se emplean principalmente para examinar si se están alcanzando los objetivos fijados, y para establecer mediante una evaluación general si se han encontrado deficiencias en el trabajo que se ha realizado	¿De qué forma se han establecido las metas del programa?	Definir los principales insumos y productos que van a estudiarse.	Relacionando los resultados y consecuencias con las metas y demandas estipuladas.	El examen de los productos en comparación con los objetivos formulados en términos generales puede dar una idea de la forma en que se han alcanzado dichos objetivos.
Cuando éstas se han definido con claridad y se emplean como instrumento de la dirección.	¿En qué estado se encuentra el avance del programa?	Especificar las medidas observables que indican que se están alcanzando los resultados clave para los clientes que se estudian.		En determinadas circunstancias, los estudios sobre el logro de metas, proporcionan una base sobre la cual evaluar qué cambios se necesitan. Ej: Los objetivos son pocos, compatibles, concretos, y están relacionados más directamente con una actividad determinada o un medio de control específico (una reglamentación , una campaña de información, entre otros.).
Cuando sólo se dispone de conocimiento limitado acerca de los resultados esperados.	¿Las metas se alcanzarán en los plazos especificados?	Identificar qué información se necesita para ponerlo de manifiesto		
Cuando se necesiten evaluaciones de carácter más general.				

De vez en cuando se utiliza el análisis de objetivos medios, para ilustrar determinadas deficiencias entre los recursos utilizados y los objetivos alcanzados. Un análisis de objetivos medios también puede utilizarse cuando hay razones para creer que una entidad fiscalizada no ha actuado de modo **eficiente.**

Un modelo lógico del programa (o una teoría política/teoría de la intervención) ayuda al auditor a llevar a cabo estudios de obtención de metas (así como otros estudios). El modelo representa la estructura o la lógica

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

del programa que se fiscaliza. Muestra la jerarquía del programa desde el punto de vista de los objetivos y responsabilidades. Comenzando por los objetivos y efectos deseados de máximo nivel de los programas, el modelo lógico del programa va descendiendo a través de sub-programas y componentes de sub-programa y actividades específicas, y cada elemento de nivel inferior está relacionado lógicamente con un elemento de nivel superior. Un modelo lógico del programa ayuda al auditor a comprender las cuestiones de la auditoría de desempeño puesto que centra la atención en la relación entre los objetivos y sub-objetivos del programa, por un lado, y los insumos y productos (influjos y consecuencias) que se derivan del programa; por el otro, ayuda al auditor a identificar y buscar respuestas a preguntas como las siguientes:

¿Los objetivos proporcionan una comprensión clara de la lógica fundamental del programa, de los productos y servicios que se proporcionan, y de los receptores de estos bienes y servicios?
¿Los objetivos permiten la identificación de resultados mensurables o medibles?

En la fase de planificación los modelos lógicos del programa ayudan al auditor a comprender la entidad fiscalizada y a identificar los resultados claves del programa y los sistemas y operaciones que los producen. Un modelo lógico del programa es aplicable sobre todo cuando la realidad es sencilla y racional. El inconveniente del modelo es que la realidad rara vez se ajusta a estas premisas.

2. Estudios basados en el proceso (sistemas de gestión)

Pregunta básica: ¿Cómo funciona el programa?

¿Cuándo utiliza el auditor de desempeño los estudios sobre procesos?	Preguntas Frecuentes	Qué investigaciones permite
Comprensión completa de la forma en que funciona un programa de la Administración pública y como produce sus resultados.	¿Cuáles son los pasos y procedimientos del proceso de trabajo?	Estudios sobre gestión del tiempo.
Cuando los programas son de larga duración y se han modificado a lo largo del tiempo, y cuando se advierten señales de deficiencias.	¿Los recursos se gestionan y utilizan de un modo económico y eficiente?	Estudios sobre utilización de los recursos
	¿Cuál es el proceso general que siguen los clientes a lo largo del programa?	Estudios sobre los interesados, entre otros
	Cuáles son las quejas más frecuentes?	
	¿Qué es lo que los clientes y el personal consideran como puntos fuertes y débiles del programa?	
	¿Sobre qué base se necesitan los servicios?	

3. Estudios sobre el influjo

Pregunta básica: ¿Cuáles son los efectos netos del programa de la Administración?

Los estudios sobre el influjo evalúan el efecto neto de un programa mediante la comparación de los productos del programa con una estimación de lo que habría sucedido en ausencia del programa.

¿Cuándo utiliza el auditor de desempeño los estudios sobre el influjo?	Este tipo de estudio se utiliza, por ejemplo, cuando se sabe que hay factores externos que influyen sobre los productos del programa, con objeto de determinar cuál es la contribución del programa al logro de sus objetivos.

4. Estudios de coste-beneficio y estudios de coste-eficacia

Preguntas básicas: ¿Los beneficios del programa son superiores a sus costes, y los productos o servicios se consiguen con el mínimo de costes posibles?

¿Cuándo utiliza el auditor de desempeño los estudios sobre coste -beneficio y estudios de coste- eficacia?	Estudio de coste-beneficio	Estudio de coste-eficacia
Para fiscalizar la eficiencia de los proyectos de inversión (por ejemplo, proyectos de construcción de carreteras)	Los estudios de coste-beneficio son investigaciones sobre la relación entre los costes y las ventajas de los proyectos o programas de la Administración, expresados en términos monetarios.	Son estudios sobre la relación entre los costes y los resultados de un proyecto, expresados en costes por unidad de resultado conseguida.
Asegurarse de que un análisis efectuado por la entidad fiscalizada se ajusta a las normas profesionales.	El propósito de estos estudios es determinar si las ventajas de una entidad, un programa o un proyecto superan sus costes.	Un estudio de coste-beneficio permite que los auditores comparen la eficiencia económica de las alternativas del programa, mientras que un estudio de coste-eficacia está destinado a encontrar el medio más barato de lograr un objetivo definido o el valor máximo con respecto a un gasto determinado.
Comparar costes y beneficios cuando ambos se conocen o pueden calcularse de modo razonable.	Un estudio de coste-beneficio debería considerar habitualmente no sólo los costes y beneficios tangibles (y que pueden medirse con una relativa facilidad), sino también los costes y beneficios intangibles (y difíciles de calcular).	Los beneficios pueden expresarse en unidades físicas y no en unidades monetarias: la eficacia de un programa para el logro de determinadas metas está relacionada con el valor monetario de los recursos asignados al programa o actividad.
Comparar los costes de las alternativas, manteniendo constantes las ventajas.		

5. Estudios de evaluación comparativa (benchmarking)

Pregunta básica: ¿Las cosas se están haciendo de conformidad con las mejores prácticas?

La evaluación comparativa es un proceso de comparación de los métodos, procesos, procedimientos, productos y servicios de una entidad (programa, subprograma, actividad, obra, proyecto, sistema, entre otros) con los de entidades (programa, subprograma, actividad, obra, proyecto, sistema, entre otros) que destaquen de manera sistemática en las mismas categorías.

¿Cuándo utiliza el auditor de desempeño los estudios sobre evaluación comparativa benchmarking?
Estimular una revisión objetiva de los procesos, prácticas y sistemas.
Desarrollar criterios de funcionamiento e identificar mejores formas posibles de actuar.
Conceder más credibilidad a las recomendaciones de la auditoría.

6. Estudios de meta-evaluación

Pregunta básica: ¿Es aceptable la calidad de la evaluación realizada?

Los propósitos de las metas-evaluaciones es juzgar la calidad de las evaluaciones, mejorar la calidad de las evaluaciones y promover el uso efectivo de la investigación sobre la evaluación en el proceso de desempeño. El papel de la EFS consistirá en examinar la calidad real de las evaluaciones realizadas, y la adecuación y las condiciones de procedimiento de la evaluación. Los criterios de las metas-evaluaciones se centrarán en la calidad de la investigación evaluadora efectuada y en la forma en que se ha integrado la función de evaluación en el proceso de desempeño. En sentido amplio, existen dos criterios posibles:

La calidad científica y epistemológica de la investigación sobre la evaluación: los criterios teóricos, metodológicos y técnicos más avanzados sobre el tema.

Requisitos teóricos	Hacen referencia, entre otras cosas, a la formulación del problema, la definición de los conceptos, las hipótesis y la coherencia de la teoría en conjunto.
Los requisitos metodológicos	Implican, entre otras cosas, la validez y fiabilidad de los resultados de la investigación.
	Los requisitos se refieren, entre otras cosas, a la puesta en práctica de los criterios de evaluación, con base en los cuales puede determinarse si la situación en el campo de las políticas cumple las normas de evaluación.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

7. Otros tipos frecuentes de estudios

Tanto los enfoques como las razones de las valoraciones deben adaptarse a la multiplicidad de asuntos que trata la auditoría de desempeño. Puede llegar a decirse que la naturaleza de la auditoría dl desempeño, en gran medida, ha ayudado a configurar y definir los temas de fiscalización y a seleccionar y diseñar los modelos y métodos que van a aplicarse en cada auditoría. El auditor de desempeño debe mantener una extensa red de contactos, que incluye contactos en el campo de las ciencias sociales. La naturaleza especial de su trabajo exige que los auditores del desempeño controlen los nuevos resultados de la investigación y adquieran nuevos conocimientos, por ejemplo para estar al día de los avances y familiarizarse con los enfoques innovadores. Éstos son ejemplos de otros enfoques frecuentes:

- Estudios organizacionales: estudios sobre si las estructuras, los procesos, los programas, entre otros, corresponden a las mejores prácticas.
- Estudios específicos sobre gestión de servicios y de la calidad: estudios sobre la capacidad del servicio, y sobre los sistemas de aseguramiento de calidad.

4. Definición del programa de auditoría

En la auditoría de desempeño rara vez se llevan a cabo investigaciones sobre grandes poblaciones. Sin embargo, son frecuentes los muestreos y los estudios de casos. Cuando en una auditoría se incluyen estudios de casos, el interés no se centra en los casos individuales sino en las posibles conclusiones que pueden extraerse de ellos. Éstos son algunos de los diseños habituales de investigación:

4.1 Investigación comparativa

El análisis comparativo se emplea sobre todo para examinar las tendencias de desarrollo y las situaciones alternativas. Pueden efectuarse comparaciones a lo largo del tiempo, y entre diferentes productos o alternativas. Es posible comparar sujetos que trabajan bien con quienes trabajan menos bien, se comparan una o varias materias con una imagen general, y se realizan comparaciones entre áreas similares de diferentes países.

4.2 Investigación antes y después

En una investigación antes y después se compara la situación anterior al comienzo del programa con la posterior a la ejecución de éste. Un sencillo estudio antes y después es aquél en el cual se efectúan un conjunto de mediciones en un grupo de sujetos antes de su participación en el programa, y se realiza un segundo conjunto de mediciones sobre los mismos sujetos después de una participación lo suficientemente prolongada. El influjo se calcula comparando los dos conjuntos de medidas. El principal inconveniente de este diseño consiste en que las diferencias entre las mediciones antes y después no pueden adjudicarse al programa con toda seguridad.

4.3 Investigación de muestreos

Los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría deben basarse en pruebas. Como los auditores rara vez tienen la oportunidad de tomar en consideración toda la información existente acerca de la entidad fiscalizada, es decisivo elegir con cuidado las técnicas de recolección de datos y de muestreo.

El auditor debe juzgar si el muestreo constituye una forma apropiada de obtener una parte de las pruebas de auditoría requeridas. Entre los factores que hay que tomar en consideración se encuentran los siguientes:

- La cantidad y el tamaño relativo de los elementos pertenecientes a la población;
- La complejidad de las preguntas que deberá responder la muestra;
- La pertinencia y fiabilidad de las pruebas obtenidas mediante exámenes y procedimientos alternativos, y los correspondientes costes y plazos que éstos requieran.

Cuando el auditor trata de extraer conclusiones acerca de toda una población, sometiendo a prueba una muestra de elementos procedentes de dicha población, es esencial que la muestra sea representativa de la población de la cual se extraen. Una muestra puede ser estadística o no estadística. Ambas requieren el empleo de un criterio profesional. **(Ver apéndice 4)**

La primera fase de planificación de la muestra es definir exactamente la población. En las muestras estadísticas es importante que la población sea homogénea. También es esencial que el auditor defina con claridad el objeto específico de fiscalización y las comprobaciones de la muestra que se propone lograr.

Además, es preciso determinar el tamaño de la muestra. A lo largo de todo el proceso de selección el auditor debe examinar de forma periódica si la muestra seleccionada representa adecuadamente a la población. Siempre que sea posible, la comprobación debe ajustarse a un cuestionario previo. Cuando se encuentren errores o excepciones es necesario tomar en consideración su causa y su naturaleza. Los resultados deberán evaluarse y documentarse.

En las auditorías de desempeño se utiliza a menudo el muestreo para obtener pruebas. Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios subyacentes son los mismos. En la auditoría de desempeño las técnicas de muestreo se utilizan sobre todo cuando los hechos esenciales no pueden obtenerse de otra forma y cuando se necesita una comparación estructurada o se requieren generalizaciones bien fundamentadas. Debido a la limitación de recursos las muestras rara vez son muy numerosas, y por lo general es necesario limitar el número de interrogantes a los que hay que responder. Con objeto de obtener un conocimiento más profundo, **los métodos de selección pueden complementarse con otras técnicas de recolección de información, por ejemplo los estudios de casos.**

4.4 Investigación de estudios de casos

Los estudios de casos pueden utilizarse para demostrar que existen los problemas supuestos, y que no se trata de simples problemas marginales. Los estudios de casos también pueden ser de utilidad para realizar análisis y comparaciones en profundidad. Sin embargo, es difícil efectuar afirmaciones basadas en estudios de casos con respecto a la frecuencia y el alcance de los problemas, aunque los casos se seleccionen para ilustrar problemas generales y sean representativos. Sin embargo, en combinación con otros métodos, los estudios de casos permiten extraer determinadas conclusiones generales. Como estos estudios son preferibles a las grandes investigaciones, se utilizan con frecuencia en las fiscalizaciones de desempeño.

Entre otras cosas, los estudios de casos se emplean para:

- Efectuar un análisis amplio y en profundidad de problemas complejos.
- Obtener ejemplos ilustrativos que puedan debatirse y comprobarse en comparación con otras informaciones.
- Combinar sus resultados con las estadísticas generales e ilustrar y confirmar los resultados de estudios más amplios.

Al elegir la cantidad de casos que van a estudiarse, debe establecerse un equilibrio entre la amplitud y la profundidad del examen. La selección de estudios de casos puede incluir casos con dificultades y casos con éxito, de modo que se realicen comparaciones que identifiquen los factores subyacentes. Otro tipo de estudio de caso es el que se lleva a cabo para complementar informaciones más generales obtenidas mediante el examen en profundidad de un caso individual.

Después de haber compilado diversos estudios de casos, los auditores pueden comunicar los resultados a las entidades fiscalizadas en cuestión para que éstas expresen su opinión sobre en qué medida los estudios brindan una imagen general de los problemas. Los resultados de los estudios de casos también pueden debatirse con científicos, expertos y especialistas en seminarios y en otros lugares. Combinando las estadísticas generales con los estudios de casos en profundidad, y verificando, los auditores pueden obtener una aceptación suficiente de su validez como ilustración que les sirva para establecer la base de determinadas generalizaciones.

4.5 Investigación cuasi-experimental

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

El rasgo esencial de los experimentos auténticos es la asignación al azar de sujetos a grupos sometidos a tratamiento o no, que constituyen respectivamente los grupos experimentales y los grupos de control. Un grupo de control es un grupo de sujetos no sometidos a tratamiento que se compara con grupos experimentales en lo que se refiere a sus productos. Un grupo experimental es un grupo de sujetos sobre los cuales se practica una intervención y cuyas mediciones de productos se comparan con las de los grupos de control.

Un cuasi-experimento es un diseño de investigación en el que los grupos "experimental" y "de control" no se han constituido al azar. El uso del método experimental en problemas prácticos y políticos ha provocado un incremento de los métodos "cuasi-experimentales", que se proponen eliminar en la mayor medida posible los efectos externos que dificultan la evaluación del influjo, pero sin llegar al mismo rigor científico total que caracteriza a un experimento llevado a cabo en la forma adecuada.

Los dos tipos más frecuentes de diseños cuasi-experimentales implican la configuración de grupos de control o comparativos con el propósito de aproximarse a una asignación al azar. Esto se consigue emparejando a los sujetos participantes con los no participantes, o mediante un ajuste estadístico de participantes y no participantes de modo que tengan la máxima equivalencia posible de características pertinentes.

5. Elección de técnicas de recolección de información

La recolección de datos puede efectuarse de una sola vez o a través de mediciones continuadas (diseño de series temporales, análisis longitudinales). Puede recogerse información que esté basada en pruebas materiales, documentos (incluidas las declaraciones por escrito), testimonios orales (entrevistas), o que proceda de otros medios, según los objetivos que tenga la auditoría. A menudo será necesario recoger datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los tipos de datos que vayan a obtenerse tienen que poderse explicar y justificar en lo que respecta a su suficiencia, validez, fiabilidad, pertinencia y razonabilidad. La auditoría de desempeño elabora datos primarios (su propio material original) con la ayuda de los cuestionarios, las encuestas y la observación directa. Sin embargo, también se emplea con frecuencia un gran volumen de datos secundarios (material producido por otros). Esto incluye las estadísticas oficiales, que se extractan y procesan; también se emplean a menudo las estadísticas propias de las entidades fiscalizadas, si se consideran pertinentes y fiables.

Se utilizan (y se combinan) informaciones y datos tanto cuantitativos como cualitativos. Los datos cuantitativos se refieren a relaciones mensurables o numéricas, y pueden utilizarse para ilustrar o apoyar una afirmación. Las informaciones y los datos cualitativos pueden referirse, por ejemplo, a opiniones y actitudes u observaciones generales, pero también a conocimientos más profundos. Normalmente se necesitan determinadas informaciones cualitativas para elaborar un análisis amplio y en profundidad acerca de la auditoría de desempeño.

Éstos son algunos de los métodos y técnicas utilizados para la recolección de datos:

5.1 Examen de archivos

Los documentos proporcionan un modo eficiente de recoger datos, y es probable que el examen de archivos constituya la base de muchas auditorías de desempeño. Los archivos contienen una amplia gama de tipos de prueba: por ejemplo, decisiones de funcionarios, los "registros de casos" de los beneficiarios de programas y los registros de los programas de la Administración. Es importante determinar la naturaleza, localización y disponibilidad de los archivos al principio de una auditoría de desempeño con objeto de poder examinarlos de manera eficiente.

