



*¡Marcando el rumbo!*

## **Hacia una Contraloría General de Cuentas Transparente y Eficiente**

Documento Final

Guatemala, marzo de 2019

Este documento forma parte de una serie de investigaciones en distintos campos en el marco del Proyecto Ruta para el Desarrollo de Guatemala 2020-2024. Investigadores responsables: Alejandro Quinteros y Francisco Quezada. Se agradece el apoyo financiero del Centro para la Empresa Privada Internacional -CIPE- y de la Fundación ATLAS.



*¡Marcando el rumbo!*

## Tabla de Contenidos

1.	Resumen Ejecutivo .....	3
1.1	Diagnóstico .....	3
1.2	Desafíos a Superar .....	4
1.3	Prioridades .....	5
2.	Introducción .....	7
3.	El Concepto de Control del Gasto Público.....	8
4.	Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI- .....	12
5.	Tendencias actuales en el tema de auditoría gubernamental .....	19
6.	Control del Gasto Público en Guatemala .....	21
6.1	El Ministerio de Finanzas Públicas y la Formulación del Presupuesto .....	22
6.2	Labor de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	24
6.3	Sobre las Unidades de Administración Financiera -UDAF- .....	25
6.4	El rol de las unidades de auditoría interna .....	26
6.5	La Contraloría General de Cuentas -CGC- .....	27
7.	Diagnóstico de la Contraloría General de Cuentas.....	29
7.1	Adopción de las ISSAI, un Avance Reciente de la CGC .....	29
7.2	Desafíos actuales de la CGC .....	31
8.	Conclusiones y Recomendaciones .....	33
9.	Bibliografía .....	40

## 1. Resumen Ejecutivo

Los recursos de los ciudadanos son el bien más valioso con el que los administradores públicos pueden contar, ya que representan el esfuerzo diario de quienes les delegan la responsabilidad de su manejo. Por ello es que la gestión del gasto es un proceso que ha venido cobrando mayor importancia durante las últimas décadas. Se han generado normas, procedimientos e incluso herramientas para hacer la ejecución más transparente en aras de rendir cuentas a los contribuyentes.

Desde la generación de presupuestos, hasta su ejecución y control, son diversas instituciones y entidades las que participan en todo el proceso. De esa cuenta, una visión integral, objetiva y que busque la complementariedad, es fundamental para que la gestión del gasto público sea sustentable y eficiente tanto en la asignación de los recursos como en su gasto. Es de vital importancia conocer el estado actual de la CGC, revisando sus avances recientes y principales desafíos, generando conclusiones y recomendaciones puntuales para la mejora del control del gasto, dentro del gran proceso de gestión del gasto público.

### 1.1 Diagnóstico

El concepto de control del gasto público ha estado presente en Guatemala desde la época de la colonia, han existido diversas instituciones y personas con funciones en ese sentido. Fue hasta el año de 1921, en el que se creó un Tribunal de Cuentas con independencia del gobierno central y dotado de autoridad suficiente en lo relativo a sus órdenes y disposiciones. Dicho órgano tuvo algunos cambios a través del siglo XX, especialmente entre los años cuarenta y cincuenta, cuando toma la forma de Contraloría de Cuentas y se crea dentro de ella, la figura del Contralor. Quedando la Contraloría General de Cuentas -CGC- plenamente establecida en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada en 1985.

Aquí se estableció que la CGC es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que hagan colectas públicas. Quedando sujetos a fiscalización, los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación de Estado, invierta o administre fondos públicos.

Luego de evaluación institucional realizada en 2015 por el Banco Interamericano de Desarrollo BID, se verificó que la normativa de auditoría gubernamental existente en

Guatemala, contaba con una amplia brecha en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras -ISSAI- y a otras buenas prácticas internacionales. De esa cuenta, se desarrolló un trabajo interno de adaptación de la normativa en sus cuatro niveles: 1) principios fundamentales; 2) requisitos previos para el funcionamiento de las EFS o SAI; 3) principios fundamentales de auditoría; y 4) directrices de auditoría.

Las normas adaptadas a nuestro país fueron aprobadas en 2017 bajo el nombre de ISSAI.GT. A partir de ese momento se constituyeron como el marco conceptual, metodológico y de buenas prácticas que deben ser observadas y aplicadas para ejercer el control gubernamental interno y externo. La CGC ha hecho énfasis en que su observación debe darse tanto en las auditorías realizadas por ellos mismos, como por las unidades de auditoría interna, incluso cuando se realice la contratación de auditores independientes o firmas privadas para auditorías de control gubernamental. De igual forma que en el ámbito internacional, quedó establecido que las ISSAI.GT debe ser realizadas periódicamente, en el caso nacional por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría de la CGC. Esta última, creada con el fin de verificar de forma constante el cumplimiento de normas y procedimientos que garanticen la calidad de las auditorías.

En cuanto a avances reciente, puede agregarse la creación de la Dirección Técnica Sectorial de Auditoría, a través de la cual se propone el diseño estratégico de las políticas de fiscalización con enfoque sectorial. También proveer insumos a las direcciones de auditoría sectorial para hacer más efectiva y dinámica la acción fiscalizadora. Asimismo, fue creada la Dirección de Análisis de la Gestión Pública, Monitoreo y Alerta Temprana, encargada de la detección de riesgos en los procesos de contrataciones y adquisiciones públicas, trasladando insumos a las autoridades superiores y direcciones de auditoría sectorial.

El enfoque sectorial mencionado anteriormente, permite hacer uso de información de terceros relacionados con el sector auditado, utilizando los resultados provenientes de estudios de manera que se pueda ejercer un control más efectivo y seguimiento. Esto último, aunado a la adopción de las ISSAI.GT, puede llevar a la Contraloría General de Cuentas a alcanzar los estándares internacionales y a desarrollar nuevas herramientas, modelos y criterios de auditoría de cara a la búsqueda de eficiencia y transparencia, generando mayor confiabilidad en su trabajo.

## **1.2 Desafíos a Superar**

En el mes de junio de 2018, el BID realizó una nueva evaluación institucional de la CGC desde una metodología denominada Determinación del Nivel de Desarrollo y Uso de Sistemas de

Gestión Financiera Pública. En ella se evaluó el polar específico relativo al subsistema de control interno. Esta evaluación tuvo por objetivos determinar el nivel de desarrollo de la CGC en comparación a los estándares internacionales y mejores prácticas de auditoría gubernamental, establecer el posible uso de la CGC como agencia de control externo para operaciones financiadas por BID, y finalmente, identificar oportunidades de mejora a fin de que la CGC pueda establecer un plan de acción para su fortalecimiento<sup>1</sup>.

La evaluación se realizó en base a 14 indicadores, de los cuales siete presentaron un nivel aceptable, pero con posibilidad de mejora. Los indicadores que mostraron un nivel bajo fueron:

- El Organismo Rector no ejerce funciones de control ex - ante.
- Disponibilidad de un Manual de Auditoría Gubernamental.
- Existencia de mecanismos de capacidad profesional.
- Disponibilidad de un sistema de control de calidad.
- Liderazgo y buen gobierno.
- Disponibilidad de estrategia de comunicación.
- Disponibilidad de un sistema de indicadores.

### 1.3 Prioridades

#### Corto Plazo:

1. Generar una política institucional con visión integral y complementaria dentro de la CGC, armonizando procesos y procedimientos.
2. Realizar un mapa tipo inventario de cambios realizados recientemente a lo interno de la CGC y de los resultados obtenidos.
3. Creación de un manual de criterios interpretativos institucionales como herramienta para la objetividad y la transparencia.

#### Mediano Plazo:

1. Desarrollar un programa específico de seguimiento a la adopción de las ISSAI en la CGC y las UDAI.

---

<sup>1</sup> Informe de Gestión 2015 - 2018, Contraloría General de Cuentas (2018).



*¡Marcando el rumbo!*

2. Desarrollar un programa de capacitación y formación en los principios fundamentales de auditoría dirigido a auditores gubernamentales de la CGC y de las UDAI.
3. Evaluar y actualizar el plan actual de incentivos del Auditor Gubernamental y eliminar el fondo privativo proveniente de las multas por su posible uso como incentivo negativo.

Largo Plazo:

1. Desarrollar un programa para la evaluación de calidad de los procesos de auditoría.
2. Dar seguimiento a la implementación del nuevo Sistema Integrado de Control de Auditorías -SICA-.
3. Liderar la generación de una política de Estado con visión integral y complementaria y desarrollar una plataforma tecnológica integral para la cadena de gestión del gasto público.

## 2. Introducción

Los recursos de los ciudadanos son el bien más valioso con el que los administradores públicos pueden contar, ya que representan el esfuerzo diario de quienes les delegan la responsabilidad de su manejo. Por ello es que la gestión del gasto es un proceso que ha venido cobrando importancia durante las últimas décadas, a través de las que se han generado normas, procedimientos e incluso herramientas para hacer la ejecución más transparente en aras de rendir cuentas a los contribuyentes.

Son diversas etapas que se siguen desde la generación de presupuestos, hasta su ejecución y control. De igual forma, son varias las instituciones y entidades que participan en todo el proceso, realizando tareas muy específicas que forman parte de un todo. De esa cuenta, una visión integral, objetiva y que busque la complementariedad, es fundamental para que la gestión del gasto público sea sustentable y eficiente tanto en la asignación de los recursos como en su gasto.

En este documento se presentan las generalidades del concepto de gestión del gasto público y su proceso en Guatemala, con énfasis en su control, campo de ejecución en Guatemala, tanto por las Unidades de Administración Financiera -UDAF-, como por las Unidades de Auditoría Interna -UDAI- de las instituciones. Pero principalmente la realizada por la Contraloría General de Cuentas -CGC-, como la Entidad Fiscalizadora Superior de la República por mandato constitucional. Eso último la hace un pilar fundamental en el proceso de gestión del gasto público, como máximo órgano de control.

Por ello es vital conocer el estado actual de la CGC, revisar sus avances recientes y principales desafíos, con el objetivo de generar conclusiones válidas que resulten a su vez, en recomendaciones puntuales para la mejora del control del gasto, dentro del gran proceso de gestión del gasto público.

### 3. El Concepto de Control del Gasto Público<sup>2</sup>

La gestión del gasto público ha sido replanteada en las últimas décadas como un proceso integral e instrumental, compuesto por varias etapas importantes que pueden resumirse en tres principales: a) generación de un presupuesto, b) ejecución eficiente del gasto público basada en el presupuesto, y c) control de la ejecución del gasto.

El presupuesto debe verse como un espejo financiero de las decisiones sociales y económicas de la ciudadanía; contemplando cuestiones como la recaudación de los recursos de forma apropiada y suficiente, hasta su asignación responsable y eficiente. Basado en esto, la gestión del gasto público debe cuidar tres objetivos principales como son: 1) disciplina fiscal y control del gasto, 2) asignación de recursos consistente con las prioridades reflejadas en políticas correspondientes, y 3) buena gestión operativa. Todo esto, respetando siempre los procesos y normas propios de cada Estado.

El control del gasto público es entonces un proceso interinstitucional que permite dar seguimiento a la forma en que los recursos son asignados y utilizados por parte de las unidades ejecutoras a todo nivel gubernamental; e incluso en el ámbito privado por ciudadanos, empresas y organizaciones cuando manejan fondos públicos. Un buen control inicia desde antes de adquirir un compromiso, revisando los fondos hayan sido autorizados de forma correcta y colocados en el presupuesto respectivo, que estén disponibles y el gasto sea ubicado en la cuenta correspondiente. Continúa con la verificación que los bienes y/o servicios hayan sido entregados satisfactoriamente, así como que el procedimiento de compra o contratación sea realizado correctamente. Finalmente, concluye con la auditoría de los actos ya realizados cuando los bienes y/o servicios han sido pagados al proveedor, haciendo un examen y escrutinio del gasto, para reportar cualquier irregularidad.

Esta visión presenta el control del gasto público como una cuestión fundamental que debe ser priorizada a nivel nacional, local e institucional. De esa cuenta, se evidencian varios niveles y etapas en las que el control debe realizarse de forma obligatoria con el fin de generar una seguridad razonable de que cualquier irregularidad significativa puede ser detectada, buscando evitar la colusión de actores públicos y privados en el desvío y mal uso de los fondos públicos.

---

<sup>2</sup> Concordancia entre conceptos y líneas de las siguientes publicaciones. Shick, Allen; A Contemporary Approach to Public Expenditure Management, Instituto del Banco Mundial (1998). Allen, Richard y Tomasi, Daniel; Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries, Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2001). Y Dorotinsky, William y otros. Schiavo-Compo y Tomasi. Managing Government Expenditure, Asia Development Bank (1999).



Es de suma importancia que las instituciones ejecutoras del presupuesto, cuenten con mecanismos y áreas de auditoría interna, como un auxiliar en la revisión de procesos y procedimientos, así como en la correcta ejecución de éstos. Para una buena ejecución, es necesario que estas unidades de auditoría interna, no sólo realicen revisiones del gasto, sino que también propongan controles que promuevan eficiencias y ayuden a minimizar los riesgos.

Por otro lado, también debe existir un sistema de auditoría externa, que suele ser realizado por entidades fiscalizadoras superiores que reporten a la ciudadanía de forma directa o a través de sus representantes en los congresos o parlamentos. Estas entidades que son conocidas como las SAI<sup>3</sup>, debieran realizar auditorías y revisiones en todas las etapas del presupuesto; iniciando desde su asignación, hasta su correcta y eficiente ejecución. Estas instituciones, debieran trabajar también de forma integrada con las autoridades de finanzas nacionales, de manera que en conjunto puedan desarrollar sistemas de control y auditoría eficientes, coherentes y útiles en todo nivel. De lo contrario, tendrían que hacer auditorías exhaustivas que además de ser muy costosas, no lograrían alcanzar los resultados esperados.

Para que las SAI puedan desarrollar su labor de forma correcta, es fundamental que cuenten con una independencia real, de las entidades que auditan. Esta independencia debe ser financiera y funcional. Financiera en cuanto a que ellas puedan desarrollar su propio presupuesto en base a recursos fijados por ley, de manera que éste no responda a decisiones de gobiernos de turno, sino que esté institucionalizado. Funcional en cuanto a que no existan presiones de ningún tipo de parte de los funcionarios o usuarios de fondos públicos que serán auditados, ni bloqueos en el acceso a la información.

Es de extrema importancia, que el personal destacado por las SAI para realizar los procesos de control y fiscalización, sea profesional y muy bien capacitado. Además, debe contar con todas las herramientas necesarias para la recolección y análisis de datos. La auditoría en general, es un proceso profesional que comprende un rango muy amplio de capacidades técnicas según el tipo de auditoría que se está realizando (financiera, de cumplimiento y de desempeño). Es muy difícil que un auditor pueda contar con experiencia y conocimientos necesarios para cubrir todo lo requerido por una SAI, es por eso que también se debe prever la creación de equipos de trabajo multidisciplinarios en los que los miembros puedan complementarse unos a otros.

---

<sup>3</sup> Por sus siglas en inglés. Supreme Audit Institution -SAI-.

Es posible y muy común, que las SAI realicen contrataciones de personal e incluso empresas externas, de manera que un proceso de auditoría pueda completarse con eficiencia. De cualquier forma, los contratistas deben de contar con las mismas características profesionales que su personal, así como adherirse a los estándares de objetividad e independencia, con el fin de que la SAI mantenga su confiabilidad. Y es que esta última, sigue siendo la responsable de los resultados de la auditoría.

La actual tecnología de la información y comunicación, es herramienta de mucho valor para toda la cadena de gestión del gasto público, especialmente en su etapa de control, pues permiten tener la información relevante a la mano, y procesarla de forma eficiente. Se considera que debe velarse porque su uso, se guíe bajo cuatro criterios como son: 1) tener siempre en cuenta y de forma realista, los requerimientos del usuario y los objetivos de cada actividad (en cada etapa de la cadena de gestión del gasto público); 2) asegurarse que las mejoras en el uso de las tecnologías vayan de la mano con mejoras en normativas y procesos, de manera que no hayan obstáculos para la adaptación constante y uso eficaz de las nuevas herramientas; 3) que los sistemas den prioridad a la protección de la integridad de la información de las entidades auditadas y los datos de las personas individuales o jurídicas que sean parte del proceso; y 4) desarrollar los sistemas con una visión integral, evitando generar herramientas individuales que no se complementen unas con otras.

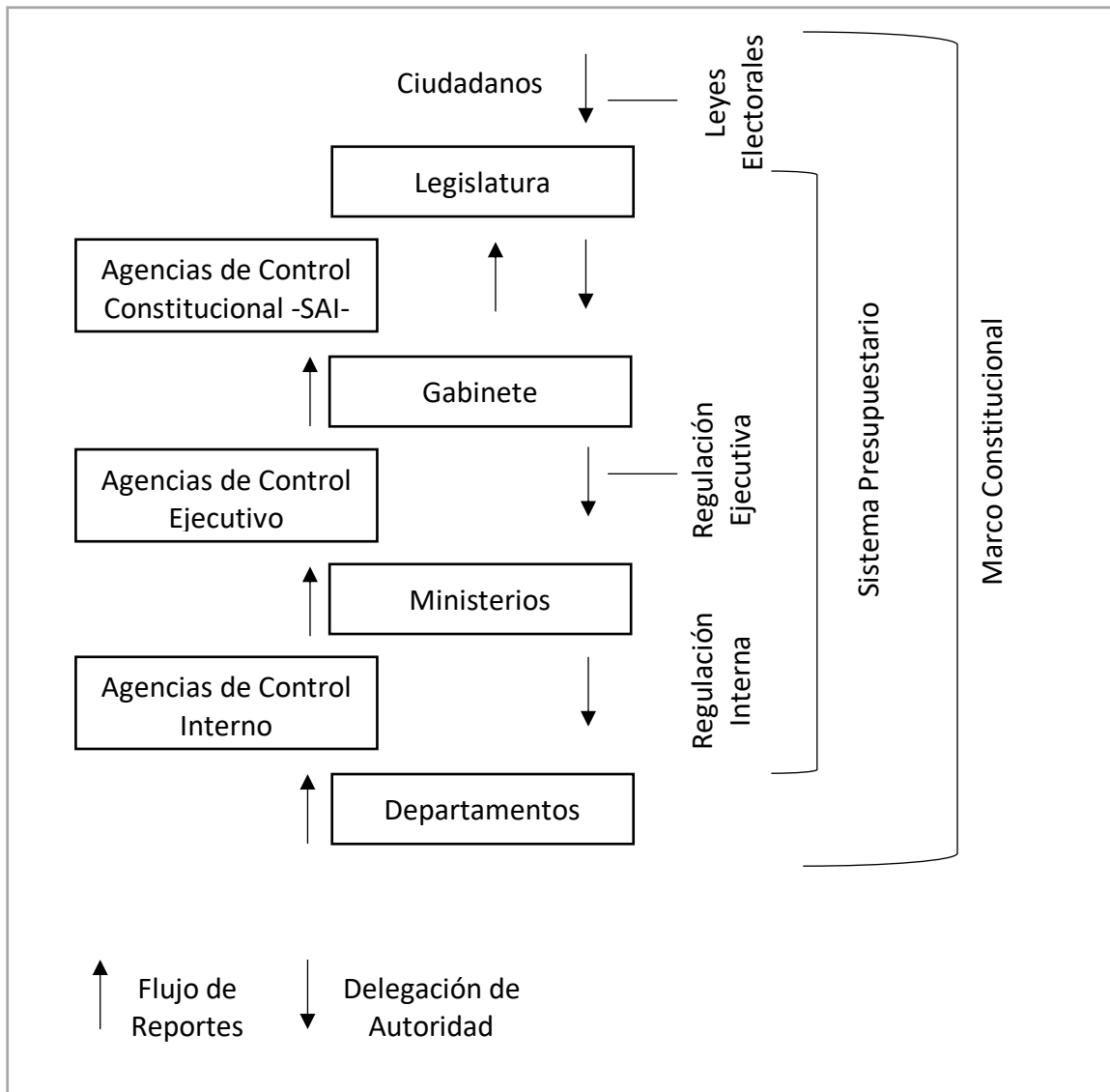
La relevancia del control del gasto público es tal, que ya en el año de 1953, los representantes de las entidades fiscalizadoras de treinta y cuatro países, dieron vida a la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI<sup>4</sup>. A la fecha, la organización ya cuenta con 200 miembros entre los afiliados, observadores y de pleno derecho, que son la gran mayoría. En sus inicios ya visualizaban la necesidad de apoyo mutuo e intercambio de ideas, experiencias y conocimientos por parte de las SAI. Además tenían como tarea importante, elaborar normas para la auditoría del sector público y de apoyar a las SAI en su buena gobernanza y desarrollo de capacidades, para mejorar continuamente su rendimiento.

La Contraloría General de Cuentas de Guatemala es miembro de pleno derecho de la INTOSAI, así como de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores -OLACEF-, a la cual pertenece desde su creación en 1965. Es importante mencionar, que para que un país sea miembro de estas organizaciones, antes debe ser parte del sistema de Naciones Unidas, ya que ellas cuentan con un estatus especial dentro del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas -ECOSOC-.

---

<sup>4</sup> Por sus siglas en inglés. International Organization of Supreme Audit Institutions -INTOSAI-.

**Esquema 1. Marco Conceptual del Proceso de Gestión del Gasto Público**  
Para un país con sistema parlamentario



Fuente: Elaboración propia. Basado en la figura 2.2 del libro de Allen, Richard y Tomasi, Daniel; Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries, Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2001).

#### 4. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI-<sup>5</sup>

El IX Congreso de la INTOSAI se reunió en el año de 1977 en la ciudad de Lima en Perú, generando la llamada “Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización”. Este documento integra los principios fundamentales para la actividad independiente y eficaz de las SAI, y es considerado como el primer pilar de una serie de documentos que se han desarrollado a través de varias décadas, con el fin de generar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -ISSAI-.