5.2 Análisis secundario y búsqueda de bibliografía

El análisis secundario puede estar relacionado con el examen de los informes de investigación de carácter general, los libros y artículos pertenecientes a la materia del programa o a estudios más específicos, y las estadísticas correspondientes a ese ámbito, incluyendo tanto los materiales anteriores como las publicaciones actuales. Es importante estudiar diferentes clases de documentos pertenecientes a la entidad fiscalizada, o a auditorías y evaluaciones anteriores realizadas por la EFS o por otros, ya que así se actualiza y amplía el conocimiento operativo del auditor sobre un tema en particular.

Los estudios sobre la documentación otorgan al auditor de desempeño el acceso a material útil, pero es importante evaluar la fiabilidad del contenido de los documentos, y saber si la información que contienen ofrece una imagen objetiva o subjetiva, o si brindan una imagen plural, entre otros.

5.3 Encuestas o cuestionarios

Una encuesta es una recolección sistemática de información procedente de una población determinada, por lo general mediante entrevistas o cuestionarios administrados a una muestra de miembros de la población. Las encuestas se utilizan para recoger información detallada y específica sobre un grupo de personas u organizaciones. Son de particular utilidad cuando hay que cuantificar información procedente de gran cantidad de individuos sobre una cuestión o un tema específico. Los cuestionarios se utilizan principalmente para recoger hechos que no están disponibles de ningún otro modo, y que son importantes como referencia para documentar un punto de vista. Por lo tanto se utilizan cuestionarios cuando se necesita un conocimiento amplio. Los estudios de casos y otros métodos de mayor profundidad se utilizan a menudo como complemento del cuestionario.

Existe una amplia gama de técnicas de encuesta. Las utilizadas con más frecuencia son las encuestas por correo, por Internet o por teléfono, y las entrevistas personales. Los cuestionarios requieren a menudo que se procesen informáticamente los datos obtenidos. También suponen un conocimiento adecuado del ámbito en cuestión. La técnica del cuestionario es eficaz si se utiliza de forma apropiada, aunque redactar las preguntas y procesar las respuestas puede resultar difícil y exigir mucho tiempo. Por consiguiente, a menudo se necesita disponer de expertos.

5.4 Entrevistas

Una entrevista es una sesión de preguntas y respuestas para obtener una información específica. Gran parte del trabajo de auditoría de desempeño está basado en entrevistas, y en las distintas fases del proceso de fiscalización se llevan a cabo diferentes clases de entrevistas. Se utiliza toda la gama de posibles entrevistas, desde las conversaciones y los debates para el establecimiento de hechos, pasando por las Entrevistas no estructuradas (es decir, con preguntas "abiertas") hasta las entrevistas estructuradas que se ajustan a una lista de preguntas cerradas:

- Entrevistas preparatorias y de inventario
- Entrevistas para recoger material e informaciones
- Entrevistas para describir actitudes y argumentos.
- Entrevistas para generar y evaluar ideas y sugerencias.

Las entrevistas pueden utilizarse en la fase de planificación y también en el propio examen, para obtener documentos, opiniones e ideas que se relacionen con los objetivos de la auditoría, confirmar hechos y corroborar datos procedentes de otras fuentes, o explorar posibles recomendaciones. Se utilizan diversas clases de técnicas de entrevista, pueden entrevistarse una o varias personas al mismo tiempo, y las entrevistas pueden realizarse por teléfono o mediante visitas personales. A veces se trata de entrevistas en profundidad, o pueden limitarse a comprobar informaciones.

Para obtener una visión lo más amplia posible de la realidad, conviene entrevistar a personas que tengan diferentes cargos, perspectivas y opiniones (por ejemplo, personas que trabajen en niveles centrales o locales, o que pertenezcan a diferentes partes u organismos afectados, y expertos en el campo en cuestión.)

Las entrevistas son una forma de recoger hechos e informaciones, y de obtener apoyo para una diversidad de argumentos, pero uno ¿puede fiarse exclusivamente de las entrevistas? Muchos de los datos y declaraciones

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

procedentes de una entrevista tendrán que comprobarse antes de utilizarlos, pero en muchos contextos las entrevistas siguen siendo una forma útil de recoger hechos. A continuación, los resultados de las entrevistas deben compilarse y documentarse de un modo que facilite el análisis y el aseguramiento de calidad, por ejemplo agrupando por separado el material constituido por los hechos; los problemas, las causas y las consecuencias que se mencionen, y las propuestas formuladas (condiciones, criterios, causas, consecuencias y recomendaciones potenciales).

5.5 Seminarios y audiencias

A menudo se utilizan seminarios en las diferentes fases de una auditoría de desempeño, sobre todo cuando hay que debatir observaciones y conclusiones preliminares. Por ejemplo, los seminarios pueden servir para:

- Obtener conocimientos acerca de un área especializada.
- Debatir problemas, observaciones y posibles medidas.
- Expresar argumentos a favor y en contra de diferentes criterios y perspectivas.

Los seminarios tienen la ventaja de reunir a gran número de personas que representan una amplia gama de conocimientos y perspectivas. Esto permite conocer mejor el área en cuestión. Sin embargo, la organización y realización de seminarios y audiencias, son una tarea exigente. El objetivo de las audiencias consiste, de un modo mucho más específico, en invitar o convocar a las partes interesadas y a expertos para que expongan sus opiniones sobre el área que va a fiscalizarse.

5.6 Grupos especializados, técnicas grupales, grupos de referencia y expertos

Los grupos especializados son una selección de personas que se reúnen para discutir cuestiones y temas específicos. Se utilizan primordialmente para recoger datos cualitativos, es decir, información que proporcione perspectivas sobre los valores y opiniones de dichas personas durante el proceso o actividad que se fiscaliza. Las técnicas grupales se utilizan para obtener información sobre la ejecución de los programas de la Administración y los influjos ejercidos por éstos, tomando como base las perspectivas de los beneficiarios y otros implicados. En la planificación de la auditoría podría utilizarse un estudio sobre los implicados, con objeto de identificar los principales grupos interesados en una acción determinada que desarrolle la Administración.

Los grupos de referencia están compuestos por personas procedentes o no de la EFS, y suelen estar formados por expertos y especialistas. A veces se utilizan para iniciar un proyecto de auditoría, o en el curso de la fiscalización, como fuente de distintas opiniones. Algunos expertos son consultores o empleados temporales de la organización.

En los grupos de referencia puede haber expertos empleados directamente por la EFS, consultores contratados por la entidad fiscalizada o expertos independientes (p. ej. investigadores académicos). El propósito de utilizar expertos consiste, por ejemplo, en poner a disposición del equipo de auditoría los conocimientos técnicos o las competencias esenciales para el logro de los objetivos de la auditoría. Esta clase de ayuda especializada tiene la ventaja de permitir que se adquiera con rapidez la información pertinente. Un inconveniente, sin embargo, es que puede resultar difícil juzgar la competencia de los expertos, obtener la competencia apropiada, comprobar su trabajo y evaluar los resultados que aporten.

5.7 Observaciones directas

Este método se emplea principalmente para obtener perspectivas acerca de la forma en que se lleva a cabo una operación, y para comprender dicha forma de actuar; obtener opiniones del personal sobre el terreno, y debatir y comprobar ideas, así como sumarse a otras informaciones, y compararlas.

En la tabla siguiente se exponen algunos de los métodos mencionados para la recolección de datos durante las auditorías/evaluaciones (fuente: Carter McNamara, 1998).

Método	Propósito global	Ventajas	Dificultades
Cuestionarios, encuestas, listas de comprobación	Cuando se necesita obtener, con rapidez y/o facilidad, gran cantidad de información que poseen las personas, de un modo que no resulte amenazador.	• Puede respetarse el anonimato • Realización barata • Fácil de comparar y analizar • Puede administrarse a muchas personas • Puede obtener gran cantidad de datos • Existen muchos modelos de cuestionarios	• Podría no obtenerse una retroalimentación cuidadosa • La redacción puede sesgar las respuestas de los clientes • Son impersonales • En las encuestas pueden requerirse expertos en muestreo • No cuentan toda la historia
Entrevistas	Cuando se quiere entender por completo las impresiones o la experiencia de alguien, o conocer mejor sus respuestas a los cuestionarios	• Obtener una gama completa de informaciones, en profundidad • Desarrollar la relación con el ente auditado • Puede ser flexible con el ente auditado	• Puede tardar mucho tiempo • Puede ser de difícil análisis y comparación • Puede ser cara • El entrevistador puede sesgar las respuestas del ente auditado
Revisión de la documentación	• Cuando se desea una impresión acerca de la forma en que actúa el programa, sin interrumpirlo, a partir de una revisión de solicitudes, documentos financieros, memorándums, actas, entre otros.	• Brinda una información amplia y a lo largo del tiempo • No interrumpe el programa ni el comportamiento del auditado en el programa • La información ya existe • Pocos sesgos de la información	• A menudo ocupa mucho tiempo • La información puede ser incompleta • Es necesario tener una idea muy clara sobre lo que uno está buscando • Medio no flexible de obtención de datos; los datos se limitan a lo ya existente
Observación	Para recoger información exacta acerca de la forma en que actúa realmente un programa, sobre todo en lo referente a sus procesos	• Ver las actividades de un programa mientras están ocurriendo realmente • Puede adaptarse a los acontecimientos mientras éstos se producen	• La conducta puede resultar difícil de interpretar • Categorizar las observaciones puede ser complicado • Puede influir en la conducta de los participantes en el programa • Puede ser cara
Grupos especializados	Explorar una cuestión en profundidad mediante el debate en grupo, p. ej. las reacciones ante una experiencia o una sugerencia, comprender las quejas frecuentes, entre otros.	• Obtener con rapidez y fiabilidad impresiones frecuentes • Puede ser un modo eficiente de obtener una información amplia y profunda en poco tiempo • Puede transmitir información clave acerca de los programas	• Las respuestas pueden resultar difíciles de analizar • Se necesita un facilitador adecuado para que haya seguridad y para el cierre • Es difícil programar la reunión de un conjunto de 6–8 personas

6. El análisis y la interpretación de la información

El análisis de los datos cuantitativos y cualitativos constituye un paso importante en todas las auditorías de desempeño. Al analizar los datos (procedan de cuestionarios, entrevistas, grupos especializados, o tengan cualquier otro origen), los auditores tienen que comenzar por revisar los objetivos y las preguntas de la fiscalización. Esto ayudará a los auditores a organizar sus datos y centrar sus análisis. Cuando interpreten la información los auditores deben tratar de situarla en perspectiva, comparando los resultados con los criterios de auditoría o con lo que cabría esperar normalmente.

Es importante estudiar la información en profundidad y con amplitud. Un análisis de la auditoría de desempeño debe basarse siempre en una comprensión adecuada de la actividad fiscalizada y sus condiciones de trabajo. Sin embargo, ningún análisis puede tomar en consideración todas las cosas. Cada análisis debe elaborarse con sentido común y con una visión realista de lo que se puede y se debe proponer.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Al analizar la información o los datos procedentes de las entrevistas, el primer problema que se plantea es clasificar en diferentes categorías o temas lo que se ha dicho. El auditor busca en sus entrevistas líneas comunes de la información, cosas que se ajusten entre sí, o ejemplos de un mismo problema, cuestión o concepto subyacente. En este sentido, puede utilizarse el análisis cualitativo (no numérico) para evaluar y para explicar el desempeño de una entidad fiscalizada. Al leer los documentos, los auditores recogen información descriptiva y analizan sistemáticamente el texto y buscan lo que sea pertinente.

El análisis de la información es un proceso intelectual, creativo e iterativo, que incluye elementos tanto racionales como irracionales. Siempre implica reflexiones, discusiones, lluvia de ideas y, primordialmente, técnicas no cuantitativas tales como el análisis de contenidos, el análisis comparativo, el análisis con la ayuda de equipos de expertos, entre otros.

Se exponen dos ejemplos de técnicas cuantitativas a continuación:

1. Estadísticas descriptivas para la comprensión de las distribuciones de datos

A menudo una distribución de datos puede expresarse mediante un gráfico (un diagrama de barras o una curva) que muestra todos los valores de una variable. Las estadísticas que describen las distribuciones de datos son potentes herramientas de análisis e informes acerca de la fiscalización.

En una distribución de datos existen tres dimensiones básicas que son importantes para un auditor:

- La "tendencia central" de la distribución de los datos (moda, mediana, media, nivel de cuartil, entre otros.).
- La amplitud (variabilidad o dispersión) de los datos (valores mínimos y máximos, colas, entre otros.).
- La forma de los datos (desviación estándar, distribución normal, distribución plana, distribución bi-modal, entre otros.).

Las distribuciones de datos pueden utilizarse para:

- Identificar el nivel, la amplitud o la forma de los datos cuando esto sea más importante que una única cifra "promedio".
- Decidir si un desempeño variable cumple o no un criterio de fiscalización.
- Interpretar la probabilidad de una distribución determinada para evaluar el riesgo
- Valorar si los datos de la muestra son representativos de la población.

2. Análisis de la regresión

El análisis de la regresión es una técnica para valorar el grado en que están asociadas (correlacionadas) las variables. El análisis de la regresión puede utilizarse para:

- Demostrar una relación cuya existencia se supone.
- Identificar relaciones entre variables causalmente relacionadas que puedan explicar los resultados.
- Identificar casos inhabituales que se aparten de los valores previstos.
- Efectuar predicciones acerca de los futuros valores.

Criterios de la auditoría del desempeño

Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de desempeño en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades. Reflejan un modelo normativo (es decir, deseable) con respecto a la materia que es objeto de revisión. Representan una buena práctica, o la mejor posible: la expectativa de una persona razonable e informada acerca de "lo que debería ser". Cuando los criterios se comparan con lo realmente existente, surgen los resultados de la auditoría. El cumplimiento o la superación de los criterios podrían indicar la "mejor práctica", pero el no cumplimiento de los criterios indicaría la posibilidad de introducir mejoras.

Éstos son algunos de los rasgos de los criterios adecuados:

Fiabilidad: Los criterios fiables permiten conclusiones coherentes cuando son utilizados por otro auditor en las mismas circunstancias.

Objetividad: Los criterios objetivos están exentos de cualquier sesgo del auditor o la dirección.

Utilidad: Los criterios útiles originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios.

Comprensibilidad: Los criterios comprensibles se expresan con claridad y no dan pie a interpretaciones significativamente diferentes.

Comparabilidad: Los criterios comparables son coherentes con los utilizados en auditorías de desempeño de otros organismos o actividades similares, y con los utilizados en anteriores auditorías de desempeño dentro de la entidad fiscalizada.

Integridad: La integridad hace referencia al desarrollo de todos los criterios importantes que sean adecuados para evaluar el desempeño.

Aceptabilidad: Los criterios aceptables son aquellos en los que suelen coincidir los expertos independientes en el campo, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y el público en general.

Los criterios desempeñan una serie de importantes funciones para ayudar en la realización de una auditoría del desempeño. Entre otras cosas:

- Constituyen una base común para la comunicación dentro del equipo de auditoría y con la dirección de la EFS en lo referente a la naturaleza de la auditoría.
- Constituyen una base para la comunicación con la dirección de la entidad fiscalizada.
- Constituyen el fundamento de la fase de recolección de datos de la auditoría, y sirven de base sobre la cual construir procedimientos para la recolección de pruebas de auditoría.
- Proporcionan la base para los resultados de la auditoría, ayudando a implantar una forma y una estructura en las observaciones. Su nivel de detalle y la forma que asumen determinará a menudo el grado en que los criterios son satisfactorios al servicio de estos usos. No es realista esperar que estos sistemas, actividades o niveles de desempeño en las áreas de la economía, la eficiencia y la eficacia cumplan siempre íntegramente estos criterios. Es importante darse cuenta de que la gestión satisfactoria no significa un desempeño perfecto, sino que está basada en lo que una persona razonable podría prever, teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad fiscalizada. Los criterios de auditoría deben fijarse con objetividad. El proceso requiere una consideración racional y un juicio correcto. Por ejemplo, los auditores deben:

  - Tener una comprensión general del área que va a fiscalizarse, y estar familiarizados con los documentos jurídicos y de otro tipo que sean pertinentes, así como los recientes estudios y auditorías efectuados en dicha área.
  - Tener conocimiento adecuado de las razones y el fundamento jurídico del programa o la actividad de la Administración que vaya a fiscalizarse, y de las metas y los objetivos fijados por el poder legislativo o la Administración pública.
  - Tener una comprensión razonablemente adecuada de las expectativas de los principales implicados, y disponer de conocimientos especializados básicos.
  - Tener conocimiento general de las prácticas y la experiencia en otros programas o actividades semejantes de la Administración que sean pertinentes.

Además, con frecuencia es útil recibir las observaciones de la dirección de la(s) entidad(es) fiscalizada(s) para desarrollar los criterios. El desacuerdo acerca de los criterios puede identificarse, debatirse y, quizás, solucionarse en una fase más temprana. Sin embargo, los hechos y argumentos presentados por la(s) entidad(es) fiscalizada(s) deben compararse con otros hechos y argumentos pertinentes (procedentes de otras fuentes, expertos, etc.).

Las metas fijadas por el poder legislativo o el poder ejecutivo a veces son vagas o contradictorias. En tales condiciones, los auditores podrían tener que interpretar las metas para que resulten más operativas o mensurables. Una posibilidad sería que los expertos y los implicados en el campo en cuestión respondiesen a preguntas tales como: ¿Cuál sería la mejor forma de interpretar y medir las metas y los objetivos? ¿Cuáles

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

serían los resultados previsibles dentro de las condiciones existentes? ¿Cuál es la práctica comparable más conocida? Si las metas son contradictorias, una opción sería, si otras alternativas parecen inadecuadas, dividir el proyecto de auditoría en varios estudios secuenciales, que cubran una meta cada uno. En el caso de metas vagas o a largo plazo a veces sería posible establecer un ámbito un poco más estrecho, y buscar perspectivas a corto plazo (y criterios claros). También existen otras opciones.

Apéndice # 3

REDACCIÓN DE OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS/ PREGUNTAS Y SUBPREGUNTAS

Para la redacción de objetivos se sugiere emplear la Taxonomía de Bloom, la cual permite clasificar y ordenar el aprendizaje de las personas, dando lugar a una mejor acción planificadora de los profesionales. En este sentido, se trata de una herramienta fundamental para establecer metas y objetivos de aprendizaje.

Esta taxonomía tiene una estructura jerárquica que va del nivel cognitivo más simple al más complejo o elaborado, hasta llegar al de la evaluación.

Los niveles taxonómicos propuestos por Benjamin Bloom se describen en la figura siguiente:

Niveles Taxonómicos

Fuente: Elaboración propia con base en Taxonomy of Educational Objectives: The Classification of Educational Goals; B.S. Bloom.