La Declaración de Lima, se divide en siete puntos básicos que deben considerar los países en lo relativo a su entidad fiscalizadora superior. El primer punto considera generalidades acerca de la finalidad del control del gasto público como mecanismo regulador de la economía financiera pública. También considera cuestiones conceptuales como las diferencias entre el control previo y posterior, interno y externo y la diferencia entre el control formal o de legalidad, versus el control orientado a la realización rentable, útil y eficiente de las operaciones estatales.

El segundo punto integrado en la Declaración, ahonda en la necesaria independencia de las SAI de la influencia y control de las entidades a las que audita, con énfasis especial en la independencia funcional y organizativa, que incluye la financiera. Esta independencia se extiende a los miembros y funcionarios de las SAI, buscando protegerlos de las influencias de los organismos controlados. Este tema se considera de suma importancia, al punto de que ha sido tratado en otros documentos resolutivos tanto de INTOSAI, como de la misma Organización de las Naciones Unidas -ONU-.

Luego, en un tercer punto, la Declaración de Lima presenta unas líneas generales sobre la relación de las SAI con parlamentos, gobierno y administración pública en concordancia con el anterior punto. Pasando a continuación al cuarto punto, en el que se enumeran las facultades de las SAI, presentando tres principales que son: 1) facultad de investigación, para las que se debe permitir acceso a documentos e informes; 2) ejecución de verificaciones de control, en busca de que la autoridad competente adopte medidas necesarias para mejora y exija la deducción de responsabilidades; y finalmente 3) actividad pericial y otras formas de cooperación, poniéndose a disposición de los parlamentos para desarrollar dictámenes, opiniones y otras disposiciones sobre cuestiones financieras que le sean solicitadas.

---

<sup>5</sup> Por sus siglas en inglés. International Standards of Supreme Auditing Institutions -ISSAI-. Todos los documentos relacionados a las ISSAI, pueden encontrarse en la web <http://www.issai.org/es/>.

El quinto punto, aterriza en la necesidad de que las SAI cuenten con métodos de control y procedimientos en cuanto a que se tengan programas, procedimientos de muestreo que permitan auditorías de calidad, adaptación constante a los progresos de las tecnologías y manuales de control como medio de trabajo para los funcionarios. Asimismo, hace hincapié en las calidades que deben contar dichos funcionarios de control, en cuanto a calificación e integridad moral, formación y capacidad superior al promedio y experiencia profesional. Considerando en lo anterior, la posibilidad de capacitación de nivel universitario y el perfeccionamiento en temas que van más allá de la contabilidad y principios jurídico-económicos, hasta temas empresariales y de tecnologías de comunicación e información; teniendo en cuenta la aspiración a remuneración acorde al nivel y exigencias, así como a la posibilidad de contratación de personal ajeno a la SAI en casos que lo justifiquen. Todo esto, dentro del marco del intercambio de experiencias con otras SAI con el apoyo de ONU.

Más adelante, en el punto número seis, se hace énfasis en la necesidad de rendición de informes al parlamento y al público como derecho y obligación de la SAI. Para la redacción de los informes se habla de tener en cuenta que los hechos deben presentarse de forma objetiva, clara, limitada a lo esencial, en una manera comprensible y precisa. Además de integrar en ellos, la opinión de las entidades controladas respecto a las verificaciones de control realizadas por las SAI.

Finalmente, en el punto séptimo de la Declaración, se habla sobre las competencias de las entidades fiscalizadoras superiores, indicando que debieran ser especificadas al menos en rasgos fundamentales en las Constituciones y reguladas por ley. Incorporando cuestiones como el control de los ingresos fiscales, de contratos y obras públicas, instalaciones, empresas económicas con participación del Estado, instituciones subvencionadas y organismos internacionales y supranacionales que reciban fondos del Estado.

La Declaración de Lima se reviste de importancia, ya que de ella han nacido una serie de documentos que como se mencionó anteriormente, han venido dando forma a lo que hoy se conoce como las ISSAI que se divide de la siguiente forma: 1) los principios fundamentales contenidos en la Declaración; 2) los requisitos previos para el funcionamiento de las SAI; 3) los principios específicos de la auditoría y 4) las directrices de auditoría.

Con respecto a los requisitos previos para el funcionamiento de las SAI, entre 2007 y 2016 han sido aprobados por la INTOSAI, siete documentos relativos a varios temas fundamentales.

La Declaración de México sobre la independencia de las SAI y el documento de pautas básicas y buenas prácticas de la INTOSAI, relacionadas también con la independencia de las SAI, fueron aprobados en el año 2007. Ambos documentos ahondan en la necesidad de que se tomen medidas preventivas para eliminar los obstáculos que puedan afectar la independencia de las SAI y de sus funcionarios. Todo esto relacionado especialmente con la claridad de las funciones, capacidades y alcances de la entidad fiscalizadora, integradas a la legislación de los países desde su Constitución, siempre en línea con el contenido de la Declaración de Lima.

Para el año 2010 se aprobaron otros tres documentos de importancia, siendo estos: 1) el documento principios de transparencia y rendición de cuentas, que deben tomarse en cuenta desde la realización de normativa propia, procedimientos y metodologías internas; hasta la forma en que se externalizan los resultados de las auditorías. 2) el documento de buenas prácticas en transparencia y responsabilidad, en el que se aterriza con ejemplos, la forma en que las SAI pueden y deben realizar su labor dentro de esos principios. Es de hacer notar, que la de las buenas prácticas que ahí se menciona, es la de comunicar los criterios que fundamentan sus opiniones. Finalmente, 3) el documento de control de calidad para las SAI, que contiene principios en los que se menciona que las políticas y procedimientos deben reconocer una cultura en la que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos, que se cumple con los requisitos éticos relevantes, entre otros.

En 2013 la INTOSAI aprobó el documento relativo al valor y beneficio de las SAI en el marcaje de una diferencia en la vida de los ciudadanos. Este documento es muy importante debido a que las SAI deben trabajar por generar y mantener la confianza de la ciudadanía en su labor, liderando con el ejemplo mientras apoya la mejora continua en la labor del gobierno y trabajo por su propia excelencia en el servicio.

Más recientemente, en 2016, fue aprobado el último documento relativo a los requisitos para el funcionamiento de las SAI. Éste último, no es más que el código de ética que la Organización promueve para que las entidades fiscalizadoras superiores puedan seguirlo, basado en cinco valores esenciales que son: 1) integridad, 2) independencia y objetividad, 3) competencia, 4) comportamiento profesional, y 5) confidencialidad y transparencia.

Además de los principios fundamentales de la Declaración de Lima y de los documentos relativos a los requisitos previos para el funcionamiento de las SAI, las ISSAI están formadas por otros dos niveles. El 3 y 4 se refieren a la conducción de auditorías individuales e incluyen principios profesionales generalmente reconocidos que respaldan la fiscalización eficaz e independiente de las entidades del sector público. El nivel 3 contiene

específicamente un grupo de documentos en el que se encuentran los Principios Fundamentales de Auditoría para el sector público en cuanto a los procesos de auditoría financiera, auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento.

El nivel 4 traduce los Principios Fundamentales de Auditoría en directrices operativas más específicas y detalladas que pueden utilizarse diariamente en la realización de una auditoría, y como normas de auditoría cuando las normas nacionales para tal fin aún no se hayan desarrollado. Este nivel incluye las Directrices Generales de Auditoría, que establecen los requisitos que tanto las auditorías financieras, como las de desempeño y de cumplimiento, deben observar. El nivel 4 ya contiene más de 110 documentos aprobados por la INTOSAI entre 2007 y 2016, algunos de ellos ya representan versiones revisadas, ampliadas y actualizadas, de éstos.

NIVEL 1 ➡	NIVEL 2 ➡	NIVEL 3 ➡	NIVEL 4
Principios Fundamentales	Requisitos Previos para el Funcionamiento de las SAI	Principios Fundamentales de Auditoría	Directrices Generales de Auditoría
<b>ISSAI 1 - Declaración de Lima:</b>  Define las líneas básicas de auditoría que deben implementarse en todos los países miembros de la INTOSAI. 1. Finalidad y tipos de control. 2. Independencia de las SAI y sus miembros. 3. Relación con Parlamento,	<b>ISSAI 10 - Declaración de México:</b>  Sobre independencia de las SAI.  <b>ISSAI 11 - Pautas Básicas y Buenas Prácticas:</b>  De la INTOSAI, relacionados con la independencia de las SAI.  <b>ISSAI 12 - El Valor y Beneficios de las Entidades</b>	<b>ISSAI 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público:</b>  Integra principios de aplicación general que aplican a toda labor de las SAI. Entre otras, explica cómo los principios se pueden usar para desarrollar normas magisteriales y ser referencia para los auditores.  <b>ISSAI 200 - Principios Fundamentales de</b>	<b>ISSAI 1000-2999 - Guías Generales de Auditoría y Auditoría Financiera:</b>  Abarca temas desde un glosario de términos relativos, obligaciones del auditor, cuestiones relativas a comunicación y planificación; hasta documentos relacionados a procesos y procedimientos específicos. Consta ya de setenta y cuatro documentos, entre

NIVEL 1 →	NIVEL 2 →	NIVEL 3 →	NIVEL 4
Principios Fundamentales	Requisitos Previos para el Funcionamiento de las SAI	Principios Fundamentales de Auditoría	Directrices Generales de Auditoría
<p>gobierno y administración.</p> <p>4. Facultades de las SAI.</p> <p>5. Métodos de control, personal de control e intercambio de experiencias.</p> <p>6. Rendición de informes.</p> <p>7. Competencias de control de las SAI.</p> <p>Aprobado por el IX Congreso de la INTOSAI en Lima, Perú, en 1977.</p>	<p><b>Fiscalizadoras Superiores:</b></p> <p>Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos.</p> <p><b>ISSAI 20 - Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.</b></p> <p><b>ISSAI 21 - Principios de Transparencia y Responsabilidad, Principios y buenas prácticas.</b></p> <p><b>ISSAI 30 - Código de Ética.</b></p> <p><b>ISSAI 40 - Control de Calidad para las SAI.</b></p>	<p><b>la Auditoría Financiera:</b></p> <p>Se expone una visión general de la naturaleza, los elementos y principios de una auditoría de estados financieros con sus requerimientos.</p> <p><b>ISSAI 300 - Principios Fundamentales de Auditoría de Desempeños:</b></p> <p>Presenta principios sobre los que se pueden desarrollar normas o bases para adoptar las Directrices de Auditoría de Desempeños como normas magistrales.</p> <p><b>ISSAI 400 - Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento:</b></p> <p>Muestra el propósito y</p>	<p>originales, actualizaciones y ampliaciones, sobre treinta y siete temas. Aprobados entre 2007, 2010, 2014 y 2016.</p> <p><b>ISSAI 3000-3999 - Directrices de Auditoría de Desempeño:</b></p> <p>Consta de tres documentos sobre normas y directrices basadas en experiencia práctica de la INTOSAI y principios clave para este tipo de auditorías. Documentos aprobados en 2016.</p> <p><b>ISSAI 4000-4999 - Directrices de Auditoría de Conformidad (Cumplimiento):</b></p> <p>Guías generales relativas a este tipo de</p>



NIVEL 1 →	NIVEL 2 →	NIVEL 3 →	NIVEL 4
Principios Fundamentales	Requisitos Previos para el Funcionamiento de las SAI	Principios Fundamentales de Auditoría	Directrices Generales de Auditoría
		autoridad de las ISSAI sobre la auditoría de cumplimiento, marco y formas de realizarlas, elementos y principios.	<p>auditorías cuando se realizan en conjunto o separadas de las auditorías financieras. Aprobadas en 2016.</p> <p><b>ISSAI 5000-5999 - Directrices de Auditoría Sobre Temas Específicos:</b></p> <p>Contemplan una serie de documentos sobre directrices de auditoría de las instituciones internacionales, auditoría ambiental, de privatizaciones, de tecnologías de la información, deuda pública, ayuda del desastre y revisiones entre pares. Todo en veintiséis documentos aprobados entre 2016 y 2018.</p>

**Tabla 1.** Elaboración propia, basada en publicaciones del sitio [www.issai.org](http://www.issai.org) y en información proporcionada por el Lic. Filadelfo Reyes CPA.