Además, la Taxonomía de Bloom, cuenta con una lista de verbos que permiten redactar objetivos de acuerdo al nivel taxonómico deseado; el listado se presenta a continuación:

Taxonomía de Bloom

Conocimiento	Comprensión	Aplicación	Análisis	Síntesis	Evaluación
Designar	Codificar	Resolver	Inferir	Descubrir	Comparar
Identificar	Convertir	Aplicar	Descomponer	Relatar	Evaluar
Definir	Parafrasear	Relacionar	Determinar	Reconstruir	Calificar
Descubrir	Sintetizar	Manipular	Seleccionar	Organizar	Justificar
Mencionar	Relacionar	Producir	Enunciar	Producir	Categorizar
Enumerar	Ilustrar	Usar	Fraccionar	Narrar	Contrastar
Ejemplificar	Generalizar	Probar	Separar	Categorizar	Apreciar
Reproducir	Deducir	Preparar	Diferenciar	Crear	Criticar
Seleccionar	Resumir	Emplear	Analizar	Planear	Basar
Enunciar	Distinguir	Calcular	Especificar	Sintetizar	Juzgar
Especificar	Organizar	Modificar	Distinguir	Demostrar	Fundamentar
Explicar	Interpretar	Operar	Identificar	Modificar	Estimar
Detallar	Identificar	Demostrar	Describir	Compilar	Concluir
Mostrar	Definir	Determinar	Discriminar	Diseñar	Demostrar
Exponer	Ejemplificar	Distinguir	Explicar	Determinar	
	Exponer	Discriminar	Designar	Concebir	
		Explicar			

Fuente: adaptado de "Task-Oriented Question Construction Wheel Based on Bloom's Taxonomy", 2004 St. Edward's University for Teaching Excellence.

El listado de verbos correspondientes a la evaluación, será utilizado en la redacción de objetivos generales.

Para redactar objetivos específicos se utilizarán los verbos correspondientes al conocimiento, comprensión, aplicación, análisis y síntesis, de tal forma que en la ejecución de la auditoría se vaya aumentando el nivel cognitivo que se pretende alcanzar con la evaluación que se realizará.

Después de haber conocido en qué consiste la Taxonomía de Bloom y la manera en la cual cada nivel taxonómico permite aumentar el nivel de conocimiento del tema de auditoría, se proponen herramientas que faciliten la integración de los elementos que deben ser considerados al momento de realizar la auditoría de desempeño. Las matrices se presentan a continuación:

Matriz para la redacción de objetivos generales/ Pregunta general

Verbo de desempeño	Principio	Enfoque	Tema de auditoría	Sujeto	Período a auditar
Verbo escrito en infinitivo	¿Con base a qué parámetros?	Con base en, de acuerdo a, tomando en cuenta, en función de, según	Acción	Es el responsable de ejecutar la acción	Período que comprenderá la evaluación
Se sugiere utilizar los diferentes verbos de la taxonomía de Bloom correspondientes al nivel de evaluación	Es el indicador con el cual se expresará la calidad del logro del desempeño.	Al sistema, al problema o al resultado	El objeto que referirá la actuación y el desempeño	Encargado de la actuación y el desempeño	
Acción concreta y observable de una actividad que pueda evidenciarse en forma de desempeño	Eficacia, eficiencia o economía		Es el ¿qué?	Es el ¿quién?	

Fuente: elaboración propia.

Con base a la matriz propuesta anteriormente y los elementos que deben guardar conectividad al realizar una auditoría de desempeño, se presenta un ejemplo de la forma en la cual se aplica la herramienta:

Ejemplo
Como resultado de la Planificación Estratégica, se conocen los elementos siguientes:

Sujeto de auditoría: Direcciones de área de Salud del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social

Tema a auditar: Abastecimiento de medicamentos (Programa)

Principio: Eficacia

Enfoque: Resultado

Período de auditoría: del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2020

Posteriormente se coloca cada uno de los elementos en la columna correspondiente en la matriz para la redacción de objetivos generales:

Verbo de desempeño	Principio	Enfoque	Tema de auditoría	Sujeto	Período a auditar
Evaluar	Eficacia	Resultado	Abastecimiento de medicamentos	Direcciones de área de salud del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social	del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2020

Por último se unen los elementos por medio de conectores que permitan darle sentido al objetivo general:

Objetivo General:(verbo + principio + enfoque + tema+ sujeto+ período a auditar)
Evaluar la eficacia de los resultados obtenidos en el abastecimiento de medicamentos en las Direcciones de área de salud del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social durante el período comprendido del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2020.

Si se desea redactar el objetivo general como pregunta, se debe transformar el enunciado afirmativo en enunciado interrogativo; se tendrá en cuenta que la redacción tenga sentido.

Pregunta General:
¿Han sido eficaces las Direcciones de áreas de salud del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social en el abastecimiento de medicamentos durante el período comprendido del 01 de enero de 2018 al 30 de junio de 2020?

Matriz para la redacción de objetivos específicos/preguntas y subpreguntas

Verbo de desempeño	Tema	Sujeto	Contexto
Verbo escrito en infinitivo.	Elemento concreto de análisis	Es el responsable de ejecutar la acción	Aplicación específica
Se sugiere utilizar los diferentes verbos de la taxonomía de Bloom correspondientes a los niveles de: conocimiento.	Se acompaña de los elementos que expresan el desarrollo de una acción	Encargado de la actuación y el desempeño	Indicar el contexto general

Acción concreta y observable de una actividad que pueda evidenciarse en forma de desempeño		Es el ¿quién?	Situación o situaciones en las que esperamos que dicha acción se relacione, aplique o transfiera.

Fuente: elaboración propia.

De igual forma en que se hizo en la redacción del objetivo general, se colocan los elementos dentro de la matriz para la redacción de objetivos específicos y se eligen verbos que permitan aumentar el nivel cognitivo del tema de auditoría.

Ejemplos

1. **Identificar** el nivel actual de abastecimiento de medicamentos en las áreas de salud de conformidad con lo establecido en el Plan Operativo Anual. (Conocimiento)
2. **Definir** el grado de disponibilidad de los medicamentos que requiere la población para la preservación de la salud. (Comprensión)
3. **Calcular** el tiempo en el cual se abastecen de medicamentos las áreas de salud y si los mismos son eficaces. (Aplicación)
4. **Analizar** las posibles causas que generan desabastecimiento de medicamentos en las áreas de salud. (Análisis)

Si se desea transformar los enunciados afirmativos a interrogativos se obtienen las preguntas siguientes:

1. ¿El nivel de abastecimiento de medicamentos es el planificado por el área de salud?
2. ¿Están disponibles los medicamentos para atender las necesidades sanitarias de la población?
3. ¿El tiempo en el cual se abastecen de medicamentos las áreas de salud es eficaz?
4. ¿Qué es lo que causa el desabastecimiento de medicamentos en las áreas de salud?

Apéndice #4

MATERIALIDAD (MUESTREO)[1]

El auditor debe considerar la materialidad de todas las etapas del proceso de auditoría, incluidos los aspectos financiero, social y político relacionados con el tema/objeto de auditoría, con la finalidad de entregar tanto valor agregado como sea posible.

La materialidad puede definirse como la importancia relativa (o significancia relativa) de un asunto dentro del contexto en que se considere. Además del valor monetario, la materialidad incluye aspectos de significancia, cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas social y política. Es importante que el auditor tenga en cuenta que la materialidad puede variar al paso del tiempo, y que puede depender de la perspectiva de los destinatarios previstos y de las partes responsables.

Para determinar la materialidad, el equipo de auditoría podrá utilizar la técnica del muestreo, la cual se emplea con mucha frecuencia en investigación social en general; dentro de los beneficios que ofrece se describen los siguientes:

- Una muestra ahorra dinero
- Una muestra ahorra tiempo
- Una muestra puede ser más precisa: debido a que puede mejorar la selección y capacitación de los encuestadores, la selección cuidadosa de la muestra puede mejorar deficiencias del marco muestral; y de ese modo reducir el error no muestral.

Para definir la muestra a evaluar, el equipo de auditoría podrá realizar los pasos siguientes:

PASO No. 1
DEFINICIÓN DE LA POBLACIÓN

1. Unidades elementales o elementos: se refiere a la unidad acerca de la cual se solicita información. Esta unidad es la que suministra la base del análisis.

Ejemplo:

a) Mujeres de 25 a 40 años con hijos en edad escolar.
b) Niños comprendidos entre las edades de 0 a 5 años en estado de desnutrición.
c) Hombres y mujeres de 18 a 65 años que recibieron apoyo del Programa.
d) Tramos carreteros pavimentados.
e) Informes elaborados.
f) Cupones entregados.
g) Expedientes analizados y/o resueltos.

2. Unidad de muestreo: es cada uno de los elementos que comprende la base de la muestra y que figuran enumerados o individualizados en el registro (marco muestral)

Ejemplo:

a) Personas
b) Kilómetros
c) Documentos
d) Hospitales
e) Escuelas
f) Cupones
g) Expedientes
h) Vales

3. Descripción de la cobertura: Debe darse una descripción exacta de la región geográfica que alcanza la muestra y delimita espacialmente al universo o población representada por la muestra.

Ejemplo:

a) Nivel municipal
b) Nivel departamental
c) Nivel regional
d) Nivel nacional
e) Aldeas
f) Caseríos

4. Fecha y duración: se deben considerar los períodos de tiempo siguientes:

- Período de referencia: la fecha o el período a que se refieren los datos. (año de la fuente)
- Duración del trabajo de campo a realizar. (fecha de inicio y de final)

PASO No. 2
IDENTIFICAR EL MARCO MUESTRAL

El marco muestral, es la base sobre la cual deben diseñarse los procesos de selección de las unidades de muestreo.

De la accesibilidad, actualidad y estructura que presente el marco muestral dependerá el tipo de muestreo y los métodos de selección de las unidades elementales.

Según Kinnear, Thomas y James Taylor (1993), un marco muestral es "una lista de todas las unidades de muestreo disponibles para su selección en una etapa del proceso de muestreo. En la etapa final se extrae la muestra real de esta lista."

Un marco muestral puede ser:

- Una lista de beneficiarios
- Un padrón electoral
- Una guía telefónica
- Un listado de empleados
- Un registro de empresas
- Un mapa catastral, entre otros

PASO No.3
DETERMINAR EL TAMAÑO DE LA MUESTRA

Para calcular el tamaño de la muestra que sea representativa, se deben aplicar las fórmulas siguientes:

[1] ISSAI.GT 3000, párrafos 73 y 74

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

CUANDO NO SE CONOCE EL TAMAÑO DE LA POBLACIÓN

$$n = \frac{z^2pq}{E^2}$$

En donde:
n= tamaño de la muestra
z= nivel de confianza
p= Probabilidad de que ocurra el porcentaje esperado
q= Complemento de la probabilidad esperada
E= error de estimación

CUANDO SE CONOCE EL TAMAÑO DE LA POBLACIÓN

$$n = \frac{Nz^2pq}{(N-1)E^2 + z^2pq}$$

En donde:
n= tamaño de la muestra
N= tamaño de la población
z= nivel de confianza
p= Probabilidad de que ocurra el porcentaje esperado
q= Complemento de la probabilidad esperada
E= error de estimación

Tabla de valores para el nivel de confianza

Nivel de confianza	95%	96%	97%	98%	99%
Valor de z	1.96	2.05	2.17	2.33	2.58

NOTA:

1. El nivel de confianza corresponde al porcentaje de confianza que tenemos al estimar el tamaño de la muestra. Este nivel es determinado por el equipo de auditoría de acuerdo a su juicio profesional, considerando el conocimiento adquirido del tema/objeto auditado.

2. El error de estimación es el porcentaje que le hace falta al nivel de confianza para completar el 100%; es decir:

Nivel de confianza	95%	96%	97%	98%	99%
Error de estimación	5%	4%	3%	2%	1%

Ejemplo No. 1:

Se desea estimar la proporción de agricultores beneficiados por el Programa de Apoyo a las familias vulnerables a desastres naturales con un nivel de confianza del 95% y un error de estimación del 5%.

DATOS:

n=?
z = 1.96
p= 0.50
q = 0.50
E= 5% = 0.05

$$n = \frac{z^2pq}{E^2}$$

$$n = \frac{(1.96)^2(0.50)(0.50)}{(0.05)^2}$$

$$n = \frac{0.9604}{0.0025} = 384.16$$

$$n = 384.16 \cong 384$$

La muestra que se debe seleccionar es de 384 agricultores.

Ejemplo No. 2:

Se beneficiaron a 200,000 agricultores por medio del Programa de Apoyo a las familias vulnerables a desastres naturales y se desea considerar un nivel de confianza del 97% y un error de estimación del 3%.

DATOS:

n = ?
N = 200,000
z = 2.17
p= 0.50
q = 0.50
E= 3% = 0.03

$$n = \frac{Nz^2pq}{(N-1)E^2 + z^2pq}$$

$$n = \frac{(200,000)(2.17)^2(0.50)(0.50)}{(200,000-1)(0.03)^2 + (2.17)^2(0.50)(0.50)}$$

$$n = \frac{235,445}{179.9991 + 1.177225}$$

$$n = \frac{235,445}{181.176325} = 1,299.53$$

$$n = 1,299.53 \cong 1,300$$

Para que sea representativa del número total de la población; se debe seleccionar una muestra de 1,300 beneficiarios.

PASO No. 4
SELECCIONAR EL TIPO DE MUESTREO

El tipo de muestreo se refiere al procedimiento por medio del cual se extrae una muestra de una población.

La muestra es toda parte representativa de un conjunto, población o universo.

Para que este subconjunto represente al universo, con el propósito de obtener resultados válidos para un conjunto total investigado, debe tener un fundamento matemático.

Existen dos tipos de muestreo:

- Probabilístico
- No probabilístico

PASO No. 5
SELECCIONAR EL MÉTODO DE MUESTREO

1. Muestreo Probabilístico (Diseños muestrales)

Seijas, Felix L. (1981) indica que el muestreo es probabilístico cuando se puede determinar de antemano la probabilidad de selección de cada uno de los elementos de la población o universo bajo estudio.

Una muestra es probabilística cuando se utiliza un procedimiento de selección al azar, el cual garantiza que cada miembro o elemento de la población tenga igual probabilidad de ser seleccionado o incluido en la muestra.

Para aplicar el muestreo probabilístico se deben seguir los pasos siguientes:

El método probabilístico a utilizar es el aleatorio simple.

Muestreo aleatorio simple

En este tipo de muestreo todos los elementos tienen la misma probabilidad de ser seleccionados.

Al considerar el ejemplo No. 2 para determinar el tamaño de la muestra, se puede concluir que para una población de 200,000 agricultores beneficiados, se debe elegir una muestra al azar de 1,061 individuos.

Para ello se puede emplear una tabla de números aleatorios o bien utilizar el programa excel.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

2. Muestreo no probabilístico

a) Muestreo por cuotas

El objetivo de este tipo de muestreo es determinar a quienes se va a entrevistar en términos de variables demográficas o características específicas, como grupos de edades, sexo, nivel socioeconómico, beneficiarios, entre otros. La muestra se divide en cuotas (número de personas de determinada clase) según parámetros poblacionales (datos censales).

Ejemplo:

Cálculo de las cuotas de edad y sexo para una muestra de 400 personas de la Ciudad de Guatemala

GÉNERO	TOTAL	EDAD					
		15-24	25-34	35-44	45-54	55-64	65 años en adelante
Masculino	172 ***43%***	34 ***20%***	34 ***20%***	29 ***17%***	22 ***12%***	24 ***14%***	29 ***17%***
Femenino	228 ***57%***	39 ***17%***	36 ***16%***	36 ***16%***	32 ***14%***	32 ***14%***	53 ***23%***
TOTAL	400 ***100%***	73 ***18%***	70 ***18%***	65 ***16%***	54 ***13%***	56 ***14%***	82 ***21%***

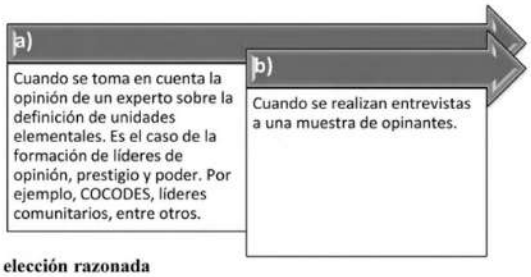
b) Muestreo coincidental o accidental

Se define la circunstancia o lugar donde realizar las encuestas, según criterios del investigador. En general se visitan: hogares, hospitales, unidades ejecutoras, entre otras,

Con frecuencia se combina con el muestreo por cuotas.

c) Muestreo opinático o intencional

El muestreo opinático tiene dos opciones:



d) Muestras de elección razonada

Tagliacame, Guglielmo (1973) indica lo siguiente: "Frecuentemente, y especialmente por razones prácticas, se recurre a la formación de una muestra por métodos no rígidamente casuales, adoptando criterios lógicos también respetables. En estos casos se tiene una muestra de elección razonada que puede ofrecer, en algunas ocasiones, resultados incluso mejores de los obtenibles con métodos matemáticos más rigurosos, especialmente cuando no se pueden construir muestras con elementos numerosos…En la elección razonada se debe utilizar todas las nociones y datos disponibles sobre la naturaleza y composición del universo en relación al estudio que se va a efectuar. Se requieren conocimientos profundos del problema y una gran experiencia en quien deben programar el estudio…"

e) Muestreo casual o incidental

Se trata de un proceso en el que el investigador selecciona directa e intencionalmente los individuos de la población. El caso más frecuente de este procedimiento es el utilizar como muestra los individuos a los que se tiene fácil acceso.

f) Bola de nieve:

Se localiza a algunos individuos, los cuales conducen a otros, y estos a otros, y así hasta conseguir una muestra suficiente. Este tipo se empela muy frecuentemente cuando se hacen estudios con poblaciones marginales, determinados tipos de enfermos, entre otros.

PASOS EN EL PROCEDIMIENTO DEL MUESTREO

Guía E1

Modelo nombramiento interno

Planificación estratégica

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE xxxxxx
NOMBRAMIENTO INTERNO, PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO No. DADXX-001-XXX

Guatemala, XX de XX de XX

Equipo para Realizar Planificación Estratégica
Juana Loaisa
Pedro Golmex
Rita Juarez
Karla Herrarte

En cumplimiento al artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, del Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento, y las Normas Internacionales adaptadas a Guatemala -ISSAI.GT- aprobadas mediante Acuerdo A-075- 2017, esta Dirección los designa para que de conformidad a lo establecido en el Manual de Auditoría Gubernamental de Desempeño, numeral 1.1 Planificación Estratégica, realicen los procesos correspondientes para la selección de temas de auditoría de desempeño.

Dicha actividad debe de realizarse a través de los procesos de monitoreo, identificación, investigación, evaluación y selección de los posibles temas a evaluar, dichas acciones permitirán seleccionar aquellos temas que generen mayor impacto y valor agregado a los usuarios previstos y partes responsables al ser fiscalizados, los cuales se incluirán en el Plan Anual de Auditoría -PAA-.

El Equipo nombrado deberá ejecutar las actividades descritas anteriormente, considerando que las mismas deben realizarse previo a la elaboración del Plan Anual de Auditoría –PAA-, por lo que se les otorga un plazo de XXX días.

Para el cumplimiento del presente nombramiento, deberán completar las guías E2, E3, E4, E5 y E6 y atender el contenido de las mismas.

Vo. Bo.

Planificación Estratégica, Auditoría de Desempeño
Semana:

Guía E2
Ficha semanal de monitoreo

Instrucciones: el Equipo nombrado debe realizar una ficha de monitoreo por cada tema de auditoria, con el objeto de llevar un registro de la información recopilada.

No.	TEMA ESTABLECIDO	MEDIO(S) MONITOREADO (S)	FECHA	RESUMEN (De qué se trata el tema)	IMPORTANCIA DEL TEMA	ENTIDAD RELACIONADA	PROGRAMA, SUBPROGRAMA, ACTIVIDAD, PROYECTO, SISTEMA, OTROS RELACIONADO (SICOIN-WEB)	PRESUPUESTO ASIGNADO

Elaborado por:	Revisado por:	Aprobado por:

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. | INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Dirección de Auditoría: XXX
Planificación Estratégica, Auditoría de Desempeño

Guía E3
Identificación de documentos principales y auxiliares

El presente formato servirá para identificar las fuentes de información principales y auxiliares relacionadas con cada uno de los temas monitoreados, con el objetivo de determinar el impacto, la auditabilidad y oportunidad del tema al ser objeto de fiscalización.

Por cada tema de auditoría, deberá marcar con una X aquellas fuentes de información en las cuales se encuentre contenido sobre el tema monitoreado. (Realizar una guía por cada tema monitoreado)

Tema identificado No. XXX: _____

LISTADO DE FUENTES DE INFORMACIÓN

a) DOCUMENTOS PRINCIPALES

1. Documentos de la legislación y normativa aplicables
- ☐ Constitución Política de la República de Guatemala
- ☐ Tratados internacionales
- ☐ Convenios
- ☐ Decretos
- ☐ Reglamentos
- ☐ Circulares
- ☐ Otros

2. Documentos internos de la entidad
- ☐ Decretos de Creación
- ☐ Actas constitutivas
- ☐ Contratos de Fideicomiso
- ☐ Ley Orgánica
- ☐ Estructura orgánica
- ☐ Misión y Visión
- ☐ Otros

3. Información financiera/presupuestaria
- ☐ Programa
- ☐ Subprograma
- ☐ Actividad
- ☐ Obra
- ☐ Modificaciones presupuestarias
- ☐ Otros

4. Documentos normativos de largo, mediano y corto plazo
- ☐ Política Nacional de Desarrollo
- ☐ Prioridades Nacionales de Desarrollo
- ☐ Política General de Gobierno
- ☐ Políticas específicas relacionadas con el tema
- ☐ Plan Estratégico Institucional
- ☐ Plan Operativo Multianual
- ☐ Plan Operativo Anual

b) DOCUMENTOS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS RELACIONADOS CON EL TEMA

5. Documentos de la Rendición de Cuentas
- ☐ Informes de Gobierno
- ☐ Informes Nacionales Voluntarios
- ☐ Informes de Labores de la entidad
- ☐ Informes de Auditores Externos
- ☐ Informes de Auditores Internos
- ☐ Otros

c) DOCUMENTOS AUXILIARES

6. Documentos académicos
- ☐ Libros
- ☐ Tesis
- ☐ Revistas
- ☐ Conferencias
- ☐ Documentos de organismos internacionales sobre la materia por auditar
- ☐ Otros

7. Documentos de la opinión pública
- ☐ Artículos periodísticos
- ☐ Entrevistas
- ☐ Revistas
- ☐ Reportajes
- ☐ Análisis de la opinión pública
- ☐ Redes sociales
- ☐ Otros

8. Otros

Conclusión:*

El tema monitoreado se encuentra contenido en XXX fuentes de información, por lo tanto lo hace relevante y auditable.

Derivado de lo anterior, las fuentes principales y auxiliares seleccionadas, deberán ser investigadas considerando los aspectos establecidos en la Guía E4.

Hecho por: (firma y fecha)
Revisado por: (firma y fecha)
Aprobado por: (firma y fecha)

***Esta variará según se encuentre contenido el tema en las fuentes de información primarias y auxiliares**

Dirección de Auditoría: XXX
Planificación Estratégica, Auditoría de Desempeño

Guía E4
Investigación de documentos principales y auxiliares

Tema identificado No. XXX: _____

El presente formato servirá para plasmar el resumen de las fuentes investigadas y su respectivo análisis, debe ser documentado por medio de los archivos electrónicos formando una carpeta por cada uno de los temas identificados.

Esta actividad tiene como objetivo investigar todas aquellas fuentes principales y auxiliares relacionadas con el tema identificado, para establecer la materialidad cualitativa del tema y determinar el impacto que tendrá su fiscalización.

Después de haber establecido las fuentes primarias y auxiliares, se debe proceder a realizar un breve resumen del contenido de cada uno de los documentos relacionados con el tema investigado. Para ello se debe tomar como referencia la tabla que se presenta y adaptarla por cada uno de los temas.

Descripción del contenido de los documentos investigados

FUENTE CONSULTADA	EXTRACTO BREVE PERO CONCISO DE LA INFORMACIÓN ANALIZADA (Página/s)	COMENTARIOS	REFERENCIA A DOCUMENTOS (Electrónica o Física)
a) DOCUMENTOS PRINCIPALES			
1. Documentos de la legislación y normativa aplicables			
Constitución Política de la República			
Tratados internacionales			
Convenios			
Agenda 2030: Objetivos de Desarrollo Sostenible			
Objetivo:			
Meta Priorizada:			
Indicador:			
Decretos			
Reglamentos			
Circulares			
2. Documentos internos de la entidad			
Decreto de creación			
Acta constitutiva			
Contrato de Fideicomiso			
Ley Orgánica			
Estructura Orgánica			
Misión			
Visión			
3. Información financiera/ presupuestaria			
Sistema de Contabilidad Integrada Gubernamental - SICOIN-			
Programa:			
Subprogama:			
Actividad:			
Obra:			
Modificaciones presupuestarias:			
4. Documentos normativos de largo, mediano y corto plazo			
Política Nacional de Desarrollo Katun Nuestra Guatemala 2032			
Eje:			
Prioridad:			
Meta:			
Lineamiento:			
Prioridades Nacionales de Desarrollo			
Meta Estratégica de Desarrollo:			
Prioridad:			
Política General de Gobierno 2021-2024			
Eje:			
Prioridad:			
Acción Estratégica			
Políticas Específicas relacionadas con el tema de auditoría			

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Plan Estratégico Institucional -PEI-			
Plan Operativo Multianual -POM-			
Plan Operativo Anual -POA-			
Manuales de la Entidad (describir los manuales que posee la Entidad)			
b)DOCUMENTOS DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS RELACIONADOS CON EL TEMA			
5. Documentos de la Rendición de cuentas			
Informes de Gobierno			
Informes Nacionales Voluntarios			
Informes de labores de la entidad			
Informes de auditores externos			
Informes de auditores internos			
c) DOCUMENTOS AUXILIARES			
6. Documentos académicos			
Libros			
Tesis			
Revistas			
Conferencias			
Documentos de organismos internacionales sobre la materia para auditar			
7. Documentos de la opinión pública			
Artículos periodísticos			
Entrevistas			
Revistas			
Reportajes			
Análisis de la opinión pública			
Redes sociales			
8. Otros			

Observación:
Considerar que en ciertos numerales se encuentra desglosada la información, debido a que es de observancia obligatoria para la evaluación del tema; sin embargo, no limita que existan otros aspectos de relevancia que deban incluirse.

Así mismo, no todos los temas contienen los mismos documentos principales y auxiliares, por lo tanto pueden variar.

Hecho por: (firma y fecha)
Revisado por: (firma y fecha)
Aprobado por: (firma y fecha)

Dirección de Auditoría: XXX
Planificación Estratégica, Auditoría de Desempeño

Guía E5
Criterios para la selección de temas

El presente formato servirá para evaluar los principales temas a auditar:

Criterios para la evaluación de los posibles temas de auditoría

Criterios	Factores a considerar	Justificación de la pregunta
1 Relevancia	¿El tema se relaciona con los problemas socioeconómicos del País? ¿El tema es importante para el gobierno, el público o la entidad auditada (prioridad nacional) e involucra un área esencial?	
2 Análisis de Riesgos	¿Existen áreas en donde se tenga conocimiento de que se podría presentar un bajo desempeño con relación al tema? ¿El tema es de alto impacto en grupos específicos de ciudadanos? Considere el análisis de los riesgos siguientes: a) Importes financieros o presupuestarios que son cambios sustanciales o significativos en el presupuesto. b) Áreas tradicionalmente propensas a riesgos.(Por ejemplo, sistemas de Tecnología de la Información, adquisiciones, tecnología, problemas relacionados con el ámbito de su Dirección) c) Actividades nuevas, urgentes o cuando intervienen cambios en las condiciones (Por ejemplo, requisitos y demandas) d) Estructuras de gestión que son complejas, con posible confusión sobre las responsabilidades. e) Falta de información confiable, independiente y actualizada sobre la economía, eficiencia o eficacia.	
3 Posible impacto	¿El tema tendrá un efecto importante en la mejora de la economía, la eficiencia y la eficacia de las entidades del gobierno? Considere el análisis de los siguientes factores: a) Cuanto mayor sea el riesgo de desempeño en términos de economía, eficiencia y eficacia o confianza pública; cuanto más importantes	
	tienden a ser los problemas y por consiguiente los temas a auditar. b) Agregar valor al proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas. A menudo se puede lograr un mayor valor agregado auditando temas que no han sido cubiertos previamente por auditorías u otras revisiones.	
4 Auditabilidad (posibilidad de ser auditado)	¿El tema puede ser auditado según el mandato de la Contraloría General de Cuentas? ¿El tema está relacionado con la Estrategia Institucional de la Contraloría General de Cuentas? (Verificar en el Plan Estratégico Institucional)	
5 Capacidad Institucional	¿El recurso humano con el que cuenta la Dirección de Auditoría posee las habilidades necesarias para auditar el tema? Considerar las habilidades siguientes que debe poseer el recurso humano: a) Conocimiento de las técnicas y métodos de evaluación aplicados en las ciencias sociales. b) Habilidades personales como de comunicación y escritura. c) Capacidad analítica, creatividad y receptividad. *Considerar la Ficha para conocer las fortalezas del Recurso Humano de la Dirección contenida en el apéndice # 3	
6 Materialidad Cuantitativa	a) ¿El tema a evaluar cuenta con asignación presupuestaria? b) ¿Hay una cantidad considerable de personas que son beneficiadas a través del tema a auditar?	
7 Mejoramiento del desempeño	¿La evaluación del tema promoverá constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente?	
8 Oportunidad	¿Es este el momento correcto o apropiado para auditar el tema?	
9 Otro trabajo importante planeado o en progreso	¿Se está planeando o llevando a cabo otro trabajo sobre el mismo tema en la Dirección de auditoría?	
10 Solicitud de auditorías de desempeño	¿Se han hecho algunas solicitudes especiales para realizar auditorías de desempeño? Se debe considerar la fuente de la solicitud para determinar la importancia de la misma, por ejemplo, los intereses del Congreso en contraste con las solicitudes de otros entes externos.	
11 Alta sensibilidad política	¿El tema involucra algún asunto delicado para el gobierno? ¿Esto afecta la auditabilidad del tema?	

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. | INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Los factores a considerar para cada uno de los criterios indicados en la tabla anterior, deberán ponderarse de acuerdo a la escala establecida, con la finalidad de identificar posibles temas de auditoría de desempeño.

La Dirección de Auditoría deberá considerar la cantidad de temas a auditar, con relación a los recursos disponibles para tal efecto.

Para la evaluación de cada uno de los posibles temas de auditoría, provenientes del monitoreo (Guía E2), realizado por el Equipo nombrado para dicha actividad, se deberá utilizar la escala de ponderación que se presenta y colocar la valoración correspondiente para cada uno de los criterios anteriormente descritos, en el espacio establecido en la tabla. Se deberá totalizar cada uno de los posibles temas de auditoría y con base a dicha cantidad, identificar aquellos temas que obtengan mayor calificación, los cuales serán considerados para continuar con el proceso de selección de los mismos al incluirlos en la ficha técnica para evaluación de la Comisión de Control de Calidad -CCC-.

ESCALA DE PONDERACIÓN	
0	No cumple con los criterios
1	Bajo
2	Medio
3	Alto

Criterios	Opciones de Temas de auditoría			
	1	2	3	N (temas)
1. Relevancia				
2. Análisis de Riesgos				
a) Importes financieros				
b) Áreas propensas a riesgos				
c) Actividades nuevas/urgentes/cambios en las condiciones				
d) Estructuras de gestión complejas				
e) Falta de información				
3. Posible impacto				
a) Riesgo alto /problema				
b) Valor agregado				
4. Auditabilidad				
5. Capacidad Institucional				
a) Conocimiento				
b) Habilidades				
c) Capacidad				
6. Materialidad Cuantitativa				
a) Asignación presupuestaria				
b) Cantidad de beneficiarios				
7. Mejoramiento del desempeño				
8. Oportunidad				
9. Otro trabajo importante planeado o en progreso				
10. Solicitud de auditorías de desempeño				
11. Alta sensibilidad política				
Total				

Hecho por: (firma y fecha)
Revisado por: (firma y fecha)
Aprobado por: (firma y fecha)

Se proporciona un ejemplo de la aplicación de los criterios de selección alternativos.

Los criterios de selección se utilizan calificando las opciones de los temas de auditoría.

Para el efecto se presentan cuatro posibles temas de auditoría, monitoreados mediante la aplicación de la Guía E2, para su ponderación y posterior selección como posibles temas a auditar:

Temas
1. Manejo de residuos sólidos
2. Adaptación al cambio climático
3. Pesca sostenible
4. Cobertura forestal

Valiéndose del juicio profesional y la independencia, el auditor procederá a evaluar los posibles temas de auditoría, calificando los criterios por cada uno de ellos, para el efecto utilizará la escala propuesta:

ESCALA DE PONDERACIÓN	
0	No cumple con los criterios
1	Bajo
2	Medio
3	Alto

Criterios	Temas de auditoría monitoreados			
	Manejo de residuos sólidos	Adaptación al cambio climático	Pesca sostenible	Cobertura forestal
1. Relevancia	3	3	0	2
2. Análisis de Riesgos				
a) Importes financieros	2	3	1	3
b) Áreas propensas a riesgos	1	3	1	3
c) Actividades nuevas/urgentes/cambios en las condiciones	3	3	1	2
d) Estructuras de gestión complejas	3	3	2	1
e) Falta de información	1	3	1	2
3. Posible impacto				
a) Riesgo alto /problema	3	3	3	3
b) Valor agregado	3	3	3	3
4. Auditabilidad	3	3	2	3
5. Capacidad Institucional				
a) Conocimiento	3	3	3	3
b) Habilidades	3	3	3	3
c) Capacidad	3	3	3	3
6. Materialidad Cuantitativa				
a) Asignación presupuestaria	3	3	1	3
b) Cantidad de beneficiarios	3	2	1	2
7. Mejoramiento del desempeño	3	2	1	3
8. Oportunidad	2	1	2	1
9. Otro trabajo importante planeado o en progreso	0	0	0	0
10. Solicitud de auditorías de desempeño	3	3	0	1
11. Alta sensibilidad política	3	3	1	2
Total	**48**	**50**	**29**	**43**

Conclusión:

De acuerdo a la puntuación total, el tema Adaptación al cambio climático es el que presenta la mayor ponderación, seguido de los temas Manejo de residuos sólidos y Cobertura forestal; sin embargo, la Dirección de auditoría deberá evaluar si posee los recursos suficientes para auditar los 3 temas que obtuvieron mayor punteo. Así mismo, deberá considerar el numeral 6. Materialidad Cuantitativa, como un aspecto determinante en la selección de los mismos.

Hecho por: (firma y fecha)
Revisado por: (firma y fecha)
Aprobado por: (firma y fecha)

Dirección de auditoría: XXXX
Planificación Estratégica, Auditoría de desempeño

Guía E6
Ficha técnica
Selección de temas de auditoría

Proceso No. 1
Equipo nombrado

El Equipo nombrado, después de haber monitoreado, identificado, investigado y evaluado los posibles temas de auditoría, procederá a completar la ficha técnica en la cual se presentan los posibles temas a ser seleccionados para practicar auditoría de desempeño, esto con el objetivo de que la Comisión de Control de Calidad de la Dirección correspondiente, analice y apruebe los temas de mayor impacto a través de la evaluación de la información presentada en el expediente de cada uno de los temas propuestos.

No.	ASPECTOS	TEMAS DE AUDITORÍA PROPUESTOS POR LA DIRECCIÓN DE AUDITORÍA							
		1	2	3	4	5	6	7	n
1	**Tema a auditar/ Objeto de auditoría**								
2	**Entidad/ Sujeto de auditoría**								
3	**Justificación del Tema a auditar (considerar los criterios evaluados a través de la Guía E5)**								

Hecho por: (firma y fecha)
Revisado por: (firma y fecha)
Aprobado por: (firma y fecha)

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Observación: Adjuntar a este documento el expediente por cada tema de auditoría propuesto, en el cual se incluya la información obtenida en las Guías E2, E3, E4 y E5.

Proceso No. 2
Comisión de Control de Calidad

Con base a la información contenida en cada uno de los expedientes correspondiente a cada tema, la Comisión de Control de Calidad procederá analizar, evaluar y seleccionar los posibles temas de auditoría, para realizar dicha actividad, deberá dejar constancia en la tabla siguiente:

No.	Tema	¿El tema es elegible?		JUSTIFICACIÓN
		Si	No	
1				
2				
3				
4				
5				
n				

Vo. Bo.

Proceso No. 3
Reunión con la Dirección Técnica Sectorial

La Dirección de auditoría deberá realizar una reunión de trabajo con la Dirección Técnica Sectorial para planificar las auditorías con base a los posibles temas seleccionados para realizar auditoría de desempeño, con la finalidad de establecer si los mismos están apegados a la Estrategia Institucional y posteriormente incluirlos dentro del Plan Anual de Auditoría -PAA-.

Guía 1

NOMBRAMIENTO DE AUDITORIA

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE xxxxxx
NOMBRAMIENTO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO No. DASXX-001-202X

CUA:XXXXXX
XXXXX cuentadancia
Guatemala, XX de XX de202X

Equipo de Auditoría
Juana Loaisa (Supervisor Gubernamental)
Pedro Golmex (Coordinador Gubernamental)
Rita Juarez (Auditor Gubernamental)
Karla Herrarte (Asistente de Auditor)

En cumplimiento a los artículos 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala; artículos 2, 4 literal l y 7 del Decreto Número 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y el artículo 57 del Acuerdo Gubernativo Número 96-2019, Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, esta Dirección los designa para que se constituyan en las oficinas de (Nombre de la Entidad); para que practiquen auditoría de desempeño.
La presente auditoría debe de realizarse en 2 etapas, hasta finalizar la misma. La primera etapa comprende del 01 de enero de XXX al 31 de agosto de XXXX y la segunda etapa del 01 de septiembre de XXX al 31 de diciembre de XX.