Como se aprecia en el esquema, durante las últimas décadas, las ISSAI han venido profundizando en diferentes temas que atañen al trabajo de las SAI. El nivel de detalle al que han llegado los documentos es bastante extenso, de manera que prácticamente todo

el ámbito de trabajo de las posibles auditorías ha sido cubierto y mantiene posibilidades de revisión y mejora continua, así como de ampliación en casos de necesidad. Todo esto, basado siempre en las buenas prácticas y experiencias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países miembros y participantes de la INTOSAI.

Un excelente ejemplo del trabajo y esfuerzo que hay reflejado en las ISSAI, así como el detalle al que han llegado los documentos desarrollados para el nivel 4, es la Guía sobre Conceptos Centrales para la Auditoría del Desempeño (ISSAI 3100<sup>6</sup>) del año 2016. En este documento se amplían los conceptos e ideas relacionadas a las auditorías al sector público y las de desempeño, desarrolladas en los documentos del nivel 3 y documentos previos del nivel 4 (1000-2999). De esa manera, se genera el estándar específico para la realización de este tipo de auditorías.

En sus puntos 55 a 60, el ISSAI 3100 hace un especial énfasis en los criterios de auditoría sobre la base de documento previo en el que la organización definió que los auditores deben establecer criterios acordes a los objetivos de la auditoría y a cuestiones relacionados con la economía, la eficacia y la eficiencia. Estos criterios deben haber sido discutidos con la entidad auditada como parte del programa de auditoría.

De esa cuenta, se define que los criterios de auditoría representan estándares contra los cuales la evidencia recogida será juzgada. Dichos criterios deben ser de apoyo para el auditor en la resolución de preguntas que se hagan durante la revisión. Por tanto, deben ser comprensibles, de dimensión completa, confiables y objetivos; de modo que contribuyan al establecimiento de conclusiones como base para la toma de decisión del auditor. Asimismo, deben ser claros y no estar sujetos a una interpretación amplia, pues se espera que sean materia suficiente para los propósitos de la auditoría eficaz, sin omitir cuestiones relevantes.

El documento mencionado también indica que los criterios confiables llevan a conclusiones similares siempre que son utilizados, incluso cuando los utiliza otro auditor, pues al ser objetivos están libres de influencias específicas de un auditor o incluso de la institución, pues están basados en leyes y normas vigentes. De esa manera, los criterios que van estableciendo los auditores, deben ser de uso práctico para otros auditores que lleguen a auditar una misma entidad, u otras entidades que guarden similitudes.

En el caso específico del ejemplo, los criterios de auditoría, también se han mencionado en otros documentos y siempre en el sentido de que deben guardar las características ya mencionadas y otras complementarias. Dejando ver que estos pueden haber sido incluso

---

<sup>6</sup> Documento en idioma inglés, interpretado en base a traducción propia.

establecidos de forma expresa en la legislación del país o en la normativa de la entidad fiscalizadora superior, en cuyo caso deben ser directamente aplicados por el auditor para llegar a conclusiones válidas.

Las ISSAI son un cuerpo vivo, que se va nutriendo de las experiencias de las entidades fiscalizadoras superiores de cada país miembro. Es por eso que la INTOSAI ha definido ámbitos de tiempo para la revisión de cada estándar, de manera que siempre se mantenga una normativa general actualizada y relevante para su propósito de apoyar en el desarrollo de auditorías confiables y eficaces por parte de las SAI.

## **5. Tendencias actuales en el tema de auditoría gubernamental**

A partir del año 2001, la Comisión Europea en conjunto con el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, con el apoyo de los gobiernos de Suiza, Francia, Reino Unido y Noruega, dieron vida al programa de Gasto Público y Rendición de Cuentas -PEFA<sup>7</sup>. Este programa es un instrumento para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas, creado para establecer una metodología y una herramienta de referencia uniformes para la evaluación de la gestión, con vías a permitir su mejora. A la fecha, son más de 150 países los que forman parte del programa, incluida Guatemala.

PEFA se basa en siete pilares que son: 1) confiabilidad del presupuesto, 2) transparencia de las finanzas públicas, 3) gestión de activos y pasivos, 4) estrategia fiscal y presupuestación basadas en políticas, 5) previsibilidad y control de la ejecución presupuestaria, 6) contabilidad y presentación de informes, y finalmente 7) escrutinio y auditoría externos. Abarcando con esos pilares, todas las actividades relacionadas a la gestión del gasto público que se mencionan en el inicio del documento y representando una nueva manera de buscar la estandarización en los procesos a nivel mundial.

El programa se basa en un marco de referencia que sienta las bases de la medición, basada a su vez en datos objetivos proporcionados por los países, determinando la medida en el que el desempeño de los sistemas, procesos e instituciones de toda la cadena de gestión, contribuye al logro de los resultados presupuestarios. La medición se fundamenta en 31 indicadores de desempeño desglosados en 94 dimensiones. Para efectos de este documento se centrará en lo relativo a los pilares del 5 al 7.

---

<sup>7</sup> Por sus siglas en inglés, Public Expenditure and Financial Accountability -PEFA-.

Pilar 5. Previsibilidad y control de la ejecución presupuestaria: Pretende evaluar si el presupuesto se ejecuta en el marco de un sistema de normas, procesos controles internos eficaces, y se garantiza que los recursos se obtengan y usen según lo previsto. Para evaluar este pilar se desarrollaron ocho indicadores que son los que en el marco se numeran del 19 al 26, siendo estos: 19) administración de ingresos; 20) contabilidad de los ingresos; 21) previsibilidad de la asignación de los recursos en el curso del ejercicio; 22) atrasos en el pago de gastos; 23) controles de la nómina; 24) Adquisiciones; 25) controles internos del gasto no salarial; y 26) auditoría interna.

Pilar 6. Contabilidad y presentación de informes. Busca evaluar si se mantienen registros precisos y contables, y la información se genera y difunde en momentos adecuados para satisfacer las necesidades en materia de toma de decisiones, administración y presentación de informes. Para la evaluación de este pilar se desarrollaron 3 indicadores que son: 27) integridad de los datos financieros; 28) informes presupuestarios del ejercicio en curso; y 29) informes financieros anuales.

Pilar 7. Escrutinio y auditoría externos. Para evaluar si las finanzas públicas se someten a un examen independiente y se hace un seguimiento externo de la aplicación por parte del Poder Ejecutivo a las recomendaciones de mejora. Para evaluar este pilar se desarrollaron los últimos dos indicadores que son: 30) auditoría externa, especialmente evaluando la existencia de los informes y su independencia; y 31) escrutinio del Legislativo de los informes de auditoría y acción posterior.

En los tres pilares mencionados se evalúan dimensiones importantes como las normas de auditoría utilizadas, así como la cobertura y comparabilidad de los informes, entre otros aspectos importantes, para un total de 46 dimensiones evaluadas<sup>8</sup>.

El desarrollo del programa PEFA y la evolución y mejora continua de las ISSAI, que también son tomadas en cuenta dentro de la evaluación, muestran una clara tendencia en cuanto a la gestión del gasto público y especialmente de su control y fiscalización, dirigida hacia la estandarización de procesos y procedimientos.

Perú es uno de los países que más ha puesto atención en estas nuevas evaluaciones, habiendo sido ya realizadas un total de veintidós. Otros países como Ecuador y Sudáfrica se han abierto a más de diez evaluaciones. Es así como casi todos los países de Latinoamérica

---

<sup>8</sup> El marco de referencia actualizado a 2016, con sus 31 indicadores y 94 dimensiones, versión breve está en <https://pefa.org/sites/default/files/brochure%20spanish.pdf> y su versión completa [https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework\\_Spanish.pdf](https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework_Spanish.pdf).

y África, así como un buen grupo de países de Asia, han sido ya evaluados al menos una vez. Guatemala no es la excepción, se han realizado tres evaluaciones cuyos reportes fueron publicados en 2012, 2013 y un último finalizado en 2018, que aún no se ha hecho público.

## 6. Control del Gasto Público en Guatemala

La gestión del gasto público y en especial la rendición de cuentas, tiene sustento constitucional en Guatemala. Partiendo desde los primeros dos artículos de la Carta Magna, *el Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es el bien común. De esa cuenta, es deber del Estado, garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.* Para todo esto, el artículo 154 de la misma Constitución, establece que *los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno y que la función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley.*

A esos principios, se suma el de la publicidad de los actos administrativos que quedó establecido en el artículo 30 de la misma norma superior. Y partiendo de todo ello es que los constituyentes generaron una serie de bases, herramientas y órganos para la gestión del gasto público, su control y la rendición de cuentas. Entre esas bases están la descentralización y autonomía municipal (Art. 134), el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su posibilidad de fiscalización (Art. 237), la rendición específica de cuentas del Estado (Art. 241). Otras herramientas y órganos se verán a detalle posteriormente.

La visión de la gestión del gasto público en Guatemala desde el desarrollo de la norma constitucional, ha seguido una línea de mejora continua similar a la que se ha dado a nivel mundial en ese mismo tiempo. Guatemala no ha seguido siempre el mismo ritmo de mejora que otros países, pero es visible que varias instituciones nacionales han venido adoptando mejores modelos y tecnologías.

En algunos casos ha sido debido a políticas institucionales e interinstitucionales y en otros, debido a políticas de gobiernos de turno. Aún hace falta una política de Estado con una visión integral y complementaria. Pues mientras no se lleven a cabo las mejoras de esa forma, serán incompletas y sus resultados también lo serán.