La auditoría de desempeño comprenderá la evaluación de la política, programa (presupuestario o de gobierno), proyecto o actividad XXXXX (Descripción de la política, programa, proyecto o actividad). El alcance lo definirá el equipo de auditoría de acuerdo a las circunstancias que se presenten en el desarrollo del trabajo por el periodo comprendido del XXXXX.

Las acciones legales o administrativas que deriven de la función fiscalizadora, luego de realizar los procedimientos técnicos y jurídicos de auditoría, pueden extenderse inclusive a otros funcionarios o empleados públicos de otras entidades públicas y privadas, siempre que se deriven de la presente auditoría.

Para el cumplimiento del presente nombramiento, deberán observar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Guatemala -ISSAI.GT-, leyes, disposiciones vigentes aplicables a la entidad auditada. Como mínimo deberán otorgar 7 días hábiles entre la notificación de los hallazgos y su respectiva discusión con los responsables.

Los resultados de su actuación, los harán constar en informe, actas circunstanciadas y papeles de trabajo que elaboren para el efecto, aplicando las medidas de orden técnico, contable y legal que procedan, formulando las observaciones y recomendaciones pertinentes e informando oportunamente a esta Dirección. El tiempo estimado para realizar la Auditoría en mención es de: **XX días,** el cual puede variar según las circunstancias que se presenten en el desarrollo del trabajo.

Vo. Bo.

GUÍA 2

DECLARACIÓN DE INDEPENDENCIA

DECLARACIÓN ANUAL DE INDEPENDENCIA

La declaración anual de independencia, debe presentarla al director de auditoría correspondiente, la persona que debidamente designada por su autoridad superior, realice funciones de fiscalización a las entidades a las que se refiera la legislación vigente.

La declaración anual de independencia debe presentarla toda persona afecta durante los primeros quince días calendario del mes de enero de cada año, y perderá vigencia hasta el día 15 de enero del año inmediato siguiente.

En el caso del personal de primer ingreso, ascendido o trasladado para realizar funciones de fiscalización en cualquier fecha del año, distinta del 01 al 15 de enero, debe cumplir con la obligación de presentar la declaración anual de independencia en los primeros 05 días calendario siguiente a la toma de posesión.

El procedimiento para el cumplimiento de la declaración anual es el siguiente:

La declaración anual de independencia será impresa en hojas con membrete de la institución y estará a cargo de cada dirección de auditoría, relacionada directamente al personal que labora en esa unidad administrativa.

Las personas afectadas leerán detenidamente el contenido de la declaración anual de independencia y procederán al llenado.

La declaración consta de tres secciones.

A. Identificación de la persona que realiza o realizará funciones de fiscalización.

Contiene los datos generales del declarante

B. Declaración de independencia

Es la declaración en sí misma

C. Conflicto de intereses a declarar

Esta sección tiene tres componentes que son:

Personales, comerciales, financieros o económicos

En la primera columna deberá identificar el nombre de la entidad pública con la que tiene relaciones y en la segunda columna describir el tipo de relación que genera conflicto de intereses.

Familiares

El declarante deberá identificar en la primera columna el nombre de la entidad, en la segunda el cargo que ocupa, en la tercera columna incluirá el nombre y el apellido del familiar y finalmente, en la cuarta columna deberá incorporar el grado de ley del parentesco.

Otros

En este componente se podrán identificar otras causas que generan impedimentos; por tanto, en la primera columna se identifica la entidad y en la segunda columna se identifica el tipo de situaciones que podrían generar conflicto, como la amistad intima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas o ideológicas etc. En este caso el director de auditoría podrá entrevistar al declarante, con el objeto de establecer si las razones que indica son fundamentadas.

La Dirección de Auditoría que corresponda debe elaborar la base de datos de su personal afecto, con el propósito de no emitir nombramientos de auditoría al declarante para aquellas entidades en donde se hayan manifestado razones sustentadas que podrían afectar negativamente la independencia en el proceso de fiscalización.

Leído y llenado el documento que contiene la declaración anual de independencia, el declarante procederá a firmar el documento.
En el caso en que el declarante no manifieste ningún tipo de conflicto de interés, deberá cruzar una línea en cada espacio disponible para declarar los mismos, posteriormente procederá a firmar el documento.

La Dirección de Auditoría que corresponda enviará copia de la declaración anual de independencia a la dirección de recursos humanos para que conste en el expediente del colaborador; además una copia a la inspección general para lo que corresponda.

DECLARACIÓN ESPECÍFICA DE INDEPENDENCIA

Para esta declaración estarán afectas las mismas personas a la declaración anual, con la diferencia que esta se emitirá por cada auditoría nombrada.

El procedimiento para el cumplimiento de la declaración específica será el siguiente:

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. | INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

La declaración específica de independencia será impresa en cada dirección de auditoría, relacionada directamente al personal que labora en esa unidad administrativa.

La declaración específica de independencia debe emitirse una por cada persona que realizará el trabajo de fiscalización.

Al momento de emitir el nombramiento de auditoría respectivo, se deberá imprimir la declaración específica de independencia.

La declaración de independencia deberá imprimirse en hojas membretadas de la institución y adjuntarse al nombramiento de auditoría original previo a la firma del director y autoridad superior.

En el mismo momento en que la persona afecta reciba nombramiento de auditoría, deberá leer y de no encontrar ningún conflicto de interés con la entidad a donde se le está designando, debe firmar la declaración específica de independencia.

La persona afectada entregará copia de dicha declaración a la dirección de auditoría a la que pertenezca y la original deberá adjuntar al informe de auditoría respectivo.

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

La declarativa de independencia debe constituir uno de los actos más importantes del equipo de auditoría, ya que ésta debe estar sujeta a la ética profesional, principios, valores y Código de Ética que fundamentarán el trabajo de fiscalización.

DECLARACIÓN ESPECÍFICA DE INDEPENDENCIA

Yo: XXXXXXXXXXXX en mi calidad de XXXXXX GUBERNAMENTAL de la DIRECCIÓN DE XXXXXXXXXXXXXX. Declaro que he sido nombrado para realizar auditoría de desempeño, en: ENTIDAD LAS BUENAS PRÁCTICAS EN GUATEMALA, según nombramiento DAS-001-20XX, de fecha XX/XX/20XX, en donde a mi leal saber y entender, no tengo intereses personales, comerciales, financieros o económicos directos o indirectos; ni conflictos de interés de cualquier índole, tampoco tengo compromiso de servicios, trabajos o dependencia con dicha entidad.

Declaro que ningún miembro de mi familia en los grados de ley, desempeña cargo de autoridad superior ni tiene relación directa en el desempeño de mi trabajo como auditor gubernamental, en la entidad descrita anteriormente.

Me comprometo a informar oportunamente y por escrito cualquier impedimento o conflicto de interés de tipo personal, profesional o contractual, sobreviniente a esta declaración, los que pueden ser: inhabilitación profesional, amistad íntima, enemistad, odio o resentimiento, litigios pendientes, razones religiosas, políticas e ideológicas u otras que afecten mi independencia.

En el ejercicio de mis funciones como XXXXX GUBERNAMENTAL es posible que tenga acceso a información sobre distintos aspectos de la entidad auditada y otras relaciones que, por lo general no están disponibles al público. Comprendo plenamente que poseer esta información requiere el más alto nivel de integridad y confidencialidad, comprometiéndome a no divulgarla ni utilizarla sin la debida autorización.

Hago constar que en todo momento me conduciré con responsabilidad, honestidad y profesionalismo en el desarrollo de mis actos, observaré el Código de Ética y no utilizaré la investidura que me otorgan, para requerir favores, beneficios personales o a favor de terceros; tampoco a grupos a los que pertenezca.

Nota: Los datos que se consignen en la presente deberán ser verdaderos, caso contrario se deducirán las responsabilidades legales y administrativas correspondientes.

En el caso de confirmarse que el Auditor Gubernamental tiene conflicto de interés para practicar la auditoría asignada, el Director de la Dirección donde se emite el nombramiento, debe dejar sin efecto parcial o total el nombramiento y realizar las gestiones pertinentes para que sea descargado del Sistema de Auditoría Gubernamental.

Si durante el proceso de auditoría el Auditor Gubernamental, establece que tiene conflicto de interés porque dentro de la entidad donde se encuentra practicando auditoría hay un familiar o amigo cercano que desconocía que laboraba en la misma, debe de inmediato hacerlo del conocimiento del Director donde se emitió el nombramiento, adjuntando la documentación que justifique esta situación.

En cualquiera de los casos indicados anteriormente el Director debe resolver en un plazo no mayor a diez días.

Lugar y Fecha Guatemala, XX de mayo de 20XX

f)

XXXXXXX GUBERNAMENTAL

GUÍA 3

Recopilación de fuentes de información relacionada con el tema de auditoría y la entidad

El presente formato servirá para documentar el proceso llevado a cabo por el equipo de auditoría en la etapa de Familiarización (Pre-estudio), para lo cual se debe evaluar la información y documentos con los que cuenta, si son suficientes y de calidad para la comprensión del tema de auditoría, esta guía sirve de soporte para realizar la comprensión del tema auditar y en la elaboración de la matriz de planificación con relación a los criterios.

El equipo de auditoría debe tomar en cuenta que la información a plasmar en esta guía debe estar relacionada con el expediente elaborado en la Planificación Estratégica, con relación a los documentos primarios y auxiliares que se tengan a disposición en sistemas informáticos.

I. Fuente	II. Referencia de la fuente (# de página/sitio web: link)
a) Documentos primarios (listar todos los documentos)	
b) Documentos de la Rendición de cuentas relacionados con el tema (listar todos los documentos	
c) Documentos auxiliares (listar todos los documentos)	
d) Otros	

A partir de este proceso se puede determinar si se cuenta con suficiente información para iniciar el diseño de la auditoría y poder efectuar la entrevista con el ente auditado, posterior a la entrega del nombramiento.

Hecho por y fecha:
Revisado por y fecha:
Fecha de aprobación.

GUÍA 4

Comunicación con el auditado

Oficio No.XXX-20XX
Guatemala, XX de marzo de 20XX

Licenciado
XXXXXXXXXXXXXXXX
CARGO AUTORIDAD MÁXIMA
ENTIDAD
Su Despacho

Respetable Licenciado XXXXXXXX

De conformidad con el nombramiento No. XXXXXXXXX, de fecha XX de febrero de 20XX, emitido por el DIRECTOR con el visto bueno del Subcontralor de Calidad del Gasto Público, fuimos designados para que en representación de la Contraloría General de Cuentas, se practique Auditoría de Desempeño, A LA ENTIDAD, PROGRAMA, ETC... por el período comprendido del 01 de enero al XX de diciembre de 20XX, razón por la cual solicitamos su colaboración, a efecto nos conceda audiencia para tratar asuntos relacionados con dicha auditoría.

Por lo anterior solicitamos, que la audiencia sea programada para el día XXXX de marzo del presente año a las XXX a.m., considerando la oportunidad de esta actividad; en la reunión es necesaria la participación de los Directores del área XXXX. (la presente actividad se podrá realizar de forma física o utilizando medios electrónicos)

De no ser posible la presencia de las personas descritas en el párrafo precedente, por favor delegar a las personas que puedan sustituirlos para atendernos, aunado a lo anterior solicitaremos se nombre a la persona enlace entre el equipo de auditoría y la entidad, para todo el proceso de la auditoría.

Se adjuntan copia de nombramiento. No. XXXXX

Atentamente,

(f)_____

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

GUÍA 5

Solicitud de información preliminar

Oficio No.XXX-20XX
Guatemala, XX de marzo de 20XX

Licenciado
XXXXXXXXXXXXXXXX
PERSONA DELEGADA
ENTIDAD
Su Despacho

Respetable Licenciado XXXXXXXX

De conformidad con el nombramiento No. XXXXXXXXX, de fecha XX de febrero de 20XX, emitido por el DIRECTOR con el visto bueno del Subcontralor de Calidad del Gasto Público, fuimos designados para que en representación de la Contraloría General de Cuentas, se practique Auditoría de Desempeño, A LA ENTIDAD, PROGRAMA por el período comprendido del XX de enero al XX de diciembre de 20XX, razón por la cual solicitamos su colaboración, a efecto nos conceda audiencia para tratar asuntos relacionados con dicha auditoría.

De conformidad a la auditoría que se está realizando, solicitamos su colaboración a efecto de proporcionar la información relacionada al tema XXXX que contenga como mínimo lo siguiente:

(El equipo de auditoría en este proceso determina qué tipo de información necesita para continuar con la familiarización del tema de auditoría y la entidad, podrá utilizar si lo estima conveniente cualquier técnica de recopilación de datos tales como cuestionarios, encuestas, entrevistas, entre otros)

Como referencia ver la Guía 6 "Comprensión del tema a auditar", con el objetivo de verificar si cuentan con la información necesaria para realizar dicha guía; de no ser así, solicitar información de acuerdo a lo que allí se requiere.

Atentamente,

(f)_____

GUÍA 6

Evaluación y gestión de los riesgos de auditoría

El presente formato servirá para documentar el proceso llevado a cabo por el equipo de auditoría, para gestionar el riesgo de auditoría de manera activa y así evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada (imprecisa) o que no agregue valor.

El equipo de auditoría debe tomar en cuenta que la información a plasmar en esta guía resulta del análisis efectuado sobre los factores de riesgo que pueden incidir durante la planificación de auditoría y la selección de métodos para recopilar evidencia.

Riesgo de auditoría	Mitigar riesgo	Riesgo Inherente
Anticipar riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto que afecten la auditoría.	Desarrollar enfoques o estrategias para abordar dichos riesgos de auditoría.	Riesgo que existe de forma intrínseca dentro del proceso de auditoría. No es posible mitigar este tipo de riesgo.
Que no exista información suficiente sobre el tema auditar.		
Que el tema de auditoría sea sensiblemente político y que no permita la precisión y completitud de información para realizar la auditoría		
Emitir recomendaciones de auditoría sin valor propositivo o utilidad, para mejorar el desempeño real de la entidad auditada y que estas no se puedan realizar.		
Emitir un informe que no agregue valor a los interesados / usuarios finales.		
El equipo de auditoría no posea las capacidades para realizar auditoría de desempeño.		
Algún miembro del equipo de auditoría tenga a su cargo más de dos auditorías o funciones asignadas dentro de la EFS.		
El equipo de auditoría no cuenta con los recursos necesarios para realizar la auditoría.		
Otros		

Hecho por y fecha:
Revisado por y fecha:
Fecha de aprobación.

GUÍA 7

Control de calidad supervisión

Etapa de familiarización (Pre-estudio)

Nombre de la Entidad:

Periodo de la auditoría:
De conformidad con la Etapa realizada, el supervisor de auditoría deberá de evaluar de forma objetiva, si se realizaron las guías de acuerdo a lo solicitado en cada una de ellas, y si las mismas permitieron conocer el entorno de la entidad fiscalizada; así como, si el equipo de auditoría, observó una conducta profesional adecuada al realizar sus labores de conformidad con los principios éticos orientadores de actitudes y conductas institucionales.

Papeles de trabajo:

No. Guía	Aspectos evaluados	Observaciones (Comentarios del Supervisor con relación a las guías elaboradas)	Recomendaciones
3.	Recopilación de fuentes de información relacionada con el tema de auditoría y la entidad		
4.	Comunicación con el auditado		
5.	Solicitud de información preliminar		
6.	Evaluación y gestión del riesgo de auditoría		

Fuente: Equipo de auditoría.

De haberse detectado alguna conducta anti ética demostrada por algún integrante del equipo de auditoria, el Supervisor deberá proceder de acuerdo a lo estipulado en el Acuerdo Número A-017-2020 Código de Ética de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento.

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Observaciones:

Objetivo:

Verificar que el equipo de auditoría haya demostrado una conducta profesional de alto nivel y cumplido con la elaboración de papeles de trabajo para el conocimiento del entorno de la entidad y que los mismos estén relacionados con el tema de la auditoría.

Conclusiones:

De conformidad con la naturaleza de la entidad auditar se considera que se tiene un conocimiento razonable del entorno del tema auditar.

(F) Supervisor: _____

GUÍA 8

Comprensión del tema auditar

El presente formato servirá para documentar el proceso llevado a cabo por el equipo de auditoría para la comprensión del tema auditar y deberá documentarse como soporte para realizar la Matriz y Memorando de planificación (hacer referencia siempre a las fuentes de donde se obtuvo la información).

Al finalizar con el análisis de la información recopilada, el equipo de auditoría podrá iniciar la etapa de Planificación (Diseño de la auditoría):

El equipo de auditoría debe tomar en cuenta que la información a plasmar en esta guía se refiere a lo proporcionado por la entidad en cuanto al tema auditar y el análisis efectuado a la misma por todos los miembros del equipo de auditoría.

I.	**Tema de auditoría:**
II.	**Entidad auditar:**
III.	**Naturaleza de la entidad:**
IV.	**Misión de la entidad:**
V.	**Visión de la entidad:**
VI.	**Programa/subprograma presupuestario: (que incluya al tema de auditoría):**
VII.	**Antecedente breve del tema de auditoría:**
VIII.	**Fuentes de criterios relacionados al tema de auditoría**
El equipo de auditoría de conformidad a la documentación recopilada, analizará las fuentes de criterios que se relacionan con el tema de auditoría (observar la parte de criterios en el manual de auditoría y norma ISSAI.GT 3000 párrafo 35 al 41), incluir la fuente de información del cual se obtienen los mismos.	
IX.	El equipo de auditoría a partir de la información obtenida y como medio para comprender el tema de auditoría, así como para iniciar el diseño de la auditoría podrá responder lo siguiente:

a) ¿Por qué estamos realizando esta auditoría?
b) ¿Cuál es el beneficio esperado de la auditoría?
c) ¿Qué principio podría ser el más conveniente a evaluar: economía, eficiencia o eficacia?
d) ¿En qué podría enfocarse la auditoría: a un problema, resultado o sistema?

A partir de la presente guía, el equipo de auditoría podrá iniciar la fase de diseño de la auditoría.

Hecho por y fecha:
Revisado por y fecha:
Fecha de aprobación.

GUÍA 9

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

La comprensión del sistema de control interno ayuda al equipo de auditoría a identificar riesgos, así como factores indicativos de la posible comisión de delitos u otros que originen riesgos de error material y de operaciones erróneas en las gestiones realizadas por la entidad, con relación al tema/objeto de auditoría, lo cual será un parámetro para identificar fortalezas y debilidades.