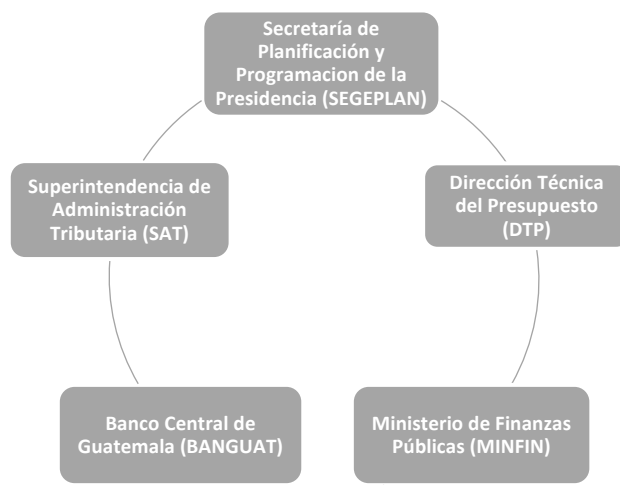
El control del gasto público sigue de forma conceptual los mismos grandes pasos que se presentaron en las primeras secciones del documento que fueron resumidos de esta forma: a) generación de un presupuesto, b) ejecución eficiente del gasto público basada en el

presupuesto, y c) control de la ejecución del gasto. El control de la ejecución del gasto público lo realizan principalmente las Unidades de Auditoría Interna y la Contraloría General de Cuentas como Entidad Fiscalizadora Superior. Para entender el contexto en que realizan su labor, se presenta el contexto de todo el ciclo de gestión.

## 6.1 El Ministerio de Finanzas Públicas y la Formulación del Presupuesto<sup>9</sup>

El Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado es un documento en el que se prevén todos los ingresos a obtener, así como el detalle de los gastos e inversiones por realizar durante cada ejercicio fiscal que va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. En su planificación y formulación radica el inicio del proceso de gestión del gasto público.

**Esquema 2. Interacción de las principales instituciones que participan en la etapa de planificación presupuestaria y formulación de proyecto final**



Fuente: MINFIN 2016.

Al inicio de cada año, la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República -SEGEPLAN-, en coordinación con el Ministerio de Finanzas Públicas -MINFIN-, inicia el proceso de planificación presupuestaria. Ambas instituciones orientan el proceso, proporcionando a las instituciones del sector público la metodología que se utilizará en el proceso de articulación de las políticas, planes y presupuesto. Este proceso se realiza entre febrero y abril. Durante esta etapa de planificación, cada entidad sigue los lineamientos recibidos y desarrolla sus Planes Operativos Anuales -POA-, que son la base que justifica la formulación de sus presupuestos.

<sup>9</sup> Ministerio de Finanzas Públicas de la República de Guatemala, Aprendiendo sobre el Proceso Presupuestario, 2016.

Posteriormente, se inicia la etapa de formulación del Presupuesto, en la que cada institución en coordinación y comunicación con el MINFIN, desarrolla su propio anteproyecto de presupuesto, el cual presentará para su integración al documento nacional. El MINFIN recibe los anteproyectos y tomando en cuenta las proyecciones de la Superintendencia de Administración Tributaria y del Banco de Guatemala, además de su propia información, realiza los ajustes correspondientes para formular el proyecto final que presentará al Congreso de la República a inicios de septiembre de cada año.

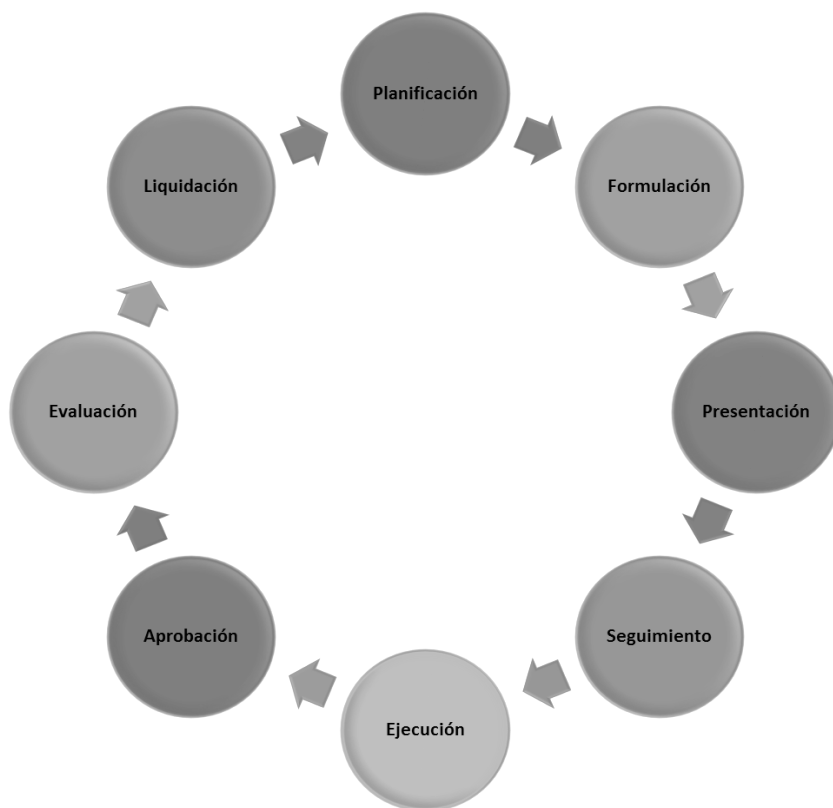
El programa de gobierno abierto implementado en los últimos años, ha llevado esta etapa de formulación a ser más pública y a que las instituciones puedan recibir retroalimentación previa a la presentación de sus anteproyectos finales, que se da a más tardar a mediados del mes de julio.

Una vez que el MINFIN ha presentado el proyecto al Congreso de la República, da seguimiento a los requerimientos de la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda, que es la instancia en la que se desarrolla el dictamen final del Presupuesto y donde toma una forma casi definitiva, ya que el Pleno del Congreso puede desarrollar enmiendas durante su aprobación por artículos. El Congreso debe completar el proceso de aprobación o improbación del Presupuesto a más tardar el 31 de noviembre, de no hacerlo, el presupuesto de ese año fiscal quedaría vigente en el siguiente año. La Dirección Técnica del Presupuesto -DTP- es el ente encargado dentro del MINFIN, de generar la normativa y coordinar específicamente el proceso presupuestario. También es responsable de analizar, controlar y evaluar el proceso de ejecución del Presupuesto; dando énfasis al control de la gestión pública por resultados, de cara a las necesidades de desarrollo del país.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, Acuerdo Gubernativo No. 112-2018.

**Esquema 3. Proceso presupuestario en Guatemala**



Fuente: MINFIN 2016.

## 6.2 Labor de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

A partir del año 1998, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, es la institución que ejerce con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en el decreto 1-98 del Congreso de la República. Para ello goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Además, tiene jurisdicción en todo el territorio nacional.

La creación de la SAT y las reformas fiscales que han existido en los últimos años, han desarrollado un sistema de recaudación que, con sus altos y bajos, ha integrado tecnologías de la información y comunicación, para facilitar los diversos procesos en los que participa el contribuyente. Si bien hacen falta mejoras de fondo, de incentivos y cultura, se puede observar voluntad institucional que ha permanecido a través del tiempo y de varias administraciones. Una muestra clara de ello, son los llamados *Criterios Institucionales*, que



son criterios en materia tributaria y aduanera, que buscan facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes<sup>11</sup>.

Ya en 2008, SAT dio forma a una Junta de Criterios Tributarios como un comité institucional específico, multidisciplinario y permanente, en el que se discuten y analizan controversias tributarias originadas por la falta de claridad o ambigüedad de las Leyes y Reglamentos Tributarios, o por la ausencia de los mismos. Todo esto, con el objeto de alcanzar consensos para emitir criterios que, después de ser aprobados por el Superintendente, son de cumplimiento obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados de la SAT.

Para emitir sus Criterios, la SAT incluso toma en cuenta los insumos que los ciudadanos interesados pueden hacer llegar desde su portal web y otras vías, generando más certeza en la forma en que la institución toma decisiones, empezando a eliminar la arbitrariedad que pudiera existir en el desarrollo de algunos de sus procesos y procedimientos<sup>12</sup>. De esta manera, se genera una herramienta para los auditores de la SAT, que les permite clarificar dudas propias o de las personas auditadas, de manera que se genere certeza de las decisiones tomadas durante el proceso.

### **6.3 Sobre las Unidades de Administración Financiera -UDAF-**

Las UDAF son unidades de apoyo técnico, que tienen funciones específicas dentro de las instituciones centrales o descentralizadas. Formulan y dan seguimiento al presupuesto institucional, llevan los registros de ejecución del presupuesto, y realizan la programación del gasto y el control de las cuentas bancarias, como principales funciones. Además, emiten normativas internas para la administración eficaz y eficiente del Sistema Integrado de Administración Financiera del Estado -SIAF-.

Dentro del SIAF, las UDAF cuentan con herramientas tecnológicas capaces de integrar en ellas sus procesos de compras y contrataciones de una manera eficaz y segura como el Sistema de Contabilidad Integrada -SICOIN- y el Sistema de Gestión -SIGES-, entre otras. Si bien las mejoras de los sistemas en cuanto a facilidad de uso y algunos alcances, además de mejoras a la legislación correspondiente son necesarias, contamos hoy con una base sobre

---

<sup>11</sup> Más información puede encontrarse en la sección segunda de la Resolución SAT-S-210-2008, Normativa que crea y regula el funcionamiento de los comités interinstitucionales de la SAT.

<sup>12</sup> Los ciudadanos pueden proveer insumos en esta dirección <https://portal.sat.gob.gt/portal/mesa-tecnica-de-criterios-institucionales/> y pueden consultar los criterios ya establecidos en esta otra <https://portal.sat.gob.gt/portal/criterios-institucionales/>

la cual se pueden desarrollar procesos y procedimientos acordes a nuestras necesidades como país.

En las municipalidades, son las Unidades Administrativas Municipales las encargadas de realizar las funciones de administración financiera en etapas y similares a las de las UDAF. Desde el concepto, son estas unidades de apoyo las encargadas de generar los primeros controles de la gestión del gasto público, de manera que pueda haber sistemas y herramientas que permitan anticiparse a buscar la eficacia y eficiencia en la ejecución, minimizando los riesgos.

#### **6.4 El rol de las unidades de auditoría interna<sup>13</sup>**

Aquellos que ejecutan directamente el presupuesto público, son los primeros responsables en asegurar la calidad del gasto, el cumplimiento de la normativa, así como el cumplimiento de procesos y procedimientos; de manera que sus acciones sean además de legales, correctas y coherentes con las prioridades presentadas desde la formulación de ese presupuesto. De esa cuenta, la auditoría interna como proceso, apoya a la dirección de cada entidad y a sus unidades de administración, a chequear que los sistemas de control interno sean funcionales en cuanto a detectar posibles riesgos en la ejecución del gasto público.