Se realiza a través de la evaluación integral de la administración de la entidad con respecto al riesgo, identificando los controles relevantes para obtener una comprensión del diseño de estos y su funcionalidad, para ello es necesario adquirir información acerca de cómo operan y no de cómo fueron designados para funcionar dentro de la entidad, con la finalidad de determinar si son capaces de prevenir y mitigar los riesgos identificados.

Las entidades sujetas a fiscalización por parte de Contraloría General de Cuentas, deben poseer una estructura de control interno, implementada de acuerdo con sus necesidades, principalmente, relacionada a procesos operativos y financieros de las actividades de la entidad. Sin embargo, la metodología a utilizar para la evaluación del control interno está basada a la sugerida por "The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission", por lo que se describen los componentes basados en dicha metodología a continuación:

- **Ambiente de control:** es la evaluación inicial que se realiza en la entidad, donde se percibe la forma en que se organiza y la forma en que promueve la ética y honestidad en sus operaciones.
- **Evaluación de riesgos:** es donde el equipo de auditoría conoce y verifica de qué manera la administración evalúa la forma de operar e identifica posibles sucesos que puedan afectar las operaciones, con el objetivo de buscar soluciones anticipadas.
- **Actividades de control:** Son las acciones que la entidad implementó para fortalecer el control dentro de esta, las cuales pueden ser a través de Tecnología de Información (TI), o manuales que ayudan a prevenir, detectar y corregir errores en el desarrollo de sus actividades y operaciones; en esta evaluación, el equipo de auditoría comprueba la existencia de sistemas informáticos para fortalecer las actividades de control (distintos al SICOIN, en cualquiera de sus versiones) remitirá oficio a la Dirección de Auditoría a Sistemas Informáticos y Nóminas de Gobierno, para asegurarse que los sistemas implementados cuenten con la seguridad necesaria para albergar la información, sin retardar el proceso.
- **Información y comunicación:** el equipo de auditoría debe verificar la forma de utilizar la tecnología de información con los procesos y generación de información de la entidad relacionada con el tema/objeto de auditoría; para dejar constancia de esta evaluación, el equipo verificará que los procesos en las distintas etapas del procesamiento de información, sean realizados por las personas encargadas y que los reportes se generen sin problemas.
- **Actividades de supervisión:** el equipo de auditoría debe verificar las medidas de control que tiene la entidad fiscalizada, para supervisar los procesos y la información, principalmente con la unidad de auditoría interna.

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Para realizar la evaluación del control interno, el equipo de auditoría en primer lugar, deberá generar preguntas que le permitan obtener información de cómo opera la entidad auditada con relación al tema/objeto de auditoría, con la finalidad de detectar riesgos (debilidades) que afecten alcanzar los objetivos institucionales; así como también fortalezas que deriven de las acciones que se tengan implementadas para ejercer un adecuado control interno.

En segundo lugar, el equipo de auditoría podrá utilizar las matrices relacionadas con los componentes del control interno, tomando como base las preguntas realizadas a la entidad acerca de aquellos aspectos que llamen la atención a partir del conocimiento que se haya adquirido en la etapa de familiarización, con relación a los criterios observados y que se vinculen con el tema/objeto de auditoría, que según su juicio profesional puedan representar un riesgo (debilidad).

Derivado de las respuestas brindadas a dichas preguntas, el equipo de auditoría clasificará las mismas en Fortalezas (cuando la entidad indique tener implementada cierta acción en pro de alcanzar sus objetivos y adjunte la evidencia suficiente y apropiada) y debilidades (cuando no se tenga implementada ninguna acción en pro de alcanzar sus objetivos). Las matrices que servirán para realizar dicha actividad se presentan a continuación:

a) Ambiente de control

No.	Respuestas	Clasificación de respuesta		OBSERVACIONES
		SI	NO	
	Analizar las respuestas de acuerdo a su juicio y escepticismo profesional que le permitan conocer este componente del control interno de la Entidad con relación al tema/ objeto de auditoría.	Fortaleza	Debilidad	
1				
2				
3				
4				
5				

b)Evaluación de riesgos

No.	Respuestas	Clasificación de respuesta		OBSERVACIONES
		SI	NO	
	Analizar las respuestas de acuerdo a su juicio y escepticismo profesional que le permitan conocer este componente del control interno de la Entidad con relación al tema/ objeto de auditoría.	Fortaleza	Debilidad	
1				
2				
3				
4				
5				

b)Evaluación de riesgos

No.	Respuestas	Clasificación de respuesta		OBSERVACIONES
		SI	NO	
	Analizar las respuestas de acuerdo a su juicio y escepticismo profesional que le permitan conocer este componente del control interno de la Entidad con relación al tema/ objeto de auditoría.	Fortaleza	Debilidad	
1				
2				
3				
4				
5				

d)Información y comunicación

No.	Respuestas	Clasificación de respuesta		OBSERVACIONES
		SI	NO	
	Analizar las respuestas de acuerdo a su juicio y escepticismo profesional que le permitan conocer este componente del control interno de la Entidad con relación al tema/ objeto de auditoría.	Fortaleza	Debilidad	
1				
2				
3				
4				
5				

e) Monitoreo

No.	Respuestas	Clasificación de respuesta		OBSERVACIONES
		SI	NO	
	Analizar las respuestas de acuerdo a su juicio y escepticismo profesional que le permitan conocer este componente del control interno de la Entidad con relación al tema/ objeto de auditoría.	Fortaleza	Debilidad	
1				
2				
3				
4				
5				

Observación: Las presentes matrices servirán como base para realizar el análisis del ambiente interno de la entidad en el FODA con relación al tema/objeto de auditoría. Para el soporte de las fortalezas, es necesario que el equipo de auditoría cuente con evidencia suficiente y apropiada de la misma, o en todo caso deberá incluir dentro de sus procedimientos de auditoría (programas de auditoría), la verificación de la fortaleza establecida.

Hecho por y fecha:
Revisado por y fecha:
Fecha de aprobación.

GUÍA 10

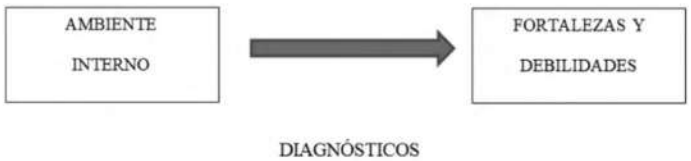
FODA y

Diagrama de Verificación de Riesgos

La herramienta FODA, se utilizará para hacer un diagnóstico del tema/objeto de auditoría y su relación con la entidad fiscalizada, el mismo permitirá al equipo de auditoría adquirir conocimiento de cómo el ambiente interno y externo influyen para poder alcanzar los objetivos institucionales.

Como primer procedimiento el equipo de auditoría, con la información obtenida de la evaluación del control interno realizada, deberá completar el ambiente interno de la matriz (Fortalezas y Debilidades).

Como segundo procedimiento el equipo de auditoría, con el conocimiento adquirido en la Etapa de Familiarización (pre-estudio), establecerá el ambiente externo de la matriz (Oportunidades y Amenazas) que puedan incidir en el tema/objeto de auditoría.



DIAGNÓSTICOS

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

AMBIENTE EXTERNO	→	OPORTUNIDADES Y AMENAZAS

El FODA se desarrolla llenando un diagrama que se divide en cuatro cuadrantes. Los dos cuadrantes del lado izquierdo están destinados al análisis del ambiente interno y registran las fortalezas y debilidades identificadas en la evaluación del control interno. Los dos cuadrantes del lado derecho son utilizados para el análisis del ambiente externo y son llenados con las oportunidades y amenazas a partir del conocimiento adquirido en la Etapa de familiarización (pre-estudio). Es necesario enumerar las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas de manera correlativa.

AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
Fortalezas	Oportunidades
+ Son las características positivas internas identificadas en la evaluación del control interno que la entidad puede aprovechar para alcanzar sus metas y objetivos. Se refieren a las habilidades, capacidades y competencias básicas de la organización que actúan en conjunto para ayudarla a alcanzar lo planificado. Ej.: Código de Ética, políticas, procesos de supervisión, equipo altamente capacitado, tecnología avanzada, adaptabilidad a los cambios, entre otros.	Son fenómenos del ambiente externo, no controlables por la entidad, con potencial para ayudarla a crecer y alcanzar o exceder las metas y objetivos planeados. Ej.: ampliación de la asignación presupuestaria, ayuda internacional (cooperantes), programas de capacitación en el extranjero para mejorar procesos, becas, pasantías.
Debilidades	Amenazas
- Son las características negativas internas identificadas en la evaluación del control interno que pueden inhibir o restringir el desempeño de la entidad. Se refieren a la ausencia de controles, capacidades y/o habilidades críticas. Son, por lo tanto, deficiencias y características que deben ser superadas o contorneadas para que la entidad pueda alcanzar el nivel de desempeño deseado y por lo tanto sus objetivos. Ej.: controles inexistentes, sistemas obsoletos, baja capacidad innovadora, entre otros.	Son fenómenos del ambiente externo, no controlables por la entidad, que pueden impedirla de alcanzar las metas y objetivos planeadas y comprometer las gestiones realizadas por la entidad. Ej.: restricciones presupuestarias, cambios políticos, dispersión geográfica de los beneficiarios, pandemias, endemias, entre otros.

Se presenta como ejemplo, con fines didácticos, la matriz FODA correspondiente al programa 25 Prevención y lucha contra el cáncer, ejecutado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social:

FORTALEZAS	OPORTUNIDADES
1. Cobertura universal, integral y gratuita de la asistencia a la salud. 2. Marcos normativos establecidos. 3. Políticas de salud definidas. 4. Existencia de establecimientos de excelencia en oncología. 5. Existencia de frentes de investigaciones en cancerología. 6. Gestión del sistema por medio de red. 7. Sistema jerarquizado de atención. 8. Control de la prestación de los servicios por medio de sistemas de regulación. 9. Centros de atención mantenidos por el programa debidamente equipados. 10. Capacitación de profesionales por el Ministerio. 11. Descentralización de las acciones para los niveles locales. 12. Disponibilidades de recursos para investigaciones, para la prestación de servicios y para la adquisición de materiales.	13. Cooperación con Instituciones de Excelencia en Investigación. 14. Disponibilidad de recursos para investigaciones en salud aportados por la cooperación internacional. 15. Apoyo de instituciones no gubernamentales. 16. Existencia de instrumentos de planeamiento en salud. 17. Concientización de la población en cuanto a los perjuicios provocados por el tabaquismo. 18. Desarrollo tecnológico en salud contra enfermedades oncológicas.
DEBILIDADES	**AMENAZAS**
19. Estructuración débil de la red de atención(falta de aparatos, falta de mantenimiento en los aparatos, falta de camas de hospital.) 20. Deficiencia de gestión de personas en el sector público. 21. Distribución territorial de la red inadecuada. 22. Dependencia de los prestadores de servicio privado. 23. Falta de agilidad en la compra de medicamentos e insumos para atender a la demanda. 24. Recursos humanos insuficientes. 25. Calificación deficiente de los profesionales de salud (evaluación de desempeño). 26. Inexistencia de un sistema eficaz de seguimiento del paciente después del fin del tratamiento. 27. Deficiencias en el control local y en el control por parte del Ministerio de Salud (registros obsoletos). 28. Regulación rígida (eventualidades).	29. Aumento de la demanda por tratamiento en áreas con baja cobertura de tratamiento oncológico (debido a factores demográficos y poblacionales). 30. Aumento de la longevidad del guatemalteco. 31. Presiones de los prestadores de servicios privados al aumentar el valor de los procedimientos. 32. Intereses políticos contradictorios que pueden dificultar a la gestión del sistema (planeamiento de las acciones, asignación de recursos, etc.) 33. Presupuestos afectados por diversos factores. 34. Poder ejercido por la industria farmacéutica en la inducción de la compra de determinados medicamentos por el sector público. 35. Población con bajo grado de información. 36. Deficiencia en la elaboración de los instrumentos de planeamiento en la salud por parte del gobierno (Inexistencia de política). 37. Judicialización de prestación de servicios. 38. Incremento de los costos de los tratamientos y exámenes de diagnóstico en el mercado nacional.

Posterior al análisis FODA e identificando los puntos sensibles del objeto en estudio, el equipo de auditoría debe analizar en el Diagrama de Verificación de Riesgos (DVR) el impacto que producen las debilidades y amenazas detectadas.

Los pasos a seguir para la construcción del Diagrama de Verificación de Riesgos son los siguientes:

1) Evaluar las debilidades y amenazas.
2) Analizar el impacto potencial (Alto/Bajo) que podrían implicar estas debilidades y amenazas para alcanzar el objetivo del programa, subprograma, actividad, proyecto, obra, entre otros.
3) Analizar la probabilidad (Alto/Bajo) de que estas debilidades y amenazas puedan incidir en alcanzar el objetivo del programa, subprograma, actividad, proyecto, obra, entre otros.
4) Describir en el cuadrante correspondiente la Debilidad y/o Amenaza; sin embargo, no se trata de escribir literalmente las mismas, sino el impacto que podrían generar para alcanzar los objetivos de la entidad y si fuera el caso, relacionarlas entre sí, indicando el numeral que les corresponde en el FODA.

Para el efecto el equipo de auditoría debe realizar lo siguiente:

Impacto / probabilidad potencial en la consecución de los objetivos		
	Baja probabilidad Alto impacto	**Alta probabilidad Alto impacto**
ALTO	Debilidad/Amenaza:	Debilidad/Amenaza:
	Baja probabilidad Bajo impacto	**Alta probabilidad Bajo impacto**
BAJO	Debilidad/Amenaza:	Debilidad/Amenaza:

BAJA Probabilidad de Ocurrencia ALTA

Continuando con el ejemplo anterior, en el cual se presentó la matriz FODA correspondiente al programa 25 Prevención y lucha contra el cáncer ejecutado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, se presenta el ejemplo con fines didácticos del Diagrama de Verificación de Riesgos siguiente:

BAJA PROBABILIDAD / ALTO IMPACTO	ALTA PROBABILIDAD / ALTO IMPACTO
• Aumento de la oferta por tratamiento en áreas con baja cobertura de tratamiento oncológico (21d, 29a); • Compra de medicinas con relación costo/beneficio desfavorable para el Ministerio (34, 38 a);	• Incapacidad de atender toda la oferta por tratamiento debido a la estructuración deficiente de la red (19d, 24d, 25d); • Falta de equidad en el acceso a la atención oncológica (19d, 21d); • Falta de medicinas e insumos necesarios para el tratamiento (23d); • Agravamiento de los casos por falta de detección precoz de las personas atendidas (27d); • Registros y pagos indebidos de los servicios (20d, 27d); • Desvío de recursos financieros (32a); • Aumento de la demanda por tratamiento debido al aumento de la longevidad de la población (30a);
BAJA PROBABILIDAD / BAJO IMPACTO	**ALTA PROBABILIDAD / BAJO IMPACTO**
• Planificación y ubicación de recursos en desacuerdo con las reales necesidades locales (36a); • Insuficiencia de recursos debido a la falta de transferencias presupuestarias (33a);	• Aumento de los gastos (pago a los prestadores privados que puedan caer en incumplimiento y perjudiquen la prestación de servicios, demandas judiciales y aumento de los costos de

• Pocas innovaciones en tratamientos de cáncer (26d, 27d); • Poca adhesión a los tratamientos (35a); • Retraso de los diagnósticos (35a,38a)	tratamientos); (22d, 28d, 31a, 34a, 37a, 38a); • Se mantiene el mismo flujo de atención debido a que la regulación es rígida (28d); • Restricciones de acceso a procedimientos realizados, solamente aquellos realizados por los prestadores privados (22d).

Conclusión:

A partir del análisis de las herramientas FODA y DVR, el equipo de auditoría habrá adquirido suficiente conocimiento de manera técnica acerca del tema auditar, por lo que tendrá los elementos necesarios para ir formándose de manera objetiva una idea del principio a evaluar y bajo qué enfoque, con el objetivo de agregar valor e impacto a la auditoría. Además de identificar las áreas/unidades administrativas que presenten mayor riesgo y considerarlas en el alcance de auditoría, así como el período auditar.

Hecho por:	Revisado por:	Aprobado por:
Fecha:	Fecha:	Fecha:

GUÍA 11

Destinatarios previstos y partes responsables

El presente formato servirá para documentar el proceso llevado a cabo por el equipo de auditoría, este consiste en la identificación de los principales actores involucrados, de sus intereses y del modo como estos intereses afectan el riesgo y el desempeño relacionado con el tema de auditoría.

Este análisis considera tanto a los grupos de interés primarios (los más afectados, tanto positiva (los beneficiarios) como negativamente, los secundarios (son los intermediarios involucrados en el proceso de prestación de servicio) y la importancia del tipo de influencia que pueden ejercer en el tema de auditoría.

Identificación de destinatarios previstos y partes responsables en el tema (objeto) de auditoría	Interés de las partes interesadas en el tema (objeto) de auditoría	Grado de interés de las partes interesadas ++ -- +/- 0	IMPACTO si el tema (objeto) de auditoría no atiende a los intereses de las partes interesadas	PAPEL del interesado en el tema (objeto) de auditoría
		++ +/- -		

Este análisis se utiliza en el proceso de planificación así como en el de ejecución de auditoría, para referenciar a las personas beneficiarias del objeto de auditoría quienes servirán de apoyo para realizar entrevistas, cuestionarios y otras técnicas para recaudar evidencia; así mismo, a los responsables de los posibles hallazgos de auditoría y posterior a los responsables de cumplir las recomendaciones al desempeño.

Así mismo, es de utilidad la identificación de los destinatarios previstos para la elaboración del informe final de auditoría.

Hecho por y fecha:
Revisado por y fecha:
Fecha de aprobación.

Guía 12

Principio, Enfoque, objetivos y preguntas de auditoría

Dirección de auditoría:	
Tema/objeto de auditoría:	
Entidad/sujeto de auditoría:	
Principio :	
Enfoque:	
Período a auditar:	

Objetivo general	Pregunta general	Objetivos específico	Subpreguntas	*Aspectos a evaluar con relación a la subpregunta

* Es necesario identificar aquellos aspectos que se evaluarán con relación a cada una de las subpreguntas, con la finalidad de delimitar los temas inmersos en las mismas, por ejemplo: objetivos, metas, indicadores, recursos, procedimientos, responsables, tiempos, entre otros; así mismo cada uno de estos aspectos deben ser incluidos en la matriz de planeamiento (información requerida). Los aspectos indicados permitirán alinear los criterios para llevar a cabo la evaluación correspondiente.