El tipo de riesgos que se puede detectar va desde uso inadecuado de los fondos públicos, hasta fraude; pasando por fallas en la ejecución por malentendidos en la interpretación de las políticas, mal registro del gasto y dificultades en la capacidad de generar información financiera confiable.

De esa cuenta, los funcionarios de las unidades de auditoría interna, juegan un papel importante en la presentación de información confiable que ayude a la mejora de procesos y procedimientos dentro de las instituciones, sin ser parte de la dirección de las mismas. La independencia del auditor interno es también un requisito indispensable, de manera que quien desempeñe esas funciones, tenga las capacidades y posibilidades de generar dictámenes objetivos vistos como apoyo a la institución y no como un tropiezo dentro de ella misma.

Es importante que las instituciones cuenten con unidades de auditoría interna, de manera que el control del gasto sea constante y que en algunos casos, los resultados negativos de

---

<sup>13</sup> Nuevamente se encuentra concordancia entre conceptos y líneas de las siguientes publicaciones. Shick, Allen; A Contemporary Approach to Public Expenditure Management, Instituto del Banco Mundial (1998). Allen, Richard y Tomasi, Daniel; Managing Public Expenditure – A Reference Book for Transition Countries, Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2001). Y Dorotinsky, William y otros. Schiavo-Compo y Tomasi. Managing Government Expenditure, Asia Development Bank (1999).

algún proceso puedan modificarse antes de ser definitivos o de que las consecuencias sean las peores posibles.

En síntesis, la auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y dirección. De conformidad con la normativa técnica emitida por la Contraloría General de Cuentas, las UDAls, deben basar su función en la práctica del control interno posterior, es decir, evaluando el ámbito operacional de los entes públicos, en forma ex post, por lo tanto, no deben involucrarse en la aplicación de controles previos que son responsabilidad del personal operativo, preservando con ello su imparcialidad<sup>14</sup>.

## **6.5 La Contraloría General de Cuentas -CGC-**

El concepto de control del gasto público ha estado presente en Guatemala desde la época de la colonia, de manera que a través del tiempo han existido diversas instituciones y personas que han contado con funciones en ese sentido. Aun así, no fue sino hasta el año de 1921, en el que se creó un Tribunal de Cuentas con independencia del gobierno central y dotado de autoridad suficiente en lo relativo a sus órdenes y disposiciones.

Dicho órgano tuvo algunos cambios a través del siglo XX, especialmente entre los años cuarenta y cincuenta, cuando toma la forma de Contraloría de Cuentas y se crea dentro de ella, la figura del Contralor. Quedando la Contraloría General de Cuentas -CGC- plenamente establecida en el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada en 1985. Ahí se estableció que la CGC es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que hagan colectas públicas.

El mismo artículo 232, también indica que están sujetos a fiscalización, los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación de Estado, invierta o administre fondos públicos. Tal y como manda también la Constitución, la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, es la ley específica que determina su organización, funcionamiento y atribuciones. La ley vigente data de 2002, derogando el decreto 1,126 del Congreso de la República, que venía rigiendo la materia desde 1,956. La Ley Orgánica

---

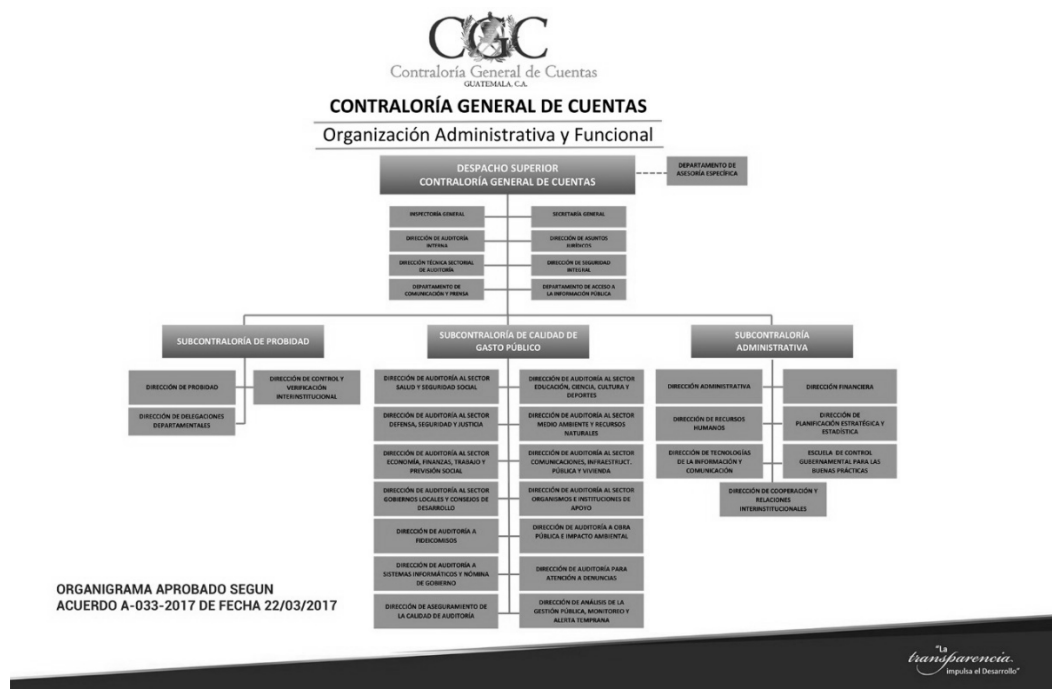
<sup>14</sup> Manual de Auditoría Interna Gubernamental; Contraloría General de Cuentas (2005).

integra capítulos relativos a normas generales, estructura orgánica, autoridades superiores, auditores gubernamentales, régimen económico financiero, régimen sancionatorio y sobre recursos legales. Dicha Ley tuvo algunas reformas en 2013, considerando las experiencias de su primera década en vigencia.

La autoridad superior de la CGC es el Contralor General de Cuentas, quien es electo para un período de cuatro años, por el Congreso de la República, por mayoría absoluta de los diputados, pudiendo ser removido por el mismo Organismo según casos establecidos en la Constitución y la ley. Es también al Congreso a quien rinde informes y no puede ser reelecto. Se elige de una nómina de seis candidatos propuesta por una comisión de postulación. En la misma Carta Magna quedan establecidos los requisitos básicos que debe tener la persona que ostente el cargo, así como las facultades del mismo<sup>15</sup>.

Además del Contralor, la institución cuenta con un Sub contralor de Probidad, un Sub contralor de Calidad del Gasto Público y un Sub contralor Administrativo; quienes apoyan al Contralor General en la dirección y administración de la institución, así como en el desarrollo de su labor de control. También cuenta con un Inspector General, un Secretario General y varios directores de unidad.

#### Esquema 4. Organigrama vigente de la CGC



Fuente: CGC, 2018.

<sup>15</sup> Artículos 233 al 235 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La CGC tiene a su cargo normar todo lo relativo a las actividades técnicas de las unidades de auditoría interna de los organismos, instituciones y entidades del Estado. Además, para poder cumplir con su labor, por ley debe tener acceso directo a cualquier fuente de información de todas las entidades y personas sujetas a fiscalización. Los auditores cuentan con autoridad, debiendo guardar confidencialidad y reserva de la información mientras se esté realizando una auditoría. La independencia del auditor gubernamental está expresada en Ley, de manera que los auditores puedan gozar de independencia en el ejercicio de sus funciones, respecto de los organismos y entidades auditados, son responsables de su conducta y del resultado de sus actuaciones en materia de control gubernamental. En cuanto a presupuesto, la CGC cuenta con un aporte mínimo no menor del 1% de los ingresos ordinarios del Estado, asegurando su independencia financiera<sup>16</sup>.

Se puede observar que el diseño básico de la Contraloría General de Cuentas, plasmado en la Constitución y su Ley Orgánica, es concordante con los conceptos internacionalmente reconocidos por la INTOSAI y por otras entidades y organismos especializados en la materia. Eso ha permitido que en años recientes, la institución haya iniciado la adaptación de las ISSAI a Guatemala, caso que veremos con detalle más adelante. Quedan algunos desafíos por resolver, pero la base está dada y tiene la calidad suficiente para construir sobre de ella.

## **7. Diagnóstico de la Contraloría General de Cuentas**

### **7.1 Adopción de las ISSAI, un Avance Reciente de la CGC**

Luego de la evaluación institucional realizada en 2015 por el Banco Interamericano de Desarrollo BID, se verificó que la normativa de auditoría gubernamental existente en Guatemala, contaba con una amplia brecha en relación a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras -ISSAI- y a otras buenas prácticas internacionales. De esa cuenta, se desarrolló un trabajo interno de adaptación de la normativa en sus cuatro niveles: 1) principios fundamentales; 2) requisitos previos para el funcionamiento de las EFS o SAI; 3) principios fundamentales de auditoría; y 4) directrices de auditoría.

Mediante el Acuerdo A-075-2017 las normas adaptadas a nuestro país, fueron aprobadas bajo el nombre de ISSAI.GT. A partir de ese momento se constituyeron como el marco conceptual, metodológico y de buenas prácticas que deben ser observadas y aplicadas para ejercer el control gubernamental interno y externo. La CGC ha hecho énfasis en que su

---

<sup>16</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

observación debe darse tanto en las auditorías realizadas por ellos mismos, como por las unidades de auditoría interna, incluso cuando se realice la contratación de auditores independientes o firmas privadas para auditorías de control gubernamental.

De igual forma que en el ámbito internacional, quedó establecido que las ISSAI.GT deben ser revisadas periódicamente, en el caso nacional por la Dirección de Aseguramiento de la Calidad de Auditoría de la CGC. Esta última, creada con el fin de verificar de forma constante el cumplimiento de normas y procedimientos que garanticen la calidad de las auditorías.

La adopción de las ISSAI, requirió de un proceso previo de capacitaciones y sensibilización al personal de la CGC y de entidades de la administración pública, la cual se dio entre 2016 y 2017 cuando fueron finalmente adoptadas. Este proceso de adopción, también representó el inicio de la realización de auditorías de desempeño, pues hasta entonces se realizaban únicamente auditorías financieras y de cumplimiento. Las auditorías de desempeño tienen como objeto evaluar la calidad y el desempeño de entrega de los bienes y servicios que brindan las entidades públicas, orientadas a identificar áreas de mejora sobre las cuales se formulan recomendaciones, en búsqueda de que las instituciones implementen acciones en vías a resolver los principales problemas que limitan la adecuada prestación de los servicios públicos.

Esto último puede considerarse un hito importante, pues abre una puerta institucional a la búsqueda no sólo de la eficacia, sino también de la eficiencia en la prestación de los servicios al ciudadano.

Como cuestiones de importancia en cuanto a avances, puede agregarse a esta sección, la creación de la Dirección Técnica Sectorial de Auditoría, a través de la cual se propone el diseño estratégico de las políticas de fiscalización con enfoque sectorial. Esta Dirección, también debe proveer insumos a las direcciones de auditoría sectorial para hacer más efectiva y dinámica la acción fiscalizadora. Asimismo, fue creada la Dirección de Análisis de la Gestión Pública, Monitoreo y Alerta Temprana, encargada de la detección de riesgos en los procesos de contrataciones y adquisiciones públicas, trasladando insumos a las autoridades superiores y direcciones de auditoría sectorial.

El enfoque sectorial mencionado anteriormente, permite hacer uso de información de terceros relacionados con el sector auditado, utilizando los resultados provenientes de estudios de manera que se pueda ejercer un control más efectivo y seguimiento. Esto último, aunado a la adopción de las ISSAI.GT, puede llevar a la Contraloría General de Cuentas a alcanzar los estándares internacionales y a desarrollar nuevas herramientas,

modelos y criterios de auditoría de cara a la búsqueda de eficiencia y transparencia, generando mayor confiabilidad en su trabajo.

## 7.2 Desafíos actuales de la CGC

En el pasado mes de junio, el BID realizó una nueva evaluación institucional de la CGC desde una metodología denominada Determinación del Nivel de Desarrollo y Uso de Sistemas de Gestión Financiera Pública. En ella se evaluó el polar específico relativo al subsistema de control interno. Esta evaluación tuvo por objetivos determinar el nivel de desarrollo de la CGC en comparación a los estándares internacionales y mejores prácticas de auditoría gubernamental, establecer el posible uso de la CGC como agencia de control externo para operaciones financiadas por BID, y finalmente, identificar oportunidades de mejora a fin de que la CGC pueda establecer un plan de acción para su fortalecimiento<sup>17</sup>.

La evaluación se realizó con base a 14 indicadores, de los cuales cinco mostraron nivel satisfactorio, dos presentaron un nivel bajo y siete presentaron un nivel aceptable, pero con posibilidad de mejora. Los indicadores que mostraron un nivel satisfactorio fueron los siguientes: independencia del Poder Ejecutivo, existencia de normas de auditoría gubernamental (considerando que ya se había realizado la adaptación de las ISSAI a Guatemala), estructura organizacional adecuada a sus funciones y mandato, acceso irrestricto a la información, y la integridad de la información de respaldo.

Por otro lado, los indicadores que mostraron un nivel bajo fueron: estructura organizacional especializada para el desempeño de sus funciones y servicios de apoyo. En cuanto a la estructura, esto se podría deber a que el personal actual aún cuenta con formación muy general y que el enfoque sectorial también es muy reciente, de manera que aún no ha rendido los frutos esperados en cuanto a conocimiento especializado del personal sobre sectores específicos.

En el caso del indicador de servicios de apoyo, el BID hizo ver que el actual Sistema de Auditoría Gubernamental -SAG-, que es en donde se resguarda la información de los hallazgos, no es un sistema automatizado en cuanto a la gestión integral de las auditorías. De esa manera, algunos procesos todavía se realizan manualmente. Es claro que las actuales tecnologías de la información y la comunicación, han evolucionado en los últimos años y se hace necesario que sean utilizadas de forma integral, en todos los procesos que la CGC realiza a lo interno, así como en aquellos que involucran a otras instituciones del Estado y sus sistemas.

---

<sup>17</sup> Informe de Gestión 2015 - 2018, Contraloría General de Cuentas (2018).

Considerando que el grueso de los indicadores contó con una calificación aceptable, pero con posibilidades de mejora, por lo que es conveniente revisarlos con más atención, ya que en ellos se encuentra buena parte de los desafíos actuales de la CGC en busca de ser una institución óptima. Estos siete indicadores son:

- El Organismo Rector no ejerce funciones de control ex - ante.
- Disponibilidad de un Manual de Auditoría Gubernamental.
- Existencia de mecanismos de capacidad profesional.
- Disponibilidad de un sistema de control de calidad.
- Liderazgo y buen gobierno.
- Disponibilidad de estrategia de comunicación.
- Disponibilidad de un sistema de indicadores.

La CGC ha sido diseñada desde sus inicios para hacer auditorías posteriores, de manera que aún no cuenta con procesos ni herramientas suficientes para realizar control ex - ante, mientras se formula el presupuesto de ingresos y egresos de la nación del período siguiente y mientras se asignan los fondos. De esto se desprende también, la necesidad existente de mayores integraciones interinstitucionales en cuanto al desarrollo de herramientas integrales, procesos, procedimientos e incluso formatos estandarizados, que las instituciones del sector público puedan compartir y utilizar en el marco de la gestión de los recursos.

Por otro lado, la reciente integración de Guatemala al uso de las normas ISSAI fue un gran avance, pero está muy cercano. Hace falta camino por recorrer y parte de él, está en la realización de manuales propios que integren los contenidos de los manuales que ya han sido adaptados de las ISSAI, con la experiencia propia de la institución y las necesidades del país. La existencia de un manual de criterios institucionales para la clarificación de normativa ambigua podría apoyar a reducir la brecha en este indicador, mediante la estandarización, uso y publicidad de los mismos.

Los temas relativos al recurso humano también cuentan con oportunidades de mejora. Los indicadores sobre la capacidad profesional y el control de calidad van de la mano en cuanto a que la calidad empieza desde la misma contratación del personal y pasa por las formas utilizadas por la institución para su capacitación en temas generales y específicos. Aquí puede tomarse en cuenta el tipo de evaluaciones de desempeño realizadas al personal, especialmente a los auditores gubernamentales, así como la revisión del sistema de incentivos vigente. Todo esto dentro de un marco de respeto a la independencia funcional,



bien entendida como la no influencia de la entidad auditada sobre el auditor; ya que según se ha podido constatar, existen dudas e interpretaciones diferentes sobre lo que la independencia significa en el día a día de un auditor gubernamental<sup>18</sup>.

Finalmente, se encuentran tres indicadores muy relacionados a la institucionalidad de la CGC, en los que existe una oportunidad de mejora. En cuanto al liderazgo y buen gobierno, es necesario realizar los esfuerzos para que las transiciones entre Contralores y sus administraciones, sean adecuadas y no generen retrocesos en la forma de trabajo de la CGC. De esa cuenta, un sistema de indicadores objetivos para evaluación institucional interna se hace más que necesario, de manera que exista una base clara sobre la cual se pueda trabajar, enmarcada en un plan de acción basado en políticas institucionales y no de turno. Una buena estrategia de comunicación debiera ser una parte de ese plan.

## 8. Conclusiones y Recomendaciones

1. **En Guatemala hace falta una visión integral del Estado, que permita generar herramientas y sistemas complementarios en el tema de gestión del gasto público.**

En general, todas las instituciones de la cadena de gestión del gasto público, han venido adoptando cambios positivos durante las últimas décadas. Sin embargo, en algunos casos el tiempo transcurrido para poder llevarlos a cabo ha sido muy extenso y por ello es que aún existen brechas y áreas de oportunidad. En especial en el caso de la CGC, en que la mayoría de indicadores evaluados por el BID, presentan posibilidad de mejora (9 de 14).

Recomendaciones Específicas:

- **Generar una política institucional con visión integral y complementaria dentro de la CGC (Corto plazo):**

La elección de una nueva persona para la posición de Contralor General, abre un importante espacio para aprovechar el inicio de un nuevo período constitucional en la institución, y desarrollar desde su inicio, una visión institucional integral con énfasis en el seguimiento de los avances y en el cierre de las brechas existentes.

Esta visión debe contemplar la generación de indicadores de desempeño institucional propios, que permitan hacer evaluaciones objetivas para medir los

---

<sup>18</sup> Según opiniones vertidas en diferentes momentos, por auditores gubernamentales y personal de entidades auditadas.

avances en control del gasto público desde la CGC en aspectos de eficacia, eficiencia, calidad, transparencia, objetividad y confiabilidad. Además, debe realizarse de manera que se institucionalice y permanezca a través del tiempo.

- **Liderar desde la CGC la generación de una política de Estado con visión integral y complementaria (Mediano plazo):**

El desarrollo de una visión integral dentro de la CGC, debiera resultar en el liderazgo institucional para generar una visión de ese tipo para todo el Estado, en el tema de gestión del gasto público y su control.

Para ello debe realizarse un inventario de espacios, mesas de trabajo y áreas de participación que existen o han existido, con el fin de evaluar su eficacia y continuar desarrollándolos o retomarlos en los casos que corresponda. Cuando no existan esos espacios, se deberán promover; de manera que a través de ellos se puedan instalar las bases para la generación de políticas de Estado que permitan a cada institución, generar herramientas, sistemas y capacidades necesarias para que exista la complementariedad dentro de la visión integral formada. Todo esto, desde la perspectiva de la realización de auditorías de cumplimiento, desempeño y financieras, así como apoyo y trabajo de la Contraloría General de Cuentas de forma ex ante, con las diferentes instituciones del Estado.

## **2. Los avances realizados dentro de la CGC durante los últimos años, requieren seguimiento especial para no ser abandonados.**

Los avances recientes de la CGC, especialmente la adaptación de las ISSAI para Guatemala, deben tener seguimiento preciso y constante, de manera que pueda seguirse construyendo sobre ellos. Esto último evitará que se retroceda sobre lo ya realizado, de manera que las brechas ya cerradas se mantengan así.

Recomendaciones Específicas:

- **Realizar un mapa tipo inventario de cambios realizados recientemente y resultados obtenidos (Corto plazo):**

Como parte de las primeras acciones de la nueva administración de la CGC, es necesario realizar un inventario de todas las áreas en las que en principio, se han realizado mejoras, así como de las que tienen temas pendientes. Basarse en las

evaluaciones del BID, reportes PEFA y mediciones propias, haciendo también un mapa de los cambios que han venido de lo interno, así como los que se promovieron desde fuera de la institución.

Existen cambios muy específicos y de gran envergadura como la adaptación de las ISSAI para Guatemala. Sin embargo, existen otros más o menos notorios que se dieron por cuestiones internas y en otros casos por influencia externa en cuestiones como cambios en leyes y reglamentos, pero que han afectado de alguna forma la labor de la CGC. Un ejemplo, son los últimos cambios a la Ley de Contrataciones del Estado.

Es importante tener todos esos cambios mapeados, de manera que pueda mantenerse el rumbo cuando han sido positivos y corregirse lo antes posible cuando resultaron negativos.

- **Desarrollar un programa específico de seguimiento a la adopción de las ISSAI en la CGC y las UDAI (Mediano plazo):**

En el caso específico de las ISSAI, el esfuerzo ha sido de tamaño considerable y en buena dirección, pero aún es muy reciente. De manera que, para que la adaptación de las ISSAI a Guatemala pueda dar los efectos positivos esperados, deben generarse una serie de tareas y actividades específicas para el seguimiento de su adopción tanto dentro de la CGC como en las UDAI.

### **3. Los Auditores Gubernamentales siguen siendo parte fundamental del proceso de control dentro de la gestión del gasto público.**

El auditor gubernamental es la pieza clave para la CGC en el desarrollo de una labor confiable, eficaz y eficiente, como lo piden las ISSAI. Es preciso atender sus necesidades de capacitación, desarrollarle condiciones de trabajo adecuadas y clarificarle su rol dentro de la cadena de gestión del gasto público.