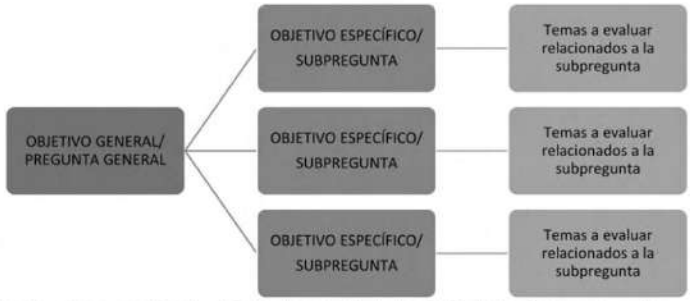
Hecho por:	Revisado por:	Aprobado por:
Fecha:	Fecha:	Fecha:

GUÍA 13

Matriz de Planeamiento

La matriz de planeamiento es una herramienta de auditoría que logra que la planificación sea más sistemática y dirigida. Resume las actividades que se pretenden ejecutar en la fase siguiente de la auditoría.

Se debe elaborar una matriz de planeamiento con base a cada una de las subpreguntas definidas, observar el cuadro siguiente:



Los elementos que contiene la matriz de planeamiento y la descripción de los mismos, se presenta a continuación:

Matriz de Planeamiento
Tema/objeto de auditoría **Entidad/sujeto de auditoría** **Justificación de la auditoría:** **Principio de auditoría:** **Enfoque de auditoría:**

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Objetivo general de auditoría (Pregunta general de auditoría):
Objetivo específico de auditoría (Subpregunta de auditoría):

Criterios	Información requerida	Fuentes de información	Procedimientos para recopilación de datos	Procedimientos de análisis de datos	Limitación	Qué nos permitirá decir el análisis
Especificar los criterios para abordar la subpregunta de la auditoría.	Identificar la información necesaria para responder a la subpregunta de auditoría.	Identificar las fuentes de cada elemento de información que se debe consultar con relación a la subpregunta de auditoría.	Identificar los métodos y técnicas de recopilación de datos que se van a utilizar y describir los procedimientos respectivos.	Identificar los métodos y técnicas que se van a utilizar en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos.	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.	Aclarar con precisión qué conclusiones o resultados pueden alcanzarse con relación a los criterios y a la subpregunta de auditoría.

Hecho Por:
Fecha:
Aprobado por:
Fecha:

Ejemplo:

La matriz de planeamiento que se adjunta a la guía se realizó tomando de referencia solo una subpregunta.

Matriz de Planeamiento

Tema/Objeto de auditoría	Programa MIFAPRO
Entidad/ Sujeto de auditoría	Ministerio de Desarrollo Social -MIDES-
Justificación de auditoría	El Programa MIFAPRO, tiene la finalidad de crear un sistema de protección social a la luz de las cifras de pobreza, enmarcando el esfuerzo particularmente en el diseño de un Programa de Transferencias Condicionadas (PTC) que permita orientar los recursos a aquellos items que tengan mayor retorno en el tiempo que generen soluciones más permanentes. Para el 2011 el programa cuenta con una asignación de Q1,026,000,000.00. El programa MIFAPRO asume el compromiso de asegurar a los más vulnerables con dos tipos distintos de bonos que otorga los beneficios monetarios siguientes: a) Uno de salud de Q150.00. b) Uno de educación de Q150.00 c) Más tarde se introdujo un tercer bono de nutrición por un monto de Q100.00. Para calificar el apoyo económico tipo 1, la familia beneficiaria debe contar con hijos entre 0 y 15 años o madres embarazadas y/o en período de lactancia. Para calificar al apoyo económico tipo 2, la familia beneficiaria debe contar con niños que tengan de 6 a 15 años de edad. Para calificar al apoyo económico tipo 3, la familia beneficiaria debe contar con niños que tengan de 0 a 5 años de edad. Cada dos meses, se realizan pagos de Q600.00 a las familias beneficiarias, prioritariamente a las madres (98% de los titulares), previamente censadas y seleccionadas (tomando como base el censo de 2002 para la definición de criterios de focalización). El monto corresponde a dos pagos mensuales de Q300.00 cada uno. Si no hay niños en edad escolar, la familia recibe solamente el bono de salud (extensiva a todas las familias beneficiarias, sin excepción).
Principio de auditoría	Eficacia
Enfoque de auditoría	Resultado
Objetivo General de auditoría/ Pregunta general de auditoría	¿Han sido eficaces los resultados obtenidos por el programa MIFAPRO durante el período comprendido del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2020?
Objetivo específico/ Subpregunta de auditoría	¿Existen mecanismos establecidos que permitan comprobar que las acciones se están realizando con base a los criterios establecidos a los beneficiarios del programa en los departamentos de Quetzaltenango, Huehuetenango y Quiché?

Criterios	Información requerida	Fuentes de información	Procedimientos para recopilación de datos	Procedimientos de análisis de datos	Limitación	Qué nos permitirá decir el análisis
-Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. (Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 1 y 2) . - Incentivo económico a aquellas familias que se comprometan a invertir en el desarrollo del capital humano de sus hijos, por medio de asegurar su asistencia a la escuela y centros de salud, y de una mejor nutrición.	- Información relacionada al programa MIFAPRO. - Actores responsables que participan en la selección, contratación, implementación y seguimiento de proyectos del programa. - Perfil socioeconómico de la población y de los beneficiarios. - Número de personas residentes en el domicilio y renta familiar mensual. - Criterios establecidos para la selección de los beneficiarios.	- Normativa institucional relacionada con el programa. - Manual de funciones y de procedimientos. - Reportes de supervisión. - Estadísticas relacionadas con los criterios de selección - Padrón de beneficiarios -Censo poblacional 2002	- Requerimientos de información. - Revisión documental de los estudios de caso en 3 departamentos. - Cuestionario dirigido a beneficiarios en los 3 departamentos indicados. - Entrevista con familias beneficiadas . - Entrevista y cuestionario dirigido a intermediarios de los Ministerios de Salud y Educación de los departamentos de Quetzaltenango, Huehuetenango y Quiché.	- Análisis cualitativo de los datos obtenidos por medio de cuestionarios y entrevistas con los beneficiarios. - Análisis cuantitativo de la información obtenida a través de cuestionarios. -Análisis cuantitativo y cualitativo de la información obtenida de los responsables de la ejecución del programa.	-Información incompleta. - Sesgo de las respuestas. - Difícil acceso a las personas a ser entrevistadas	Concluir si el programa MIFAPRO del 01 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2020 alcanzó los resultados propuestos.

Hecho Por:
Fecha:
Aprobado por:
Fecha:

Guía 14
Programa de auditoría

TEMA/OBJETO DE AUDITORÍA:
ENTIDAD/SUJETO DE AUDITORÍA:
OBJETIVO GENERAL DE LA AUDITORÍA:
PREGUNTA GENERAL DE LA AUDITORÍA:
PRINCIPIO:
ENFOQUE:
PERÍODO:

No.	Descripción	Ref.P/T	Hecho por:	Fecha
1	**OBJETIVO ESPECÍFICO:**			
2	**SUBPREGUNTA DE AUDITORÍA:**			

3	**ALCANCE:**			
4	**SELECCIÓN DE LA MUESTRA:**			
5	**MÉTODOS Y TÉCNICAS PARA OBTENCIÓN DE EVIDENCIA:**			
6	**MÉTODOS Y TÉCNICAS PARA EL ANÁLISIS DE LA EVIDENCIA OBTENIDA:**			
7	**PROCEDIMIENTOS:** Descripción de las actividades a realizar para dar respuesta a la sub pregunta de auditoría			
Elaborado por:		**Aprobado por:**		
Firma		**Firma**		
Fecha		**Fecha**		

GUÍA 15

SOLICITUD DE EXPERTO

Oficio No. (Referencia establecida por el equipo de auditoría)
(Fecha) Guatemala, xx de xx de xx

Licenciado
Ricardo Antonio Garro Iniesta
Director de Auditoría XXXX
Contraloría General de Cuentas
Su Despacho

Licenciado Garro Iniesta:

De conformidad con el Nombramiento No.xxx , de fecha xx de xx de xx, emitido por el Director de Auditoria de xxx con el visto bueno del Sub contralor de Calidad del Gasto Público, se nos ha designado para que en representación de la Contraloría General de Cuentas, se practique Auditoría de Desempeño en xxx, por el período comprendido del xx de xx al xx de xx de xx.

Derivado de la determinación de la muestra de auditoría seleccionada, se establecieron las siguientes áreas a evaluar: (Se debe de considerar que si la Contraloría no cuenta con expertos consultar con la máxima autoridad justificando para que es necesario)

- Alfabetización
- Construcción de centros escolares

Por lo anterior se contempló la utilización de especialistas y solicitamos la respectiva designación.

Agradeciendo de antemano su atención a la presente.

Atentamente,

Lic. (f) _____ Vo. Bo. Lic. (f) _____
Coordinador Supervisor

GUÍA 16

COSTO PROMEDIO DE LA AUDITORÍA

El costo estimado de la auditoría se calculará considerando que el equipo de auditoría realizará exclusivamente la presente auditoría, durante el tiempo estimado de la misma. Se debe incluir el detalle de recursos humanos, financieros y materiales que se utilizarán en la auditoría.

Recursos	Costo estimado (Expresado en Quetzales	Costo mensual (Expresado en Quetzales)	Costo anual (Expresado en Quetzales)
Humanos:			
Supervisor			
Coordinador			
Auditor 1			
Auditor 2			
Materiales:			
Viáticos Supervisor			
Viáticos Coordinador			
Viáticos Auditor 1			
Viáticos Auditor 2			
Papelería y útiles de oficina			
Otros			
TOTAL ESTIMADO			

Hecho por:	Revisado por:	Aprobado por:
Fecha:	Fecha:	Fecha:

GUÍA 17

ACTA DE APERTURA

Se incluye un modelo de acta de apertura para la ejecución de una auditoría de desempeño, elaborada y presentada de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental adaptadas a Guatemala ISSAI.GT. El acta tiene un carácter orientativo, pero tendrá que adaptarse según las exigencias y circunstancias individuales. Puede ser conveniente obtener asesoramiento jurídico para determinar la idoneidad del acta de apertura propuesta.

En la Ciudad de xxxxxx, siendo las xxx horas con xxx minutos del día xxxx, reunidos en xxxxxxx, las siguientes personas: (nombres de las personas de la entidad, puestos, bien identificadas dentro de los procesos que serán objeto de la auditoría y los nombres de los integrantes del equipo de auditoría actuante), para dejar constancia de los siguiente: **PRIMERO:** De conformidad con el nombramiento número xxxxxx, de fecha xxxxx emitido por el Director de Auditoría de xxxxx, (incluir nombre del director) con el visto bueno de xxxxxxx, (incluir nombre del sub contralor o autoridad). **SEGUNDO:** La presente acta tiene por objeto exponer: a) Los términos del nombramiento de auditoría, el tema/objeto de auditoría, las preguntas de auditoría, las fuentes de criterio de auditoría, el período de tiempo previsto para la fiscalización, el proceso de la auditoría y el alcance de la auditoría. b) Las obligaciones respectivas del equipo de auditoría y de la Entidad. La presente acta se realiza para dejar constancia del inicio de la etapa de ejecución de la misma. La auditoría, se realizará con base a la información y documentación suministrada por la entidad fiscalizada y las pruebas de auditoría que correspondan. **TERCERO: (Acá se describe cada ítem) El tema/objeto de la auditoría, las preguntas de auditoría, las fuentes de criterio de auditoría (preguntar a los responsables de la entidad fiscalizada si se puede agregar otras fuentes de criterio, además de las expuestas por el equipo de auditoría y si están de acuerdo con las mismas, es necesario consensuar con la entidad las fuentes de criterio y dejar constancia de dicha actividad en la presente acta), el período de tiempo previsto para la fiscalización, el alcance de la auditoría, metodología a emplear y las etapas de la auditoría. CUARTO:** Obligaciones del equipo de auditoría. Se observarán Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala - ISSAI.GT- aplicables en la ejecución de la auditoría y a la normativa legal aplicable que resulte pertinente. La auditoría iniciará con la ejecución de diversos procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre el tema/objeto de auditoría. La selección de procedimientos depende del criterio del auditor, incluida la evaluación de los riesgos. La auditoría implica la evaluación de todo lo relacionado con el principio evaluado con relación al tema/objeto de auditoría. Cuando el equipo de auditoría finalice el trabajo de campo, deberá dar a conocer a los responsables de la entidad, los hallazgos correspondientes, para lo cual indicará hora, lugar y fecha de la reunión y otorgará el plazo prudencial para presentar pruebas de descargo con relación a los hallazgos determinados; asimismo, si fuera el caso se presentarán recomendaciones de mejora las cuales deben ser relevantes y viables, las que se evaluarán con los responsables, con el objeto de que se presente un plan de acción para poder ejecutarlas y la carta de compromiso a recomendaciones de mejora; además se darán a conocer las conclusiones de la auditoría y se otorgará un plazo para que la entidad pueda brindar sus

observaciones respecto a las mismas. **QUINTO:** Presentación de informes. El informe de auditoría será notificado cuando haya concluido el proceso de oficialización. **SEXTO:** Independencia. La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, establece que los auditores gubernamentales tienen independencia en el ejercicio de sus funciones, respecto de los organismos y entidades auditadas, por lo que confirmamos nuestra independencia en esta auditoría. **SEPTIMO:** Obligaciones de la entidad. (También cuando proceda se añadirán las obligaciones de la entidad en relación con los objetivos de la auditoría). La ejecución de nuestra auditoría se basará en que la entidad y las personas responsables de la misma, aceptan sus obligaciones en lo relativo: a) La elaboración y presentación fidedigna de los documentos proporcionados para ejecutar la auditoría, b) Cualquier otra información suplementaria que se solicite a la entidad para los fines de la auditoría. c) Acceso sin restricciones a aquellas personas de la entidad de las que sea necesario obtener evidencia de auditoría. **OCTAVO:** Carta de representación. Dentro de los procedimientos ordinarios de auditoría, se solicitará confirmación por escrito de los responsables de la entidad sobre la veracidad de la información presentada al equipo de auditoría. **NOVENO:** Se solicita a los responsables de la Entidad que se manifiesten sobre la aceptación de los términos de la presente acta (incluir nombre, cargo y/o puesto y el comentario respectivo) **DÉCIMO:** No habiendo más que hacer constar se da por terminada la presente en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las xxx con xxx minutos, la que es leída íntegramente a las personas que en ella intervienen, y quienes, enterados del contenido, validez y efectos legales, ratificamos y firmamos. DAMOS FÉ.

FIRMAN LOS RESPONSABLES QUE COMPARECIERON A LA SUSCRIPCIÓN DE LA MISMA, JUNTAMENTE CON EL EQUIPO DE AUDITORÍA)
(SE IMPRIME EN FOLIO DEL LIBRO DE ACTAS DE LA CGC)

GUÍA 18

CONTROL DE CALIDAD SUPERVISIÓN

ETAPA DE PLANIFICACIÓN (Diseño de la Auditoría)

Nombre de la Entidad:

Período de la Auditoría:

De conformidad con la Etapa realizada, el supervisor de auditoría deberá de evaluar de forma objetiva, si se realizaron las guías de acuerdo a lo solicitado en cada una de ellas, y si las mismas permitieron conocer el entorno de la entidad fiscalizada; así como, si el equipo de auditoría, observó una conducta profesional adecuada al realizar sus labores de conformidad con los principios éticos orientadores de actitudes y conductas institucionales.

No.	Aspectos evaluados	Observaciones (Comentarios del Supervisor con relación a las guías elaboradas)	Recomendaciones
8.	Comprensión del tema auditar		
9.	Evaluación del control interno		
10.	FODA y DVR		
11.	Destinatarios previstos y partes responsables (Stakeholders)		
12.	Principio, Enfoque, Objetivos y Preguntas de auditoría		
13.	Matriz de planeamiento		
14.	Programa de auditoría		
15.	Solicitud de experto		
16.	Costo promedio de la auditoría		
17.	Acta de Apertura		

Objetivo:
Evaluar las actividades desarrolladas durante el proceso de planificación, que se hayan realizado de conformidad con el contenido de las guías (cuando exista guía sugerida) o cualquier otro papel que sustente el trabajo del equipo de auditoría y que la información esté relacionada con el tema/objeto de auditoría.

De haberse detectado alguna conducta anti ética demostrada por algún integrante del equipo de auditoria, el Supervisor deberá proceder de acuerdo a lo estipulado en el Acuerdo Número A-017-2020 Código de Ética de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento.

Observación:

Conclusiones:

De conformidad con la naturaleza de la entidad a auditar se considera que se tienen adecuadas directrices en el proceso de planificación.

F: Supervisor_____

GUÍA 19
MATRIZ DE HALLAZGOS

Tema/objeto de auditoría:
Entidad/sujeto de auditoría:
Principio:
Enfoque:
Pregunta General de auditoría:
Subpregunta de auditoría:

Título del Hallazgo					Buenas prácticas	Recomendaciones	Beneficios esperados
Situación encontrada	Criterio	Evidencia y análisis	Causas	Efectos			
Situaciones más relevantes identificadas en el trabajo de campo: • **Negativas** (deficiencias que generan una recomendación) • **Positivas** (se utilizan para indicar la situación encontrada y dar respuesta a la subpregunta de auditoría) • **Negativas y positivas** (presentan un visión equilibrada de la situación encontrada y generan una recomendación	Patrón utilizado para determinar si el desempeño esperado del objeto auditado es satisfactorio, supera las expectativas o no es satisfactorio.	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos y su uso en la obtención de evidencias. Es decir, se deben indicar las técnicas utilizadas para manejar la información recopilada durante el trabajo de campo y los resultados obtenidos.	Pueden estar relacionadas con la operación o el diseño del objeto de la auditoría o pueden estar fuera del control o la influencia de la dirección. La identificación de las causas requiere de evidencias y análisis sólidos. Las recomendaciones deben contener las medidas necesarias para resolver las causas del desempeño insatisfactorio.	Consecuencias relacionadas con las causas y los hallazgos correspondientes. Pueden ser una medida de la relevancia de los hallazgos.	Acciones identificadas que sin duda conducen a un buen desempeño. Tales acciones pueden ayudar a las propuestas de recomendaciones.	Deben abordar las causas de los problemas diagnosticados. Debe existir moderación en la cantidad de recomendaciones y la solución de los principales problemas debe ser priorizada.	Las mejoras esperadas al implementar las recomendaciones. Los beneficios pueden ser cuantitativos y cualitativos. Siempre que sea posible, hay que cuantificarlos.

Nota: de existir únicamente situaciones encontradas positivas, completar las columnas de la matriz siguientes: Situación encontrada, criterios y evidencia y análisis; no generan ningún tipo de recomendación y la situación encontrada se utiliza únicamente para las conclusiones de auditoría.

GUÍA 20

"Acta de comunicación de resultados preliminares y cierre de ejecución de la auditoría"

Acta número XXXXX guión 2017 (03-2017). Libro L dos, cuatro mil seiscientos sesenta y tres (L2 4663), de la Dirección de XXXXXXXX. En la ciudad de Guatemala, siendo las nueve horas con cuarenta minutos (10:40) del día veintinueve de abril de dos mil diecisiete (29/04/2017), reunidos en el salón de sesiones del XXXXXX, ubicada en el tercer nivel del XXXXX, XXXXXXXX, Ciudad de Guatemala; las personas siguientes: todos de la Entidad **(NOMBRES Y APELIDOS COMPLETOS)**, EDAD, ESTADO CIVIL, CARGO, PERIODO DE RESPONSABILIDAD, quien se identifica con Documento Personal de Identificación DPI y Código Único de Registro CUI xxxxxxxx extendido por el Registro Nacional de Personas -RENAP-, quien puede ser citado y notificado en xxxx dirección completa, del departamento de xxx; y los Licenciados, XXXXXXX, Supervisor Gubernamental; XXXXXXXXXXXX, Coordinador; XXXXXXXXXXXXXX, Auditores Gubernamentales, que participan por parte de la Contraloría General de Cuentas, para dejar constancia de lo siguiente. **PRIMERO:** El equipo de auditoría, actúa en la presente diligencia, de conformidad con el nombramiento DS-00xx-201x, del xx de xx de 201xx, emitido por el Director de Auditoría de xxxx, Licenciado (nombre completo) con el visto bueno del Subcontralor de Calidad de Gasto Público Licenciado (nombre completo), para practicar auditoría de desempeño, por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 201xx. **SEGUNDO:** La presente acta se suscribe para dar cumplimiento a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 12 Derecho de Defensa; Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto 31-2002 del Congreso de la República; así mismo el artículo 28. Informes de auditoría y la Norma de Auditoría Gubernamental NAG 300, comunicación penúltimo párrafo. **TERCERO:** Se hace constar que se trasladaron los

oficios XXXXXXXXXXXXXX, todos de fecha XXXXXXXXXXXXXX, se notificó a cada uno de los responsables antes descritos, las deficiencias determinadas, a través de cédulas de notificación de fecha XXX, para su conocimiento y presentación de pruebas de descargo, el día lunes xx de xx de 201xx. **CUARTO:** El equipo de auditoría para el efecto procede a recibir comentarios escritos y en medio magnético las respuestas de los hallazgos imputados, por medio del oficio número Of.XX-201X de fecha XX de XX de 201X; los oficios sin número de fecha XX de XX de 201X con documentación de soporte adjunta, con folios del XXX al XXX comprobados por el equipo de auditoría. **QUINTO:** El equipo de auditoría indica a los responsables que se da por concluida la etapa de ejecución de la auditoria, quedando pendiente la etapa de comunicación de resultados (informe). **SEXTO:** Se les pregunta a los presentes si los comentarios trasladados en forma escrita y magnética son los que deben figurar en el informe correspondiente o lo que manifiestan en este momento es lo que debe incluirse. **SÉPTIMO:** El equipo de auditoría informa a los responsables que procederán con el análisis de los comentarios y de la documentación de soporte; en caso de confirmar las deficiencias notificadas, se realizarán las recomendaciones con la finalidad de dejar sin efecto la causa que originó la misma y se concertará una cita con las autoridades responsables de la implementación, finalizando con ello la etapa de ejecución de la auditoría. **OCTAVO:** Se da por finalizada la presente acta en el mismo lugar y fecha de su inicio, siendo las xxxx horas con xx minutos, la que es leída íntegramente por las personas comparecientes, y quienes enterados del contenido, objeto, validez y efectos legales, la aceptamos, ratificamos y firmamos. **DAMOS FE**

(FIRMAN LOS RESPONSABLES QUE COMPARECIERON A LA SUSCRIPCION DE LA MISMA, JUNTAMENTE CON EL EQUIPO DE AUDITORIA)

GUÍA 21

Análisis de comentarios de los responsables y documentos de soporte y comentario de auditoría

El presente formato servirá para analizar los comentarios de los responsables y documentación de soporte de los hallazgos:

Principio de auditoría evaluado: (Eficacia, Eficiencia, Economía)

Matriz de hallazgo, comentarios de responsables y auditoría			
Pregunta y subpreguntas de auditoría : El mismo que se declaró en la matriz de planemiento y matriz de hallazgos			
Para cada pregunta de audotoría, se repiten los siguientes puntos.			
Hallazgo			**Recomendaciones**
Condición	**Comentario de los Responsables**	**Comentario de Auditoría**	
Condición notificada	Colocar de acuerdo a la cantidad de responsables notificados.	Posterior al análisis colocar si se confirma o se desvance el mismo y el porque.	Analizar si la recomendación considerada en la matriz de hallazgos cambió de conformidad a las pruebas aportadas.

Hecho por:	Revisado por:	Aprobado por:
Fecha:	Fecha:	Fecha:

GUÍA 22

Oficio, comunicación y cédula de recomendaciones y modelo de carta de compromiso de recomendaciones de mejora

OFICIO DE RECOMENDACIONES No. XXX

Guatemala, XX de diciembre de 20XX

Licenciado (a)
XXXXX
Secretario
XXXXX
Su Despacho

Respetable licenciado XXX:

De conformidad con el nombramiento No. XXXX, de fecha XXX, emitido por el Director de Auditoría al Sector XXXXX con el visto bueno del Subcontralor de Calidad del Gasto Público, fuimos designados para que en representación de la Contraloría General de Cuentas, se practicará Auditoría de Desempeño, a la XXXX, la cual comprendió XXXX.

Como resultado de lo anterior, en el proceso de comunicación de resultados preliminares y cierre de la auditoria, se procedió al análisis del comentario y pruebas de descargo presentadas por los responsables siguientes: (colocar el nombre y número de oficio que corresponda al comentario de cada uno); derivado de esta actividad, se procede a emitir recomendaciones de mejora, considerando que el auditor debe aportar recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría. (ISSAI.GT 3000 párrafos 116 al 118)

Derivado de lo anterior se traslada adjunto al presente oficio, la(s) recomendación(es) de mejora relacionada(s) con:
(Listar los títulos de los hallazgos)

Si la(s) recomendación(es) sugerida(s) por el equipo de auditoría no puede (n) ser viable(s), indicar las causas y las sugerencias para realizar lo solicitado. Caso contrario la(s) misma(s) fuera(n) aceptada(s), deberán presentar a este equipo de auditoria, la Carta de Compromiso a Recomendaciones de Mejora, en donde se comprometen a elaborar, un plan de acción a corto (6 meses) y mediano plazo (1 año) de las acciones que se pretenden realizar para ejecutar las recomendaciones notificadas. Así mismo, deberá adjuntar el cronograma respectivo.

El principal objetivo de las recomendaciones es que las implemente la entidad fiscalizada para fortalecer su desempeño, para lograrlo, es necesario que la acepten y se comprometan a instrumentar y realizar las acciones que correspondan. (ISSAI.GT 300 párrafo 25 y 36, ISSAI 3000 párrafo 121).

Se otorga un plazo de siete (7) días hábiles los cuales vencen el día XX, para que presenten el formato firmado por la máxima autoridad de la Institución; además de la Carta de Compromiso a Recomendaciones de Mejora a la Comisión de Auditoría ubicada en XXXXX.

Sin otro particular.

Atentamente,

Licda. XXXX — Coordinador Gubernamental

Lic. XXXX — Supervisor Gubernamental

COMUNICACIÓN Y CÉDULA DE RECOMENDACIONES

Título del hallazgo:

Recomendación sugerida:
Con el objeto de (describir los beneficios esperados):

¿Está de acuerdo?

SI	NO

Si no está de acuerdo con la recomendación propuesta por el equipo de auditoría, por favor sugiera una para que sea analizada y evaluada por el equipo de auditoría, con el objeto de que la misma sea viable.

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A.

INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

Recomendación sugerida por la máxima autoridad de la entidad auditada:

(f) _____
Autoridad Máxima

MODELO DE CARTA DE COMPROMISO A RECOMENDACIONES DE MEJORA

Guatemala, XX de febrero de 2XXX

Licenciado(a)
XXXXX XXXXX XXXXX
Supervisor(a) Gubernamental
Contraloría General de Cuentas

Señor(a) Supervisor (a):

De conformidad con el oficio No. XXXXX de fecha XXX, emitido por el equipo de auditoría de desempeño, en donde se hace mención del compromiso adquirido por la Entidad de instrumentar y realizar las acciones que correspondan para implementar las recomendaciones de mejora brindadas, nos comprometemos con lo siguiente:

1. A entregar un plan de acción a corto plazo (6 meses) y mediano plazo (1 año) de las acciones que se pretenden realizar para ejecutar las recomendaciones notificadas, en un período no mayor de 20 días hábiles a partir de la fecha indicada en el presente oficio.
2. Adjuntar un cronograma, especificando fechas y responsables (indicar cargo) para ejecutar las acciones contenidas en el mismo.
3. A entregar el plan de acción y cronograma en la Dirección de Auditoría al Sector XXXX, ubicada en el XX nivel de la 7a. Av. 7-32 zona 13 Guatemala.

Atentamente,

Lic. XXXXX XXXXX XXXXX
Autoridad Superior de la Entidad Auditada

Guía 23

Oficio y cédula de comunicación de conclusiones

El equipo de auditoría deberá dar a conocer a la máxima autoridad de la entidad auditada las conclusiones derivadas de la evaluación realizada. Para realizar dicha actividad, deberá elaborar oficio por medio del cual comunicarán las conclusiones, con el objeto de que la entidad fiscalizada emita sus observaciones.

OFICIO DE COMUNICACIÓN DE CONCLUSIONES No. XXX

Guatemala, XX de julio de 20XX

Licenciado (a)
XXXXX
Secretario
XXXXX
Su Despacho

Respetable licenciado XXX:

De conformidad con el nombramiento No. XXXX, de fecha XXX, emitido por el Director de Auditoría al Sector XXXXX con el visto bueno del Subcontralor de Calidad del Gasto Público, fuimos designados para que en representación de la Contraloría General de Cuentas, se practicará Auditoría de Desempeño, a la XXXX, la cual comprendió XXXX.

Como resultado de la evaluación del principio de XXXX bajo un enfoque de XXXX a (indicar el tema/objeto de auditoría), el equipo de auditoría estableció las conclusiones que se presentan en la cédula de comunicación de conclusiones.

Derivado de lo anterior se solicita brindar las observaciones que considere pertinentes en el formato adjunto. Se otorga un plazo de tres (3) días hábiles los cuales vencen el día XX, para que presenten el documento solicitado en (indicar lugar y dirección en la cual se debe entregar lo requerido)

Sin otro particular.

Licda. XXXX
Coordinador Gubernamental

Lic. XXXX
Supervisor Gubernamental

Cédula de comunicación de conclusiones

Subpregunta de auditoría No. XXX	Título de Hallazgos	Conclusión subpregunta No. XXX
	Hallazgo No. 1	
	Hallazgo No. 2	
	Hallazgo No...	

Observaciones:

Subpregunta de auditoría No. XXX	Situación Encontrada	Conclusión subpregunta No. XXX
	Hallazgo No. 1	
	Hallazgo No. 2	
	Hallazgo No...	

Observaciones:

+Subpregunta de auditoría No. XXX	Situación Encontrada	Conclusión subpregunta No. XXX
	Hallazgo No. 1	
	Hallazgo No. 2	
	Hallazgo No...	

Observaciones:

Pregunta general de auditoría	Conclusión pregunta general de auditoría

Observaciones:

(f) _____
Autoridad Máxima

Guía 24

Seguimiento de los riesgos de auditoría

El presente formato servirá para documentar las gestiones realizadas por el equipo de auditoría para dar seguimiento a los riesgos detectados durante la etapa de familiarización. El equipo debe describir la estrategia que aplicó para dar seguimiento a los riesgos detectados, lo que les permitió mitigar el impacto de los mismos durante la ejecución de la auditoría.

Riesgo de auditoría	Mitigar riesgo	Riesgo Inherente	Seguimiento a los riesgos detectados
Anticipar riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto que afecten la auditoría.	Desarrollar enfoques o estrategias para abordar dichos riesgos de auditoría.	Riesgo que existe de forma intrínseca dentro del proceso de auditoría. No es posible mitigar este tipo de riesgo.	Describir las estrategias utilizadas para mitigar el riesgo y los resultados obtenidos.
Que no exista información suficiente sobre el tema auditar.			
Que el tema de auditoría sea sensiblemente político y que no permita la precisión y completitud de información para realizar la auditoría			
Emitir recomendaciones de auditoría sin valor propositivo o utilidad, para mejorar el desempeño real de la entidad auditada y que estas no se puedan realizar.			
Emitir un informe que no agregue valor a los interesados / usuarios finales.			
El equipo de auditoría no posea las capacidades para realizar auditoría de desempeño.			
Algún miembro del equipo de auditoría tenga a su cargo más de dos auditorías o funciones asignadas dentro de la EFS.			
El equipo de auditoría no cuenta con los recursos necesarios para realizar la auditoría.			
Otros			

Hecho por y fecha:
Revisado por y fecha:
Fecha de aprobación.

Guía 25

Modelo de carta de representación

Guatemala, XXX de marzo de 20XX.

Licenciada
XXXXX
Supervisora Gubernamental
Contraloría General de Cuentas

Señora Supervisora:

Según nuestro leal saber y entender, confirmamos la información suministrada durante la auditoría de desempeño a la evaluación de (indicar tema de auditoría, principio y enfoque), a la entidad pública, durante el período comprendido del XX de enero de 2018 al 30 de junio de XXX. Al respecto indicamos lo siguiente:

1.- Reconocemos que somos responsables por la información proporcionada al equipo de auditoría.

2.- Toda la documentación requerida, les ha sido traslada al equipo de auditoría, en la forma solicitada, a través de los oficios: XXXXXX de fecha, XXXXX de fecha XXXX...

3.- La entidad pública ha cumplido con todas la obligaciones contractuales establecidas en los convenios suscritos, que pudieran tener un efecto importante sobre el tema de auditoría evaluado.

4.- Durante el período auditado, y a la presente fecha, no conocemos la existencia de acontecimientos relevantes producidos que hayan provocado o que exista la probabilidad de que afecten materialmente a la entidad pública XXXX.

5. Otros aspectos relacionados con el tema de auditoría que hayan sido proporcionados o que se utilizaron para realizar la auditoría.

Atentamente,

Autoridad Superior de la Entidad
Auditada

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. | INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

MANUAL DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO GUBERNAMENTAL

GUÍA 26

CONTROL DE CALIDAD SUPERVISIÓN

DE LA ETAPA DE EJECUCIÓN

Nombre de la Entidad:

Período de la Auditoría:

De conformidad con la Etapa realizada, el supervisor de auditoría deberá de evaluar de forma objetiva, si se realizaron las guías de acuerdo a lo solicitado en cada una de ellas, y si las mismas permitieron conocer el entorno de la entidad fiscalizada; así como, si el equipo de auditoría, observó una conducta profesional adecuada al realizar sus labores de conformidad con los principios éticos orientadores de actitudes y conductas institucionales.

No.	Aspectos evaluados	Observaciones (Comentarios del Supervisor con relación a las guías elaboradas)	Recomendaciones
XX.	Papeles de trabajo elaborados y utilizados para la ejecución de la auditoría		
XX.	Actualización matriz de planeamiento		
XX.	Análisis resultados del experto		
XX.	Actualización memorando de planificación		
XX.	Actualización programas de auditoría		
19.	Matriz de hallazgos		
XX.	Notificación de hallazgos		
20.	Acta de comunicación de resultados		
21.	Análisis de comentarios y documentación de soporte		
22.	Oficio, comunicación y cédula de recomendaciones y modelo de carta de compromiso		
23.	Comunicación de conclusiones		
24.	Seguimiento de los riesgos de auditoría		
25.	Carta de representación		

De haberse detectado alguna conducta anti ética demostrada por algún integrante del equipo de auditoria, el Supervisor deberá proceder de acuerdo a lo estipulado en el Acuerdo Número A-017-2020 Código de Ética de la Contraloría General de Cuentas y su Reglamento.

Objetivo:

Verificar la calidad de las actividades desarrolladas durante el proceso de ejecución, que se hayan realizado de conformidad con las guías (cuando exista guía sugerida) o cualquier otro papel que sustente el trabajo del equipo de auditoría y evaluar la relación entre las mismas con el tema de auditoría

Observación:

Conclusión:

De conformidad con la naturaleza de la entidad auditada se considera que la etapa de ejecución contiene evidencia suficiente y apropiada, relacionada con el tema, preguntas de auditoría y criterios que permitirán sustentar los hallazgos obtenidos y la emisión de una conclusión fiable.

F) Supervisor:_____

Guía 27

Carta a la entidad

Fecha: _ _/_ _/_ _ _ _
No. Referencia: 00/00
CONFIDENCIAL

REF: CARTA A LA GERENCIA (Periodo de revisión) DE 20 - - .

Licenciado (a):
Nombre de la persona:
Cargo de la persona:
Nombre de la entidad:
Dirección de la entidad:

Licenciado (a) XXXXX:

Sírvase encontrar la carta a la gerencia para el año terminado que se especifica arriba, para sus comentarios. La carta comprende ciertos asuntos relacionados con el control interno de los que se tomó nota durante el curso de nuestra auditoría, que fue planificada y desarrollada.

Una auditoría no está diseñada para identificar todas las debilidades significativas en el sistema de control interno de la entidad. Nuestra revisión de los sistemas de control interno se lleva a cabo únicamente en la medida que se requiera para planear los procedimientos de auditoría que son apropiados, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno. Por lo tanto, nuestra revisión y comentarios / recomendaciones derivados de los mismos no se deben considerar necesariamente como una lista general de posibles mejoras al sistema de control interno o de los procedimientos operativos que podría revelar una revisión más exhaustiva.

La carta es adicional y la información que contiene es de carácter confidencial, ha sido elaborada para el uso exclusivo de los directores de la entidad. La carta no se puede entregar a ningún tercero sin nuestro previo consentimiento escrito. Dicho consentimiento sólo se otorgará en el entendido de que la carta no ha sido preparada considerando los intereses de ningún tercero y que nosotros no aceptamos ninguna obligación, responsabilidad o pasivos de ninguna naturaleza ante esa parte.

Quedamos a sus órdenes para ampliar o discutir los puntos anteriores y agradecemos la colaboración de los funcionarios y su personal para la realización de nuestro trabajo.

Atentamente,

_____
Nombre del Auditor

Cargo del Auditor

2021
Año de la Ética
y Probidad

Contraloría General de Cuentas GUATEMALA, C.A. | INTEGRIDAD, EFICIENCIA Y TRANSPARENCIA

Bicentenario de
Independencia de Guatemala

www.contraloria.gob.gt

(E-1075-2021)-3-diciembre