Recomendaciones Específicas:

- **Desarrollar un programa de capacitación y formación en los principios fundamentales de auditoría (Mediano plazo):**

Con el seguimiento de la adopción de las ISSAI, debe continuarse la capacitación en los principios fundamentales de auditoría y en la normativa en general, en sus cuatro niveles. El Auditor Gubernamental no sólo debe conocer procesos y procedimientos a realizar durante una auditoría, sino que también debe tener muy claro los fundamentos sobre los cuales se basan esas directrices específicas.

Dentro de este programa, es importante desarrollar capacitaciones y formaciones dirigidas a clarificar el concepto de independencia del auditor gubernamental en el desarrollo de sus funciones. Esto último debido a que en el campo sigue existiendo una idea subjetiva de independencia, alejada de su sentido real. El proceso de capacitación debe ser formal, de manera que pueda realizarse evaluación del mismo en cualquier momento, a través de evaluaciones a los auditores en base a los conocimientos adquiridos en las mismas, asegurando que se vean reflejadas en ellos.

- **Evaluar y actualizar el plan actual de incentivos del Auditor Gubernamental (Mediano plazo):**

El Auditor Gubernamental tiene una altísima responsabilidad sobre la forma y fondo de sus informes de auditoría. De su trabajo depende que la CGC pueda generar resultados eficaces, eficientes, transparentes, objetivos, confiables y de calidad. La evaluación de los incentivos bajo los que se trabaja actualmente es necesaria, debido a que estos pudieran estar afectando la forma en que se realizan las auditorías y se presentan los hallazgos.

Con base en esto, debe desarrollarse una actualización del plan de incentivos económicos y no económicos que se relacionan al trabajo del Auditor Gubernamental; con el fin de generar un marco de condiciones que sea de beneficio para el trabajador, sin detrimento de las entidades auditadas. Integrando incluso formas de sanción para el funcionario que haga mal uso de su investidura, con el fin de obtener algún tipo de beneficio.

Dentro de esta evaluación, debe incluirse una revisión profunda del régimen de multas y sus criterios de imposición, de tal manera que estas como fondos privativos de la CGC, no puedan utilizarse para financiar incentivos económicos que pudieran afectar la independencia de los Auditores Gubernamentales desde lo interno de la misma entidad. Puede evaluarse también, que las multas pasen directamente al

fondo común de la nación, para evitar que puedan llegar a ser mal utilizadas como incentivo negativo hacia los auditores gubernamentales.

Es necesario evaluar los procedimientos que hoy tienen que seguir los auditores gubernamentales por ley y que incluso les obligan a colocar denuncias de tipo penal en ciertos casos y de forma directa, pues además de que en esos procedimientos no existen instancias intermedias para resolución de estos casos, puede generarse un incentivo negativo a hacer mal uso de un micro poder que la ley les otorga ante las entidades y funcionarios auditados.

#### **4. Falta de herramientas objetivas para uso de los Auditores Gubernamentales.**

La búsqueda de mantener los principios de eficacia, eficiencia, transparencia, objetividad, calidad y confiabilidad, requiere del desarrollo de herramientas objetivas para el uso de los Auditores Gubernamentales y para la evaluación de su trabajo y de los procesos de auditoría en general. Estas herramientas deben ser simples e imparciales, y de dominio público, de manera que las entidades auditadas y la ciudadanía en general las puedan conocer en cualquier momento.

Recomendaciones Específicas:

- **Creación de un manual de criterios interpretativos institucionales (Mediano plazo):**

En la misma línea en que la SAT ha venido desarrollando sus criterios interpretativos para uso de sus auditores, es necesario que la CGC se encamine a desarrollar su propio manual de manera que sirva de guía para el Auditor Gubernamental y apoye la resolución de controversias durante los procesos de auditoría.

Un manual de criterios interpretativos debe tomar como base las ISSAI, y también las experiencias institucionales de los últimos años, así como el actual catálogo de hallazgos. De manera que el esfuerzo a realizar, requiere una revisión del comportamiento de los hallazgos desde su presentación preliminar hasta su resolución por vías administrativas y legales, de manera que el Auditor Gubernamental y la entidad auditada puedan anticiparse a los resultados y evitar procesos que generan desgaste innecesario a funcionarios, entidades y en general a la ciudadanía.

- **Desarrollar un programa para la evaluación de calidad de los procesos de auditoría (Largo plazo):**

Como una búsqueda de mejora continua, debe desarrollarse un programa de evaluación de calidad institucional dentro de la CGC en el que una parte fundamental sea la comunicación de dos vías con las entidades y funcionarios auditados. Un programa de este tipo, debe ir guiado hacia la detección de posibles riesgos en futuros procesos, así como errores en las auditorías ya realizadas. Siempre de cara a producir información valiosa para el enriquecimiento de otros procesos como el de capacitación de Auditores Gubernamentales, y documentos como el manual de criterios interpretativos, entre otros.

Este programa también debe ir en la línea de evaluar el desempeño del Auditor Gubernamental en el marco del plan de incentivos desarrollado alrededor del cumplimiento de sus funciones. De manera que, pueda dignificarse a quien ha desarrollado su trabajo con calidad; y deducir responsabilidades o apoyar en su crecimiento, a quien lo haya hecho deficientemente.

## **5. Hace falta hacer un uso más eficiente de las tecnologías de la información y la comunicación.**

Uno de los puntos en los que más énfasis hizo el BID en su última evaluación, fue el del uso de las tecnologías de información y comunicación en los procesos y procedimientos de la CGC. Es aquí en donde hay una importante brecha que aún debe cerrarse, atendiendo a una visión integral y complementaria; de manera que los sistemas informáticos existentes dentro de la cadena de gestión del gasto público y los que se desarrollen en adelante, puedan acoplarse para hacer de ellos un uso más eficiente.

### **Recomendaciones Específicas:**

- **Dar seguimiento a la implementación del nuevo Sistema Integrado de Control de Auditorías -SICA- (Largo plazo):**

Considerando que la CGC ya inició el proceso de implementación del Sistema Integrado de Control de Auditorías en concordancia con las buenas prácticas y experiencias internacionales y con la colaboración de la Contraloría General de la República de Chile, es importante que se complete la adaptación de los procesos, normas y legislación vigentes en Guatemala a este sistema.

El proceso de puesta en práctica del SICA debe poner especial atención en la búsqueda de su integración con otros sistemas de la cadena de gestión del gasto público en lo que corresponda; considerando también la integralidad de los procesos y procedimientos, y la obligación de informar resultados periódicamente.

- **Desarrollar una plataforma tecnológica integral para la cadena de gestión del gasto público (Largo plazo):**

De cara a un aprovechamiento eficiente de las tecnologías de la información y la comunicación, es necesario desarrollar una plataforma que pueda integrar los sistemas utilizados por todas las instituciones que son parte del proceso de gestión del gasto público. Es importante que esta plataforma tenga la cualidad de abierta y amigable, de manera que el ciudadano tenga siempre la posibilidad de acceso y fácil comprensión del uso de sus contribuciones.

De cara al tema específico de control del gasto público, es importante que una plataforma de este tipo tenga las posibilidades de ser consultada por todos los actores involucrados en el proceso, especialmente los auditores gubernamentales y las partes auditadas. Integrando los resultados de auditorías pasadas y el historial de acciones relacionadas a esos resultados, de manera que todos los interesados puedan contar con la información de cara a su propio análisis frente a nuevos procesos de auditoría.

## 9. Bibliografía

1. Allen, Richard y Tomasi, Daniel; Managing Public Expenditure (2001). A Reference Book for Transition Countries. Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. París, Francia. 2001. Disponible en:  
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf>
2. Contraloría General de Cuentas.
  - (2005) Manual de Auditoría Interna Gubernamental. Contraloría General de Cuentas. 2005.
  - (2017a) Acuerdo A-075-2017 de aprobación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala (ISSAI GT). Guatemala. Septiembre de 2017. Disponible en:  
[https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2017/12/ac\\_A0752017.pdf](https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2017/12/ac_A0752017.pdf)
  - (2017b) Documentos de los niveles 1 a 4, de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a Guatemala (ISSAI GT). Guatemala. 2017. Disponibles en:  
<https://www.contraloria.gob.gt/index.php/issai-gt-2/>
  - (2018) Informe de Gestión 2015 - 2018, Contraloría General de Cuentas. Guatemala. Octubre de 2018. Disponible en:  
<https://www.contraloria.gob.gt/wp-content/uploads/2018/10/Informe-de-Gestion-2015-2018.pdf>
3. Dorotinsky, William y otros. Schiavo-Campo y Tomasi (1999). Managing Government Expenditure. Asia Development Bank. Noviembre de 1999. Disponible en:  
<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjyqoHygprhAhVpiOAKHS6nD2cQFjAAegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.adb.org%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fpublication%2F27901%2Fmanaging-government-expenditure.pdf&usg=AOvVaw2OsEyXPekPQU5hh2ZhaZ08>
4. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-
  - Documentos de los niveles 1 a 4, de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Disponibles en:  
<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries.html>



- (2003) Guía sobre Conceptos Centrales para la Auditoría del Desempeño (ISSAI 3100). INTOSAI. Bratislava, Eslovaquia. Junio de 2003.
- (2013) Declaraciones de Lima y México (Nueva edición del folleto sobre las Declaraciones de Lima y de México, incluido el texto íntegro de la resolución A/66/209 de las Naciones Unidas). Secretaría General de la INTOSAI. Viena, Austria. 2013. Disponibles en:  
[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/publications/span\\_publications/S\\_Lima\\_Mexico\\_2013.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/span_publications/S_Lima_Mexico_2013.pdf)
- 5. Ministerio de Finanzas Públicas de la República de Guatemala. (2016). Aprendiendo sobre el Proceso Presupuestario. Guatemala. Agosto de 2016. Disponible en:  
[http://transparencia.minfin.gob.gt/images/proceso\\_presupuestario/aprendiendo\\_141216.pdf](http://transparencia.minfin.gob.gt/images/proceso_presupuestario/aprendiendo_141216.pdf)
- 6. Secretariado PEFA (2016). Marco de Referencia para la Evaluación de la Gestión de las Finanzas Públicas. Washington DC, Estados Unidos. Febrero de 2016. Disponible en:  
[https://pefa.org/sites/default/files/PEFA\\_Framework\\_Spanish.pdf](https://pefa.org/sites/default/files/PEFA_Framework_Spanish.pdf).
- 7. Shick, Allen; (1998). A Contemporary Approach to Public Expenditure Management. Instituto del Banco Mundial; División para la Gobernanza, Regulación y Finanzas. 1998. Disponible en:  
<http://documents.worldbank.org/curated/en/739061468323718599/pdf/351160REV0ContemporaryOPEM1book.pdf>
- 8. Superintendencia de Administración Tributaria (2008). Resolución SAT-S-210-2008.
- 9. Constitución Política de la República de Guatemala.
- 10. Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.
- 11. Acuerdo Gubernativo No. 112-2018. Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas.