
INTRODUCCIÓN AL PROCESO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

VISIÓN GENERAL

A los efectos de la aplicación de este curso, entendemos como Gestión, las actividades, tareas y acciones expresadas o consolidadas en programas, proyectos u operaciones, a cargo de una organización o agrupación sectorial de éstas, dirigidas al logro de una meta u objetivo cuantificable.

Siendo que el control es toda actividad “dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, con la finalidad de detectar desviaciones e identificar posibles acciones correctivas; la moderna doctrina del control es unánime en asumir como Control de Gestión, la actividad gerencial que se desarrolla dentro de las organizaciones, dirigida a asegurar el cumplimiento de su misión, objetivos, planes, programas, metas y, disposiciones normativas que regulan su desempeño; de tal forma que la gestión sea eficaz y ajustada a parámetros de calidad.

Por otra parte, entendemos por Auditoría el examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de gestión, practicadas con la finalidad de verificarlas y evaluarlas, para así poder efectuar observaciones y recomendaciones pertinentes.

Por lo tanto, la Auditoría de Gestión se define como el mecanismo dispuesto por los organismos de control externo, para examinar y evaluar las actividades realizadas, en un sector, entidad, programa, proyecto u operación, con el fin y dentro del marco legal respectivo, de determinar su grado de eficiencia, eficacia y economía, y por conducto de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración del patrimonio público.

La eficacia de la gestión administrativa, el cumplimiento de la misión y de los objetivos institucionales, los planes y los programas, las metas y la legalidad, es la responsabilidad primaria de los directivos y gerentes de la organización; a quienes incumbe, en primer término, ahora bien este desempeño es evaluado por la auditoría de gestión practicada por los órganos de control fiscal, que al retroalimentar a la alta dirección con sus observaciones y recomendaciones logra mecanismos efectivos, para la salvaguarda del patrimonio público y el logro de las políticas, objetivos y metas en nuestros países.

El éxito de la gestión es más factible, cuando conjugamos armónicamente las estrategias de control interno y externo de las organizaciones, contando con buenos mecanismos de control interno, haciendo control de gestión, apoyado desde el control externo con la auditoría de gestión.

CONCEPTOS BÁSICOS

Control

“actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, detectar desviaciones e identificar posibles acciones correctivas”

Gestión

“acción y efecto de administrar los recursos humanos, tecnológicos y financieros de una organización, con la finalidad de cumplir los objetivos y metas de la misma”

Control Interno

“comprende la serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa, para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, fundamentalmente en las siguientes categorías: a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal; b) Confiabilidad y oportunidad de la información; c) Eficiencia y eficacia de las operaciones; y d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.”

Control de Gestión

“actividad gerencial que se desarrolla dentro de las organizaciones dirigida a asegurar el cumplimiento de su misión y objetivos; de sus planes, programas y metas; de las disposiciones normativas que regulan su desempeño; y de que la gestión sea eficaz y ajustada a los estándares de calidad”.

Auditoría

“examen objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de gestión, practicado con la finalidad de verificarlas y evaluarlas, para así poder efectuar las observaciones y recomendaciones pertinentes”.

Auditoría Financiera

El examen de estados financieros realizado por parte de un profesional independiente, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional de estos estados, de acuerdo a las normas de auditoría gubernamental aceptadas

Auditoría Operacional

“examen objetivo de la eficiencia financiera y operacional de una organización, actividad o función e incluye una revisión de los sistemas y procedimientos administrativos. Se considera aceptable que la Auditoría Operacional incluya un análisis de la información que orienta las decisiones en materia de políticas, así como a la determinación del grado en que han alcanzado los objetivos de estas políticas. Mediante la Auditoría Operacional los auditores, pueden contribuir a una administración pública más eficiente y eficaz, así como introducir mejoras en la información generada por el sector público y en la rendición de cuentas en general”

Auditoría de Gestión

“proceso para examinar y evaluar las actividades realizadas, en un sector, entidad, programa, proyecto u operación con el fin, dentro del marco legal, de determinar su grado de eficiencia, eficacia y economía, y por medio de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración del patrimonio público”.

DEFINICIONES Y CONCEPCIONES INTERNACIONALES

La Auditoría de Gestión, ha recibido distintos nombres en nuestros países, algunos de ellos y sus respectivas definiciones son:

Arabia Saudita

AUDITORÍA INTEGRAL: “...su objetivo es el de brindar una opinión objetiva sobre los reportes, sistemas y procedimientos diseñados para proteger los activos de la entidad auditada y controlar y dirigir sus operaciones. Al auditar también se afirma, imparcial e independientemente, la eficiencia de las operaciones de la entidad y en qué grado han cumplido los objetivos establecidos. Los hallazgos de auditoría son reportados a los interesados de una manera lógica y oportuna.”

Argentina

AUDITORÍA DE GESTIÓN:

“ ... Mecanismos apropiados para evaluar la labor de un gobierno y hacerle asumir la responsabilidad de alcanzar los resultados previstos con los recursos disponibles.”

“...A partir de la necesidad de contar con una herramienta de control más eficaz, se ha ampliado la naturaleza y el alcance de la auditoría tradicional (...), con el objeto de contar con más elementos de juicio para evaluar la forma y el grado en que una dependencia, entidad o programa, cumplieron con su objetivo.”

Canadá

“AUDITORÍA DE VALOR POR DINERO: Examen que incluye la evaluación de los sistemas de administración de información y control, incluyendo las funciones de auditoría, de revisión y control interno, para asegurar que se procede en respeto de la economía y eficiencia y que se están utilizando los procedimientos apropiados, para evaluar e informar sobre la efectividad de un programa, y cuando sea aplicable, informar si el mismo se ha ejecutado a tiempo y opera satisfactoriamente”.

GESTIÓN: “...Grado en el cual el trabajo de una organización se ejecuta dentro de las especificaciones establecidas para los bienes o servicios producidos, orientado a la satisfacción general del cliente servido dentro de las limitaciones de costo y tiempo, y de forma tal que contribuya al logro de los objetivos de la organización”.

Colombia

CONTROL DE GESTIÓN: "...Consiste en el examen y evaluación de las actividades realizadas en una entidad, para establecer y aumentar el grado de eficiencia, efectividad y economía de planificación, organización, dirección y control interno."

En teoría, el control de gestión puede cubrir todas las actividades y operaciones de la entidad en un solo examen. Dada la dificultad de cubrir todas las áreas, se aplica sólo a las actividades críticas en las cuales el examen y recomendaciones son más útiles a la entidad.

Es el examen a planes, programas y actividades ejecutadas por las entidades, para establecer el grado de economía y eficiencia en la adquisición y utilización de los recursos, el nivel de eficacia en el cumplimiento de objetivos y metas propuestas.

Costa Rica

Combinación de auditorías financiera y de cumplimiento, de desempeño y de efectividad:

AUDITORÍA DE DESEMPEÑO: "...proceso de evaluación del grado en que los recursos disponibles se manejan con eficiencia y economía razonables, y en el que se aplican eficazmente para llegar a las metas que se establecieron en los programas. El proceso incluirá la identificación de aquellas causas que provocaron desperdicio, gasto excesivo o uso inadecuado de recursos y la correspondiente recomendación para subsanar estos problemas".

Cuba

AUDITORÍA DE GESTIÓN: "La Auditoría de Gestión consiste en el examen y evaluación que se realiza a una entidad, para establecer el grado de Economía, Eficiencia y Eficacia en la planificación, control y uso de sus recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades o materias examinadas."

Estados Unidos de América

AUDITORÍA DE ALCANCE AMPLIO: "...Auditorías realizadas con el fin de expresar opiniones sobre la razonabilidad, con que los estados financieros presentan la posición financiera y los resultados de las operaciones..."

"Los tres componentes de la Auditoría de Alcance Amplio son:

Financiero y de Cumplimiento: determina a) si los estados financieros de la entidad, donde se efectúa la auditoría presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados; b) si la entidad ha cumplido con la

legislación y la reglamentación vigentes, que puedan tener un efecto importante en los estados financieros.

Economía y Eficiencia: determina a) si la entidad administra y utiliza sus recursos (tales como propiedades, personal y espacio) económica y eficientemente; b) detecta las causas de cualesquiera prácticas ineficientes o poco económicas; c) determina si la entidad cumple con las leyes y reglamentos que regulan la economía y eficiencia administrativa.

Resultados de los Programas: determina a) si están logrando los resultados o beneficios deseados e impuestos por el poder legislativo u otra autoridad y b) si la entidad ha tomado en consideración todas las opciones, que pudieran lograr los resultados deseados a un costo menor”.

Perú

AUDITORÍA DE GESTIÓN: “Evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente.”

Venezuela

AUDITORÍA DE GESTIÓN: “Proceso para examinar y evaluar las actividades realizadas, en un sector, entidad, programa, proyecto u operación con el fin, dentro del marco legal, de determinar su grado de eficiencia, eficacia, economía, calidad e impacto y por conducto de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración del patrimonio público”.

OBJETIVOS Y BENEFICIOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Objetivo

De los antecedentes nacionales e internacionales, así como las definiciones previamente expuestas se concluye que:

Esta modalidad de control es una figura jurídica y técnica que ha sido ajustada a las características y particularidades propias de cada estado que necesita aplicarlo, con el fin de obtener los resultados requeridos de acuerdo a las exigencias propias de cada país.

Permite evaluar los resultados de la gestión de las organizaciones, programas, proyectos y operaciones, a través de la aplicación y medición de criterios de economía, eficiencia y eficacia entre otros, permitiendo controlar la calidad de la gestión y el impacto que ésta genera en la colectividad.

Atendiendo a la realidad de nuestros países, se hace inminente la realización de auditorías de gestión en los entes del sector público, con la finalidad de promover mejoras en el ejercicio de la función pública, a través de la evaluación de sus resultados, aplicando parámetros y criterios de eficiencia, eficacia, economía, entre otros.

Entre los objetivos de la Auditoría de Gestión, destacan:

1. Evaluar el cumplimiento de metas y resultados señalados en los programas, proyectos u operaciones de los organismos sujetos a control.
2. Analizar el costo de los servicios públicos
3. Evaluar la eficiencia en el uso de los recursos de las entidades.
4. Evaluar el cumplimiento de las políticas gubernamentales.

Beneficios de la Auditoría de Gestión

1. Identificar áreas problemáticas, las causas de los problemas y las alternativas para mejorar. Éste es un propósito importante de la Auditoría de Gestión, aunque a menudo la gerencia está consciente de un problema, no siempre puede definir exactamente las dimensiones. El auditor debe dar su punto de vista objetivo, para ayudar a enfocar apropiadamente los problemas operacionales.
2. Para definir un problema en algunos casos, el auditor necesita simplemente hablar con el personal de operaciones, y después compartir sus puntos de vista con la gerencia, debe tenerse presente de que la gente que trabaja en operaciones es usualmente la mas conciente de los problemas y sus causas, que el personal de gerencia.
3. El papel de auditor es también identificar las causas actuales, no los síntomas o las causas probables de los problemas, que pueden ser el resultado de los manejos políticos o acciones. El auditor debe formular recomendaciones realistas y prácticas a esos problemas. Aquí es que la experiencia del auditor en el trabajo es valiosa.
4. Localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, es decir, reducción de costos. La reducción de costos es un elemento significativo en las auditorías de gestión, sin embargo, hay que tener cuidado con las reducciones de costos a corto plazo que causan problemas a largo plazo (por ejemplo, reducción de operaciones y/o personal cuando los negocios empiezan a caer). Es el papel del auditor de gestión, recomendar a la gerencia reducir los costos de las operaciones en relación con los planes trazados y con los resultados esperados.

5. Identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización. Puede no haber criterios apropiados para medir el logro de las metas y los objetivos de organización, requiriendo así al auditor sugerir a la gerencia que los adopte.
6. Suministrar y vincular la información de la gerencia y los sistemas de control. El auditor direccionará un número de preocupaciones en esta área: ¿Son tales sistemas de divulgación adecuados para proporcionar al personal de operaciones la información necesaria para el funcionamiento efectivo de todos los aspectos de la organización, como es el nivel del detalle proporcionado al nivel de las operaciones (es decir, más detalle en niveles más bajos y menos detalle en niveles más altos)? ¿Está faltando información que debería estar presente? ¿Se están considerando todos los indicadores claves? (Ej., volvieron las unidades enviadas, así como los artículos rechazados)
7. Proporcionar un canal adicional de la comunicación, entre los niveles de operación y la alta gerencia. En muchas organizaciones hay una separación clara (o confusa) entre la gerencia y las operaciones; es decir, la gerencia toma las decisiones y el personal de operaciones las ejecuta. Una de las ventajas más importantes de la auditoría de gestión es la capacidad de los auditores de transmitir preocupaciones operacionales a la gerencia.
8. Detectar irregularidades: luego del repaso de los requisitos legales, metas, objetivos, políticas y procedimientos de la organización. El auditor se cerciora de que la organización obre de acuerdo con las leyes y las reglas internas bajo las cuales realiza sus funciones. Si hay una carencia de acatamiento, el auditor define las consecuencias. Esto incluye la prueba para la existencia de actos desautorizados, fraudulentos, o de otra manera actos irregulares.
9. Permitir una independiente y objetiva evaluación de las operaciones. Ambos, el personal de la gerencia y operaciones están a menudo muy cerca de qué va pasando dentro de sus propias operaciones, para evaluar con eficacia sus resultados. El auditor de gestión independiente puede hacer esto de manera objetiva, señalando esas áreas que necesitan mejorar, así como las que se estén desarrollando bien.

Las tres E's

Las tres E's conforman la plataforma teórica de la auditoría de gestión, cuya base se enmarca principalmente en los términos de medición de la eficiencia, eficacia y economía del proceso misional o de apoyo de una gestión, así como de la calidad de impacto de sus productos. Una explicación simple y breve de las tres E's, es como sigue:



Eficiencia significa óptima utilización de los recursos, manteniendo presente los objetivos de la organización. Esto implica la maximización de los productos, con los recursos dados o la reducción al mínimo de las entradas con los recursos dados.

Eficacia se refiere al logro de objetivos. Implica la imposición de resultados de los programas y de los proyectos, que son generalmente externos a la organización.

Economía se refiere a la adquisición de recursos al costo más bajo, manteniendo la visión de los objetivos de la organización. Eso implica que los recursos se deben adquirir al precio justo, en el tiempo y lugar justo, en la cantidad precisa y de calidad justa.

Por siglos, los auditores del gobierno, han estado comentando respecto a la pérdida de fondos públicos, a la extravagancia en el gasto, al escape de la renta, a la capacidad subutilizada, a la adquisición incorrecta de recursos y a la ineficiencia en el uso de los recursos. Pero tales comentarios han sido, sobre todo, una "adición" al cuadro tradicional de la auditoría financiera la cual se refirió, sobre todo, a la exactitud o verdad y a la imparcialidad de las cuentas. Con el advenimiento de la auditoría de gestión, están siendo refinados y desarrollados los criterios para la medición de la Eficiencia, Eficacia y la Economía. Los auditores ahora están mirando más rigurosamente las operaciones auditadas en el marco conceptual de las tres Es.

Eficiencia

La eficiencia se refiere a la relación de entradas y de salidas. Es relevante con respecto *al uso de recursos*. Los ejemplos de la eficiencia son: porcentaje de las camas-pacientes en un hospital, porcentaje profesor-alumno en una escuela, y en una fábrica las horas-máquina como salidas para establecer un cociente. Un aumento en las salidas, sin el correspondiente incremento en las entradas o conseguir las mismas salidas con unas entradas reducidas, indica antes un aumento en la eficiencia. La eficiencia es generalmente una cuestión interna de la organización. La eficiencia no afecta directamente las actividades de la

organización, en el ambiente externo a ella. Por ejemplo, en el caso de un hospital, la medida de la eficiencia puede medir la utilización de las camas del hospital, sucesos de operación, o el uso de drogas, entre otros. Sin embargo, tales medidas pueden no afectar directamente la calidad del cuidado o del estado de la enfermedad o de la salud en la comunidad a la cual el hospital está sirviendo.

La medición de la eficiencia presume la existencia de estándares aceptables. Es a menudo necesario para los auditores desarrollar tales estándares, si no existen. Por lo tanto, los auditores tienen que trabajar a menudo con la supervisión de auditoría y/o con otros especialistas para identificar o desarrollar estándares de eficiencia. Incluso donde existen los estándares los auditores necesitan convencerse que estos estándares continúan siendo apropiados. A veces los estándares de la eficiencia llegan a ser anticuados en circunstancias cambiantes, pero mantienen su uso. Por ejemplo, los estándares de eficiencia en una oficina de contabilidad para las demandas de proceso del pago pudieron haber sido creados cuando las computadoras no eran usadas. Con la aparición de computadoras, el tiempo necesario para procesar una demanda del pago pudo haber experimentado un cambio. Los auditores necesitan mantener la vigilancia de tales cambios antes de aceptar los estándares existentes.

Es relativamente más fácil medir eficiencia en los casos que las entradas y las salidas son de naturaleza repetitiva o mecánica. Podemos crear estándares de eficiencia para medir tales situaciones. Con respecto a esto, es absolutamente difícil medir eficiencia cuando las entradas y las salidas no son repetitivas. Por ejemplo, es más fácil determinar la eficiencia de una caja de poder produciendo electricidad con respecto a medir la eficiencia de un doctor que está examinando pacientes, cada uno de ellos puede ser único.

Eficacia

La eficacia se ha definido como concepto de orientación final, que mide el grado en el cual se alcanzan las metas y los objetivos para una actividad particular o un programa que se predeterminó (el logro de los resultados correctos con el uso de recursos y operaciones de la organización).

De todos los significados de la palabra eficacia, el más común se relaciona probablemente con el logro de metas. Diversos autores, con diversos sistemas del valor, tienen sus propios conceptos de la eficacia, pero todos coinciden en que es la realización de metas o cumplimiento de objetivos.

Aunque, la realización del cumplimiento de la meta hacia la eficacia le da una visión clara, los problemas y las implicaciones siguen siendo muy sustanciales. La literatura sobre eficacia contiene muchos estudios, que plantean tópicos que rodean esta perspectiva particular. Entre las observaciones respecto a este aspecto están las siguientes:

- Las metas son a menudo mal definidas, complejas, cambiantes, y contradictorias;
- A menudo es confuso en qué nivel o con respecto a qué unidades debe ser medido el logro de metas;
- Más de una tecnología o estrategia produce el mismo resultado;
- Objetivos basados en perspectivas, generalmente toman en consideración las preferencias de los gerentes.

En la conversación diaria, el ser eficaz describe la capacidad o la habilidad de alcanzar resultados. A menudo, esto va más allá de esta capacidad, y el ser eficaz significa alcanzar metas, que sean exitosas. La palabra puede también usarse para enfatizar el impacto de esfuerzos o acciones. Con frecuencia, simplemente describe que la capacidad está realmente en uso, o que una ley o una regla está en vigor.

- En la práctica, en la discusión sobre organizaciones, la palabra eficacia es típicamente modificada por uno de estos tres términos: Programa eficaz, eficacia operacional y eficacia organizacional.
- Programa eficaz, se relaciona con la importancia de la continuación de un programa, del logro de sus objetivos previstos, de su impacto y de su rentabilidad;
- Eficacia operacional, se relaciona con el cumplimiento de productos específicos, con el sistema de entrega para los bienes y servicios producidos y con la rentabilidad de estos sistemas;

Eficacia organizacional, se refiere a la capacidad total de la organización y a su interacción con la planeación estratégica, a la estructura de la dirección y a sus procesos y a los recursos humanos y financieros, todos enfocados hacia el cumplimiento de la misión y las metas de la organización y al ambiente externo.

Algunos escritores han refinado la noción de la eficacia haciendo explícita la consideración de la rentabilidad, que es el logro de los objetivos al menor costo, con poco costo, o por lo menos con un costo razonable en relación con el valor del resultado. Algunos también han incluido los resultados previstos e imprevistos o los resultados de un programa, como factores en la medición de la eficacia. Otros aún, particularmente los que evalúan el programa, han incluido la imposición de la continua necesidad del programa en su concepción de lo que es la eficacia. Se preguntan si ¿las razones que dieron lugar al programa son aún válidas? La definición de la eficacia siempre dependerá de quién la está buscando.

Economía

Economía se puede definir como la minimización del costo de los recursos utilizados en una actividad, teniendo en cuenta la calidad apropiada.

La economía se relaciona con todos los tipos de recursos, tales como el físico, financiero, humano, cronológico y la información. Los auditores intentan determinar si los recursos se han adquirido en la cantidad exacta, en el lugar preciso, en el tiempo justo, de buena calidad y en el precio justo. Esto, por sí mismo no es muy fácil. Se presume que hay estándares disponibles de juzgar si las consideraciones de la economía fueron tomadas en cuenta en la adquisición de recursos.

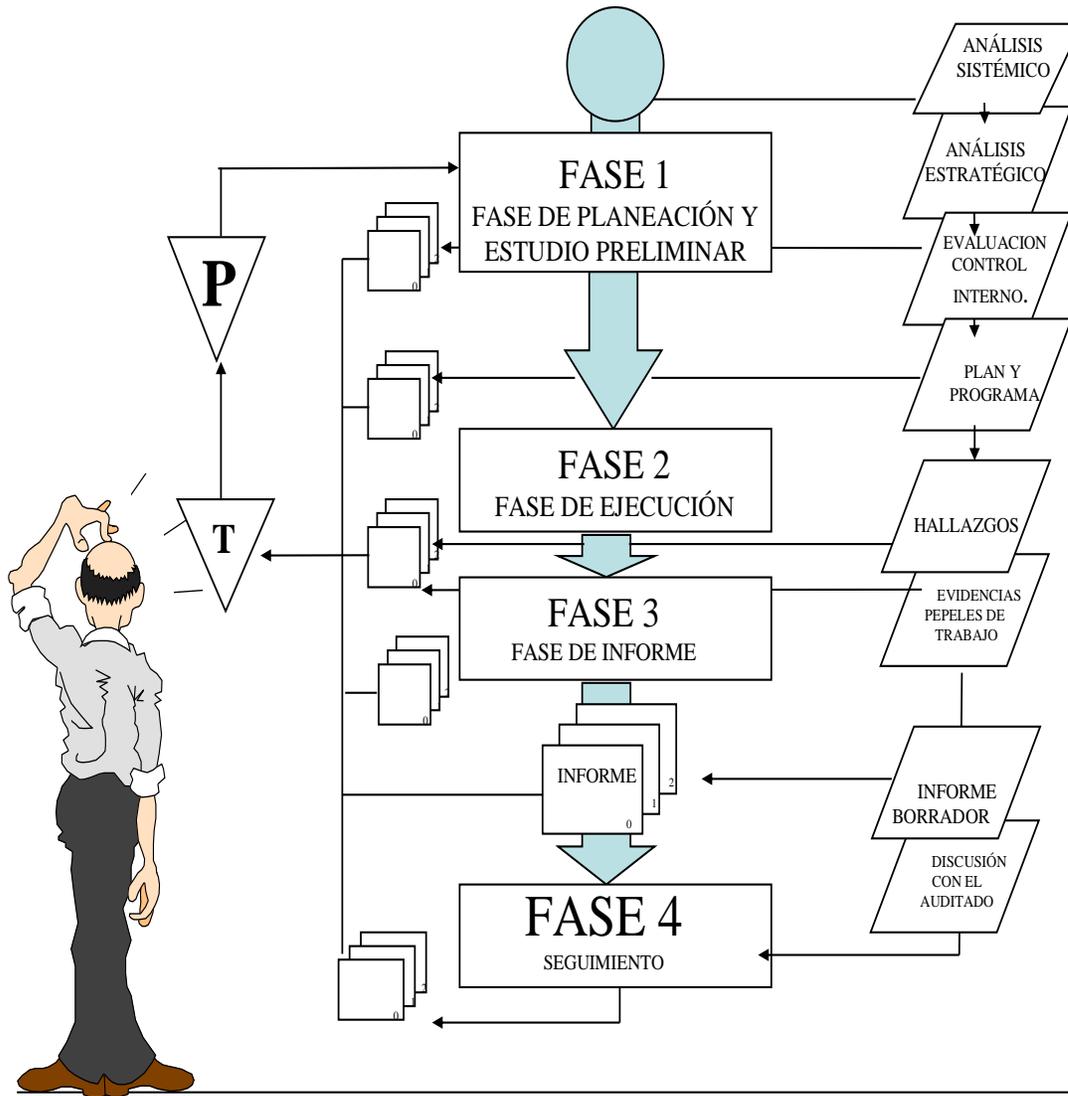
Los auditores deben ser muy cuidadosos desarrollando estándares para emitir juicios sobre la gestión. Un ejemplo de un estándar para la economía es aceptar la más baja oferta abierta para comprar un activo. Pero no es tan simple. Es de conocimiento común que esto no es un método a prueba de tontos. La “manipulación de la oferta” es una práctica conocida en casi todos los países. Los licitadores se unen para suprimir la competencia genuina y para engañar así el sistema de hacer una oferta abierta. Por lo tanto, el estándar crudo de aceptar la oferta más baja puede no ser suficiente. En esta situación cuando nosotros busquemos economía en lo referente a la cantidad, calidad, lugar, tiempo y costo, se requieren estándares más comprensivos, para determinar si la economía fue mantenida en la adquisición de los recursos.

Al analizar estos tres términos de medición de la gestión, podemos graficarlos en el esquema insumo – proceso – producto y comprender las relaciones entre los mismos, e inferir sobre cuales variables intervendrán en la construcción y diseño de los indicadores.

- Para construir indicadores de economía de los procesos, tomaremos variables de procesos y de productos y las relacionaremos,
- Para los indicadores de economía de los insumos tomaremos variables de insumo y de productos,
- Para construir indicadores de eficiencia deberemos relacionar variables de insumos y de productos.
- En los indicadores de eficacia relacionaremos variables de productos con las metas u objetivos de la organización.

Fases o Etapas

La Auditoría de Gestión comprende cuatro fases: la Fase de Planeación, Fase de Ejecución, Fase de informe y Fase de Seguimiento,



ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD

VISIÓN GENERAL

Para que el proceso de Auditoría de Gestión mantenga sus labores de manera eficiente y efectiva, debe considerarse al aseguramiento de la calidad, como un elemento de apoyo imprescindible y permanente en cada una de las tareas del proceso de Auditoría de Gestión, asimismo se aumentará la efectividad del trabajo auditor, reduciendo costos y mejorando, sustancialmente, el impacto e imagen de la entidad auditora en la sociedad.

CONCEPTOS BÁSICOS

Calidad

Es el parámetro que permite medir el grado de satisfacción del usuario interno y externo, por los productos o servicios recibidos. El concepto de calidad determina la definición de políticas, normas, pautas y procesos administrativos, operativos y de control.

Políticas

Son los mandatos o pautas que dictan los niveles estratégicos de la organización, los cuales determinan aspectos de los procesos, generalmente están contenidas en el plan estratégico.

Pautas

Son las instrucciones de los niveles gerenciales de la organización, que procuran la implementación de las políticas y preservar la eficiencia y economía de los procesos.

Procedimientos

Son las instrucciones de los niveles operacionales, para instrumentar las pautas y políticas de los niveles estratégicos y gerenciales. Generalmente están contenidas en el manual de procedimientos.

Aseguramiento de la calidad

Proceso continuo de revisiones sobre el cumplimiento efectivo de importantes normas y políticas de la entidad auditora, que busca proporcionar criterios de referencia a los auditores y supervisores en relación específica con las Normas de Auditoría Gubernamental, de manera que se mantengan o se manejen las cualidades requeridas por la organización auditora.

El Sistema de Aseguramiento de la Calidad

Un sistema de aseguramiento de calidad (SAC) busca proporcionar:

1. Preservar las cualidades personales, tales como la integridad, objetividad, independencia y confidencialidad.
2. Asegurarse de la habilidad y competencia de los integrantes del equipo de trabajo, procurando que el sistema este bajo la responsabilidad de servidores calificados.
3. Asignar las Tareas, de tal manera que la Auditoría Gubernamental esté a cargo de un equipo de profesionales, con alto nivel de entrenamiento y destrezas técnicas.
4. Planificar y programar las operaciones: formulación de planes de auditoría.
5. Promover estilos de dirección y supervisión participativa, que permitan disponer de una seguridad razonable en el cumplimiento de las normas de calidad.
6. Procurar documentación eficiente y efectiva del sistema de auditoría, conforme a los reglamentos, normas, manuales, instructivos, entre otros.
7. Revisar y actualizar periódicamente el universo de control, considerando el grado de independencia, las posibilidades de atender adecuadamente al usuario y la integridad de la administración sujeta a la auditoría.
8. Inspeccionar, revisar y evaluar el contenido y aplicación de las políticas y procedimientos de aseguramiento de calidad, con el fin de implementar un mejoramiento continuo.
9. Difundir y comunicar las políticas y procedimientos.

Elementos para Asegurar la Calidad en la Auditoría

1. Cuerpo Normativo:

Se refiere a la existencia de políticas, pautas y procedimientos, suficientes que permitan establecer los criterios a manejar en el proceso de auditoría de gestión.

2. Principios Generales

Son requisitos exigidos en las auditorías de gestión, para que los auditores realicen sus funciones e informen de manera adecuada y eficaz, cuya aplicación garantiza un sistema de calidad:

a) Capacidad y competencia:

Cerciorarse que el trabajo lo efectúan personas que poseen habilidad y competencia profesional. Por lo tanto podrá revisarse:

- La capacidad profesional del equipo.
- El cumplimiento de estándares mínimos de capacitación continua.
- La participación eficaz en las actividades profesionales.
- La actualización del registro profesional.

b) Independencia:

Respecto a la entidad auditada, sus funcionarios y actividades objeto del examen. Es importante que la organización fiscalizadora, mantenga su independencia ante las influencias políticas conservando una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de fiscalización.

c) Cuidado y diligencia profesional:

Implica informar al equipo de auditoría acerca de sus obligaciones y objetivos propuestos, de los posibles problemas que podían afectarla y la oportunidad de los procedimientos a aplicar. Deberá revisarse:

- La definición del objetivo, naturaleza y alcance del trabajo
- La metodología utilizada
- Las conclusiones sobre el trabajo ejecutado por la Unidad de Auditoría Interna (UAI)
- La documentación sobre la falta de aplicación de normas de auditoría obligatorias.

3. Recursos:

Asignar a la auditoría la cantidad y la calidad de recursos suficientes y adecuados que permitan eficiencia y economía en el proceso.

Es importante especialmente, la apropiada asignación de los **Recursos Humanos** idóneos, considerando las capacidades profesionales y niveles de pericia necesarias para la dirección, supervisión, coordinación y desarrollo de las tareas propias de la auditoría.

El factor **Tiempo** debe ser considerado, a fin de preservar que los demás recursos asignados puedan utilizarse eficientemente, para lograr los objetivos de la auditoría. La asignación de tiempo insuficiente a la auditoría puede obligar al sacrificio de los objetivos previstos.

Es necesario contar con el **Presupuesto** suficiente para prever los viáticos, pasajes y demás gastos de la auditoría.

La utilización de los **Materiales** necesarios en el momento oportuno es de vital importancia.

4. Supervisión

Es una actividad continua que consiste en obtener y analizar la información necesaria, para evaluar el desempeño del personal y asegurarse de que realizan las tareas a su cargo y obtienen los productos correspondientes con la calidad especificada, en el tiempo previsto y con los recursos presupuestados.

De este concepto destacan los siguientes aspectos:

- Actividad continua
- Analiza información necesaria
- Evalúa desempeño del personal
- Se asegura de los tiempos invertidos
- Se asegura del logro de los objetivos
- Se asegura de la calidad prevista
- Se asegura del uso correcto de los recursos

En cada una de las fases que comprende una metodología para la realización de Auditorías de Gestión se contemplan varios puntos de control, a los fines de establecer y mantener un sistema de aseguramiento de la calidad de las auditorías. A tales efectos, se han elaborado algunas "Listas de Verificación", para ser consultadas por los auditores en cada punto de control, como listas de chequeo, patrones de referencia o pautas de calidad.

Actores y/o Responsables del Aseguramiento de la Calidad

Podemos identificar cuatro niveles de responsabilidad bien delimitadas en las fases de la auditoría de gestión, a saber, tres de ellos directos y un indirecto, así:

Nivel directivo

- Toma las decisiones políticas y gerenciales concernientes a la función auditora del órgano de control.
- Establece objetivos y alcance en la planificación del órgano de control
- Es responsable de la comunicación de resultados a la entidad auditada.
- Decide sobre el mejoramiento y la capacitación del personal.

Nivel supervisor

- Establece conjuntamente con el nivel directivo los objetivos, naturaleza y alcance en la planificación de la auditoría.
- Lidera la planificación y programación.
- Dirige, revisa y asegura la calidad de las auditorías.
- Le corresponde la evaluación, reajuste y retroalimentación del proceso.

Equipo de la auditoría

- Dirección operativa dentro del marco del plan y programa de auditorías.
- Ejecuta las acciones del plan y programas.
- Auto control y reajuste: mejora continua del proceso.

Comité de Calidad

- Compara estándares e indicadores.
- Toma decisiones políticas y gerenciales, para hacer más efectiva la función auditora.

- Retroalimenta los programas de capacitación y la metodología de auditoría.
- Optimiza procesos administrativos y ambiente de trabajo.

Para nuestro país, los aspectos asociados al aseguramiento de la calidad en la auditoría, están contenidos en las Normas Generales De Auditoría de Estado, dictadas por la Contraloría General de la República, mediante Resolución Número 01-00-00-016, la cual fue publicada en la Gaceta Oficial N° 36.229 del 17-06-97.

INTRODUCCIÓN A LA FASE DE PLANEACIÓN

VISIÓN GENERAL

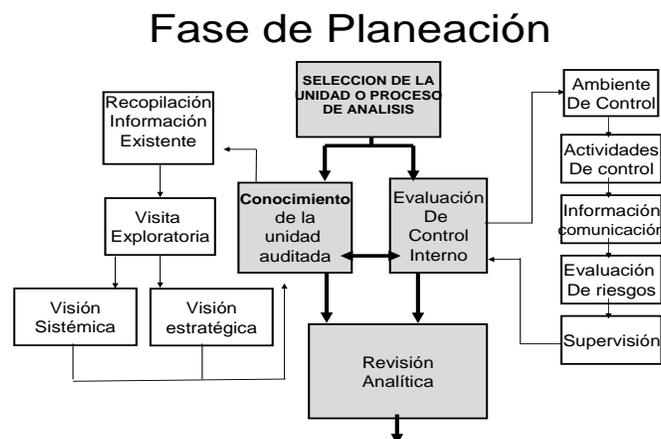
Independientemente del tipo de control que se aplique, llevar a cabo una auditoría es tener en cuenta un proceso sistemático que cuenta con cuatro fases fundamentales: Planeación, Ejecución, Comunicación de resultados y Seguimiento.

En la fase de planeación, se recopilan una serie de insumos necesarios, para definir la estrategia de auditoría que orientará la fase de ejecución. Esta fase se caracteriza por el conocimiento y comprensión global de la entidad auditada, que debe lograr el auditor para definir la estrategia de la Auditoría, es decir la forma como va a ejecutar el examen de la gestión de la entidad. Es una forma de organizar el futuro para que este suceda de acuerdo con una finalidad o propósito.

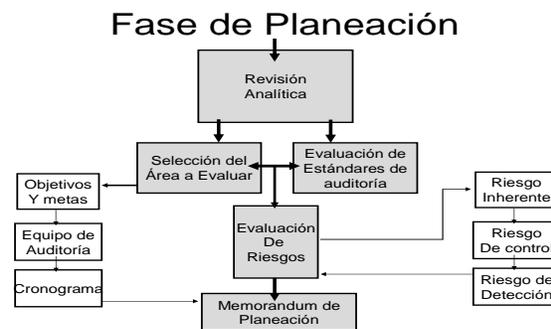
Las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la República, en el Capítulo II referido a las “Normas Relativas a la Planificación, establecen que todas las auditorías estarán sujetas a la debida planificación y programación, previo a su ejecución. Así mismo, de acuerdo con las Normas de Auditoría de INTOSAI Art N° 131°inc. a) “El auditor debe planear sus tareas de manera que asegure una auditoría de alta calidad y que esta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas”.

En esta sesión se le suministrarán criterios básicos para realizar el análisis organizacional, para la auditoría de gestión y evaluar el control interno, información que le permitirá desarrollar el plan de auditoría y elaborar el programa de la auditoría.

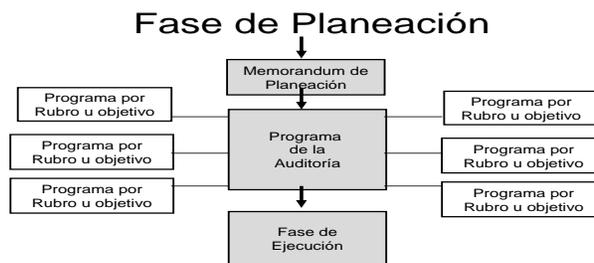
Con la fase de Planeación se buscan los siguientes resultados:



- Análisis organizacional para la Auditoría de gestión
- Visión sistémica de la organización
- Análisis de factores internos
- Análisis de factores del entorno (próximo y remoto)
- Visión estratégica de la organización
- Visión, misión, objetivos y metas (PODERR)
- Evaluación preliminar del control interno
- Ambiente de control
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Evaluación de Riesgos



- Determinación de áreas a evaluar
- Plan de la Auditoría
- Objetivo y alcance de la Auditoría



- Programas de auditoría
- Distribución de recursos, actividades y tiempo para la fase de ejecución

El propósito de esta fase es visualizar todos los riesgos y objetivos, identificando los pasos y métodos requeridos para llevar a cabo la auditoría. Considerando los recursos técnicos, humanos y financieros necesarios para llevar a cabo este proceso.

LA ORGANIZACIÓN Y SU ENTORNO

VISIÓN GENERAL

Cuando se comienza una Auditoría de Gestión es necesario tener una idea general de la organización como sistema, es decir su contexto interno y externo.

De igual forma, conocer la visión estratégica de la organización, ya que esta produce beneficios relacionados con la capacidad de realizar una gestión más eficiente, y se traduce en una mejor calidad de vida y trabajo para los miembros de la organización y de la sociedad.

CONCEPTOS BÁSICOS

El análisis de la organización:

Consiste en evaluar cada uno de sus componentes para conocer: la naturaleza, características, necesidades, obstáculos restricciones y origen de las actividades; así como de sus potencialidades de desarrollo tomando en cuenta la relación e interdependencia de las partes entre si, con el todo y con su entorno.

Plan de Auditoría:

Documento en el cual el equipo de auditoría expresa los objetivos y alcance de la actuación, enfoque, base legal y los recursos asignados a la auditoría.

Archivo Permanente:

Archivo existente en la Entidad Fiscalizadora, con la información básica necesaria para el conocimiento y comprensión de la unidad a auditar, sus integrantes, objetivos, metas, informes anteriores y cualquier información de utilidad al auditor para sus actuaciones.

ANÁLISIS DE LA ORGANIZACIÓN

El fin de este análisis es obtener una visión estratégica y sistémica de la entidad auditada, permitiendo al auditor una visión global de la organización y su entorno, lo cual es de suma importancia para el desarrollo de los siguientes pasos de la auditoría.

Esta actividad se realiza mediante la búsqueda de información relevante sobre la organización auditada, a través de la aplicación de técnicas y prácticas de auditoría de general aceptación. El análisis de dicha información es enriquecido, con la evaluación y comprensión del sistema de control interno de la entidad, culminando con la determinación de los componentes o áreas que serán objeto de examen durante la auditoría.

Normalmente todo este análisis, que nos lleva a comprender y conocer la entidad auditada, se inicia en la Entidad Fiscalizadora, el auditor utilizando el archivo permanente y las bases de datos existentes, encuentran la información necesaria para cumplir con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, trabajo que posteriormente verifica y complementa en la propia organización. El éxito de un proceso de Auditoría y de cualquier proceso en sí, está basado en el conocimiento y esto se logra a través de un buen sistema de información, por ello la razón de iniciar la etapa de Planeación con la familiarización de la entidad a auditar.

Visión sistémica

Para la implementación de un sistema integral de control de gestión, se debe realizar el análisis sistémico, con sus factores internos y externos, apoyados con el recurso del Esquema Insumo – Proceso – Producto, esta labor inicial nos permitirá conocer integralmente el sistema y diseñar posteriormente los indicadores correspondientes.

El análisis sistémico involucra que, el equipo auditor previamente determine: ¿Qué hace realmente la organización?, ¿Cómo lo hace?, ¿Para qué lo hace?, ¿Quiénes son sus propietarios?, ¿Cuáles son sus clientes? y ¿Quiénes (externos a la organización) afectan su proceso? Para ello el análisis se divide en factores internos y del entorno.

Factores Internos

Consiste en una descripción de los factores claves que condicionan el desempeño dentro de la organización y su evaluación. Dichos factores, que constituyen sistemas en si mismos, son los siguientes:

- I. Planificación Operacional (Programación y Presupuesto).
- II. Organización Administrativa.
- III. Administración de Personal.
- IV. Administración de Bienes y Servicios.
- V. Administración Financiera.
- VI. Información.
- VII. Gerencia.

Para realizar una evaluación de gestión, se debe ver la organización como un conjunto de áreas y funciones, que tienen propósitos específicos, pero interrelacionados entre sí, de tal manera que uno afecta al otro a través de los insumos que requieren, o de los productos que se generan; estas funciones son:

I. Sistema de Planificación Operacional (Programación de Operaciones y Presupuesto)

Consiste en evaluar los objetivos de gestión (formulación y seguimiento) y su relación con los objetivos estratégicos y la ejecución de las operaciones definidas para el logro de los objetivos.

Entre los procesos a revisar se encuentran:

- Objetivos de gestión
- Elaboración de la Programación de Operaciones (Programación Física)
- Formulación Presupuestaria (Programación Financiera)
- Ejecución
- Seguimiento y Evaluación

II. Sistema de Organización Administrativa

Corresponde a un análisis de la organización, los procesos de cambio a que es sometida, su desarrollo y problemas; se mide la eficiencia de la organización y la influencia que sobre ella tiene la forma de conducción. En síntesis se refiere a la manera de analizar el estado de la organización.

Entre los procesos a revisar se encuentran:

- Objetivos de Gestión
- Análisis Organizacional
- Diseño Organizacional
- Implantación

Aquí se comienza por definir la estructura formal establecida por la organización, analizando su organigrama, el manual de funciones u organización, el manual de procesos y procedimientos, entre otros aspectos.

En esta etapa se pueden encontrar, entre otras, algunas de las deficiencias siguientes:

- Funciones no cubiertas o innecesarias.
- Relaciones de autoridad mal definidas.
- Asignación de funciones con interés opuesto, a un mismo departamento.
- Amplitud de control excesiva o muy reducida.
- Funciones con sobrecarga de trabajo.
- Muchos niveles o muy pocos
- Centralización excesiva o muy reducida.
- Relaciones de “uno sobre uno” innecesarias.
- Falta de funciones de asesoramiento.

En todos los casos es necesario analizar, cuáles son las relaciones de autoridad existentes, los grados de delegación, qué tareas realiza cada persona y cual es la adaptación del personal en sus puestos.

El análisis de la organización permite tener una idea del *grado de delegación* (autoridad - responsabilidad), hacia los distintos niveles de conducción.

También es necesario listar los distintos sectores o personas, que pueden tener relación con las decisiones a tomar, ya sea en forma ejecutiva o prestando asesoramiento. Así mismo, verificar qué participación real tienen los responsables en la toma de decisiones.

De este análisis se pueden sacar algunas conclusiones:

- Concentración excesiva del poder de decisión en algún puesto o nivel.
- Falta de especialización en quién decide.
- Falta de asesoramiento especializado.
- Falta de participación de los responsables directos en la ejecución de lo resuelto.
- Consultas excesivas.
- Exceso de personas en la toma de decisiones.

Estas deficiencias podrían producir los efectos negativos siguientes:

- Decisiones no analizadas técnicamente.
- Lentitud en la decisión.
- Dilución de responsabilidad en los resultados de las acciones dispuestas.
- Desconocimiento de las decisiones tomadas.

III. Sistema de Administración de Personal

Corresponde a un análisis del recurso humano, para lograr la eficiencia en la función pública y su contribución al logro de los objetivos de la organización.

De igual manera, para evaluar las políticas que permitan considerar a los empleados, como factor importante en el logro de mejoras en la calidad y productividad de la organización, garantizando la búsqueda, selección, permanencia y bienestar del recurso humano necesario e idóneo.

Entre los procesos a revisar se encuentran:

- Programación de Cargos
- Dotación de Personal
- Evaluación del Desempeño
- Capacitación, Movilidad, Remuneración
- Registro

De forma complementaria al Sistema de Organización Administrativa, será importante materializar los resultados del proceso organizativo, mediante índices de estructura de personal y otras estadísticas, además de medir la rotación, el ausentismo y el nivel de remuneraciones.

Evaluar la Estructura de Personal (Clasificación de Cargos) que consiste en la clasificación de los cargos por niveles: Superior, Asesor, Directivo, Mando medio, Profesional, Técnico- Administrativo, Auxiliar y de Servicios.

Por otra parte, es importante evaluar el ausentismo y sus causas. Existen varias formas de calcular el índice de ausentismo. Con el fin de analizar la tendencia y evitar la influencia de las variaciones estacionales, se puede calcular este índice mediante totales anuales móviles.

Otro aspecto a considerar, es la rotación de personal, ya que cuando supera ciertos límites y especialmente cuando se trata de personal especializado, es un problema importante dentro la organización. Implica adaptación y entrenamiento de nuevo personal, con los riesgos que puede involucrar.

No se puede dejar de lado un análisis de la selección, promoción y desarrollo. Un índice de rotación elevado puede estar íntimamente relacionado con los métodos de selección y promoción de personal.

Es posible que la organización no consiga el personal adecuado a sus necesidades, debido a factores externos, o que no se sabe buscar a ese personal o bien no se analizan en detalle los métodos aplicables en su promoción y capacitación.

IV. Sistema de Administración de Bienes y Servicios

Consiste en una evaluación de los procesos de contratación de bienes y servicios (modalidades de contratación), el manejo y la disposición.

Entre los procesos a revisar se encuentran:

- Contratación
- Manejo
- Disposición

Las compras o contrataciones de lo requerido, deben ser bajo determinadas especificaciones de calidad y cantidad necesarias, en la oportunidad solicitada y al más bajo costo posible, considerando a los proveedores como integrantes del sistema productivo, para el logro eficiente de las metas propuestas.

Entre otras consideraciones, se pueden examinar:

- Los procesos de contratación existentes.
- La existencia de registros de proveedores; los métodos de selección y calificación.
- Efectuar un análisis en detalle del procedimiento utilizado en los pedidos de compra, quiénes y hasta qué montos están autorizados para emitirlos, la calidad de la descripción de los elementos en los pedidos.
- Los mecanismos de precios, en la asignación de las órdenes de compra, la emisión de éstas, datos que contiene y a quién se informa y, finalmente, los procedimientos aplicados en el seguimiento y activación del proveedor.
- En el manejo de bienes, el control de los almacenes, el registro de Activos fijos, muebles e inmuebles.
- Finalmente, las diferentes modalidades para la disposición de bienes.

V. Sistema de Administración Financiera (Contabilidad, Presupuesto, Tesorería y Crédito Público)

Consiste en una evaluación de los registros y el procesamiento de las transacciones con incidencia económica y financiera como son:

- **Registro presupuestario:** Captura las transacciones con incidencia económica y financiera que afectan al módulo de Presupuesto.
- **Registro patrimonial:** Contabiliza las transacciones que afectan activos, pasivos, patrimonio y los resultados, con el propósito de proveer información de su posición patrimonial, resultados de sus operaciones, cambios en la posición financiera y en su patrimonio neto.
- **Registro de tesorería:** Registra las transacciones de efectivo o equivalentes a través de caja o banco, con el propósito de facilitar la programación de flujos financieros, producir información sobre los flujos de caja y mejorar la administración de los recursos. Así mismo, el registro de las operaciones relativas a la captación y administración de recursos financieros, obtenidos por la vía del endeudamiento público interno o externo.

Entre los componentes a revisar se encuentran:

- Contabilidad (Balance General, Estado de Resultado y Evolución del Patrimonio)
- Presupuesto (Estado de Ejecución Presupuestaria)
- Tesorería Crédito Público (Flujo de Efectivo)

Es importante evaluar:

- La captura de la información, debe ser completa por fuente de financiamiento, organismo financiador, entidad de transferencia y rubros - partidas (ingresos y gastos respectivamente).
- El registro debe ser en un sistema único, común y oportuno que afecte de forma separada o integral a los componentes del sistema integrado.
- El registro de las operaciones, debe estar en función del cumplimiento con una normativa específica que lo oriente.
- El registro de las operaciones, debe estar en función de ciertos requisitos de un sistema integrado.

Para efectos de control, el “control presupuestario” es una de las técnicas de control de gestión importantes. Esta técnica es imprescindible en las organizaciones, en las que se trata de establecer objetivos correctos, planear las operaciones, verificar los resultados y tomar acciones correctivas.

La contabilidad es uno de los aspectos básicos en el análisis de la eficiencia organizacional, brindando información para el control de gestión.

En función de la información que genera la contabilidad, se definen las opciones más convenientes en términos de planes a seguir.

Una parte importante de la información requerida, se encuentra resumida en los Estados Financieros, cuya información debe ser exacta y completa.

VI. Sistema de Información

Se refiere a un análisis particular de la información que se genera en la organización, con el fin de conocer:

- ¿Para qué y en qué extensión se utiliza?
- ¿Dónde se origina?
- ¿Cuáles son sus características?
- ¿Qué modalidades de procesamiento se utilizan?

La organización para desarrollarse debe fijar y concretar sus objetivos y políticas. Estructurar planes, programas y presupuestos que sean controlados para verificar su cumplimiento. El proceso de control origina por su lado la necesidad de contar con información.

El desarrollo de la organización está condicionado por factores externos e internos; la realidad externa es un dato importante y debe ser conocido. Estas necesidades de información (externa e interna) han originado la creación de sistemas especiales; las principales fuentes de información se refieren a, los

registros contables, extracontables y la información externa provista por el gobierno.

Otro aspecto importante en este proceso, es la evolución de la modalidad de procesamiento. Las tareas manuales fueron remplazadas por sistemas de procesamiento electrónico de datos, lo que ha permitido el manejo de volúmenes crecientes de datos y la generación de información actualizada en tiempo real y oportuno.

VII. Sistema de Gerencia (Dirección)

Se refiere a la capacidad de los niveles estratégicos y gerenciales de la organización, para analizar y lograr una visión sistémica de la organización, que le permita dar direccionalidad y control a los procesos de una manera efectiva.

Contiene los mecanismos de evaluación y reajuste de la organización, que le permiten avances seguros hacia el logro de los objetivos y las metas, dentro del marco legal y normativo que le regula.

En este ámbito se consideran entre otros, los aspectos siguientes:

- Estilo de Liderazgo
- Comunicación
- Cultura Organizacional

Factores del Entorno

Este análisis permite caracterizar el entorno donde desarrolla sus actividades la organización y parte del estudio de la información en dos ámbitos importantes: próximo y remoto.

Estos aspectos son indivisibles e interactúan entre sí, de manera tal que uno afecta al otro y deben analizarse sus vinculaciones con los factores internos antes descritos.

Factores del Entorno Próximo (actores)

- **Clientes**
Destinatarios o usuarios de los productos (bienes y servicios) de la organización.
- **Competidores**
Entidades o sistemas que poseen objetivos y metas similares o parecidas a la organización, y sirven a los mismos clientes o potenciales.
- **Proveedores**
Entidades o sistemas que suministran insumos a la organización.

Factores del Entorno Remoto (fuerzas)

- **Sociales**
Son las características y costumbres sociales, que pueden afectar los factores internos de la organización.
- **Económicas**
La evolución económica del país, sus condiciones de crecimiento y desarrollo, y de las relaciones internacionales.
- **Políticas**
Decisiones de nivel gubernamental o legislativo que afectan a la organización.
- **Demográficas**
El crecimiento de la población, entre otro, son factores que pueden afectar el desarrollo organizacional.
- **Regulatorias**
Instrumentos legales, así como entidades o sistemas, que regulan la realización de los procesos de la organización o al sector al que pertenece.
- **Científico / tecnológicas**
Avances de la ciencia y herramientas tecnológicas, aplicables a los procesos de la organización en un tiempo determinado.

ANÁLISIS DE LA VISIÓN SISTÉMICA DE LA ORGANIZACIÓN

Para realizar este análisis se utiliza el método “Esquema Insumo – Proceso – Producto”

ESQUEMA INSUMO – PROCESO - PRODUCTO (IPP)

Para lograr una apreciación general del sistema productivo de la organización, es necesario tener en cuenta la repercusión de sus productos en la población a la cual van dirigidos, relacionándolos con la planificación en la organización y analizados en sus procesos, para lo cual se utiliza el “Esquema Insumo - Proceso – Producto”

Los elementos que integran esta visión sistémica de referencia son los siguientes:

- **Objetivos:** Son los fines o propósitos generales, que las organizaciones pretenden alcanzar.
- **Metas:** Fines o propósitos específicos a alcanzar; en general, conllevan a la cuantificación de los resultados esperados en un lapso determinado. Las metas

deben estar siempre orientadas a la materialización de la misión y de los objetivos de la organización.

- **Proveedores:** Sujetos externos a la organización, que suministran los insumos requeridos para la producción de bienes o servicios.
- **Insumos:** Conjunto de recursos, materiales e información, de los cuales debe disponer y requerir la organización para iniciar su proceso productivo.

Los insumos deben cumplir con las especificaciones definidas por la organización, para garantizar el adecuado funcionamiento de los procesos y la calidad del producto final. Estos deben ser mensurables en forma cuantitativa y cualitativa.

- **Procesos:** Serie de pasos, actividades o tareas con una secuencia lógica, para agregar valor a los insumos, a fin de transformarlos en el producto deseado en la cantidad y calidad requeridas, con la infraestructura, personal y tecnología que utiliza la organización, es decir, su capacidad instalada.
- **Productos:** Bienes o servicios que resultan de utilizar los insumos y de agregarle valor mediante los procesos.

Los productos deben cumplir las especificaciones y costos estipulados, las metas trazadas en relación con los objetivos planteados, y satisfacer a los sectores de la población a los cuales van dirigidos. En ocasiones los resultados de la unidad, son productos parciales o intermedios que inciden en los bienes o servicios finales que produce la organización.

De acuerdo con los conceptos de calidad y productividad, se puede definir la capacidad productiva de las organizaciones, como aquella que tienen para transformar adecuadamente los recursos (insumos), en los bienes y servicios (producto) que necesita el cliente o usuario.

- **Efectos:** Grado o nivel de repercusión, a corto plazo, originado por los productos en el usuario inmediato.
- **Impacto:** Nivel de repercusión a mediano o largo plazo, originado por los productos en el entorno económico, social y ambiental.
- **Usuarios / Clientes:** Personas o sujetos a quienes va dirigido el producto final del proceso realizado.
- **Entorno:** Ambiente o comunidad afectada, por el producto generado por la organización.

Para construir este esquema, en primer lugar se debe determinar inicialmente, cuales son los procesos sustantivos o medulares de la organización, es decir, aquellos cuyos productos están directamente vinculados con los objetivos y metas de la organización.

VISIÓN ESTRATÉGICA

La visión estratégica sirve de marco de referencia, para el análisis de la situación actual de la organización. Responde a las interrogantes ¿dónde está la organización? y ¿para dónde se proyecta?

Para el análisis de la visión estratégica de una organización, se puede utilizar el PODERR, que es un recurso nemotécnico, cuyo análisis está enmarcado en la planificación.

I. LA PLANIFICACIÓN (P)

Es una herramienta importante de diagnóstico, análisis, reflexión y toma de decisiones colectivas, en torno al que hacer actual y al camino que deben recorrer en el futuro las organizaciones, para adecuarse a los cambios y a las demandas que les impone el entorno y lograr el máximo de eficiencia y calidad de sus operaciones.

El Proceso de Planificación Estratégica, debe adaptarse a la organización y en él se deben considerar dos aspectos claves:

- Enfocar la planificación en los factores críticos que determinan el éxito o fracaso de una organización.
- Diseñar un proceso de planificación que sea realista.

El Proceso de Planificación estratégica consiste en:

1. Análisis interno y del entorno

Sobre la base de la información obtenida al analizar la visión sistémica de la organización, se realiza el análisis interno y del entorno, desde el punto de vista estratégico.

Existen diversas metodologías que ayudan a realizar este análisis, entre las que se encuentra el Esquema FODA o DOFA, como también es conocido.

Esquema de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA/DOFA)

El **análisis interno** se refiere a la identificación de los factores claves, que han

condicionado el desempeño, su evaluación y la identificación de las **fortalezas** y **debilidades**, que presenta la organización en su funcionamiento y operación en relación con la misión.

Este análisis comprende aspectos de la organización, tales como sus leyes orgánicas, los recursos humanos de que dispone, la tecnología a su alcance, su estructura formal, sus redes de comunicaciones formales e informales y su capacidad financiera, entre otros.

El **análisis del entorno** se refiere a la identificación de los factores exógenos, más allá de la organización, que condicionan su desempeño, tanto en sus aspectos positivos (**oportunidades**), como negativos (**amenazas**).

En este análisis se puede reconocer cómo áreas relevantes: La evolución económica, los cambios demográficos, los recursos tecnológicos, las políticas públicas, los mandatos legales, entre otros.

2. Identificación de la Misión Organizacional

La misión es la razón de ser de la organización, lo que se debe hacer para que se convierta en realidad la visión. Esta debe ser bien redactada y clara, a fin de que todos los niveles, desde el operativo hasta el máximo ejecutivo se sientan inspirados a cumplirla.

La misión puede incluir los aspectos más relevantes de la organización, entre los cuales están:

- Definir el **negocio**, es decir, los servicios que suministra o produce la organización.
- Precisar el **mercado** al cual se dirige su actividad, el grupo o sector de la población al cual sirve, su alcance geográfico.
- Indicar el **cliente (usuario)**.
- Explicar la **calidad** y el valor que se otorga al cliente o usuario, definido en las características del producto.
- Declarar la **imagen** pública que aspira la organización.
- Concluir su **fortaleza**, su ventaja competitiva, el conocimiento básico que le permite el éxito.

3. Definición de la Visión

La visión es lo que podría ser, lo que se espera en un cierto plazo, lo que se quisiera que fuera la organización en un futuro definido.

La visión debe ser un sueño compartido, por todos los integrantes de la organización, y aún de las personas del entorno vinculadas a ella, el grupo se moverá a alcanzar la visión si está bien estructurada y es compartida por todos.

4. Formulación de objetivos estratégicos

Los objetivos estratégicos son la expresión de lo que la organización quiere alcanzar en un plazo determinado (mediano y largo), con el cumplimiento de la misión y la concreción de la visión.

Estos deben ser parte de todos los niveles de la organización, y deben redactarse en párrafos claros e inspiradores o establecidos en una o dos palabras, tales como productividad, calidad, eficiencia, economía, entre otros. Son alcanzables en modo directo a través de los objetivos de gestión y las metas.

5. Formulación de Políticas y Estrategias

Las políticas consisten en guías de pensamiento en la toma de decisiones, para orientar de mejor forma el logro de los objetivos.

Por su parte, las estrategias consisten en los movimientos y los enfoques que se diseñan, para alcanzar los objetivos propuestos.

La estrategia define el plan de acción del que se dota la organización, a través de sus distintas direcciones, es el mapa en el que se define el cómo lograr los objetivos. En ese sentido, se puede pensar en los objetivos como los fines y en las estrategias como los medios para alcanzarlos.

6. Construcción de indicadores de los objetivos estratégicos

Se refiere al establecimiento de indicadores que permitan verificar el grado de eficiencia, eficacia y economía en la formulación y ejecución de los Planes estratégicos y operativos.

A la vez sirven de base para la determinación y cálculo de los recursos necesarios, para llevar a cabo los procesos productivos y administrativos.

II. LA ORGANIZACIÓN DE LOS RECURSOS (O)

Una buena planificación requiere de una adecuada organización de los recursos, por lo tanto, este proceso es factor vital para que las organizaciones logren el éxito deseado.

Elementos para la organización

Para lograr un buen uso de los recursos se pueden utilizar instrumentos que ayudan a planificar, *¿qué hacer?, ¿con qué hacer? y ¿con cuánto hacer?* Estos instrumentos son los planes, programas y presupuestos.

- **Planes:** Son aquellos que responden la interrogante ¿Qué hacer? A través de ellos la organización puede precisar las acciones que le permitan definir las actividades o tareas, que la lleven al cumplimiento de cada una de las metas y así lograr la situación deseada.
- **Programas:** Los programas dicen con qué realizar los planes, es decir con qué personal y de cuanto tiempo se dispone, para llevar a cabo los planes.

Permiten relacionar a las personas de la organización con el logro de cada una de las tareas planificadas, para cumplir las metas previstas en el tiempo determinado, de acuerdo con los valores, sistemas y estructuras con que cuenta la organización y ayuda a definir las responsabilidades y recursos para el logro de los planes.

- **Presupuestos:** Son aquellos que responden la interrogante ¿Con cuánto hacer? Indican la cantidad de los recursos presupuestarios, que se deben destinar para llevar a cabo esos planes y programas previstos.

III. DINAMIZACIÓN DE LOS RECURSOS (D)

Una buena planificación y organización de los recursos, con todos los elementos necesarios, no es garantía suficiente, para el éxito de las organizaciones. La dinámica de la organización debe ayudar a que estos componentes interactúen eficientemente, para lograr la visión o situación deseada, y para ello se deben manejar los siguientes elementos:

- **La Motivación:** La oportuna información en todo el ambiente de la organización, especialmente cuando se trata de cambios en los objetivos, metas o planes; y permitir tomar decisiones en los diferentes estratos de la organización, para lograr que el personal se involucre.

Fácilmente los miembros de las organizaciones se desmotivan y por consiguiente, pierden tiempo y energía en la realización del trabajo. Esta desmotivación tiene como principal fuente la incertidumbre, ante la toma de decisiones.

- **La Comunicación:** No debe haber sólo información, debe existir una consulta permanente del sentir de la organización y sus partes entre si, la gerencia en contacto con la gente de la organización, que se comunican ideas, opiniones y posibles soluciones a los obstáculos que se van presentando.

- **El Liderazgo:** Debe conducirse el proceso de planificación con astucia y energía, los líderes deben ser los más comprometidos con el proceso en la organización. Se debe estimular a los líderes natos y aprovechar sus altos niveles de frecuencia y energía, aún cuando no sean los líderes institucionalmente nombrados para el proceso.
- **El Sentido Común:** El proceso fluirá con mayor efectividad si las acciones que lo conllevan son fácilmente comprendidas por el personal dentro y fuera de la organización: Las decisiones rebuscadas y tortuosas no recibirán el apoyo del personal, mientras más simple sean las decisiones más fácil será aceptarlas.
- **La promoción y el testimonio:** Se debe convencer al personal de las organizaciones, de los beneficios que se derivan del proceso de gestión, y disminuir en lo posible el riesgo de enemigos ocultos por desconocimiento del proceso.
- **El compromiso:** Los líderes y los gerentes de las organizaciones, deben ser los primeros en dar el ejemplo de compromiso, no podrán involucrar al personal, si no están ellos totalmente comprometidos y convencidos del proceso.

El compromiso de un grupo de personas integrados por los gerentes, supervisores y operativos, que se proponen monitorear continuamente estas variaciones, orientan a la organización siempre hacia el éxito.

- **La toma de decisiones:** Es necesario implementar un sistema ágil y eficiente de información, que permita a los niveles correspondientes tomar decisiones oportunas, que permitan el cumplimiento de los objetivos y la misión de la organización.
- **Escenarios:** Los cambios constantes en el entorno, obligan a los gerentes a prever estrategias y tácticas para los diversos escenarios probables y tomar decisiones de acuerdo con las situaciones que se van desarrollando.

Mecanismos para la Dinamización de los Recursos

Para conjugar estos valores que deben coexistir en una organización que lucha por el éxito, se deben manejar los siguientes mecanismos:

- **Estrategias:** Son aquellos que responden la interrogante de ¿Cómo hacer?, con los planes, programas y presupuestos y se sabe ¿qué?, ¿con qué? y ¿con cuánto? se puede hacer, pero se deben analizar los escenarios probables y tomar decisiones sobre la mejor forma para realizar esos planes y programas, considerando las opciones, el personal, la gerencia, la cultura organizacional y todos los factores que intervienen en los procesos de la organización.

- **Tácticas:** Permiten viabilizar las estrategias previstas, mejorando las opciones de éxito; considerando los actores del proceso, buscando y a su vez ganando aliados para la realización de las actividades y tareas, anteponiéndose a los mecanismos para neutralizar las fuerzas restrictivas.

La táctica es tomar vías alternas para evitar conflictos, o anteponerse a ellos a fin de enfrentarlos de manera efectiva.

IV. LA EVALUACIÓN (E)

Los resultados deben ser evaluados por los responsables durante y al finalizar el período en cuestión, y en el se deben incluir aspectos cuantitativos y cualitativos, sobre la base de los indicadores de eficacia, eficiencia, economía y otros aspectos que permitan medir el grado de cumplimiento de los objetivos.

V. EL REAJUSTE (R)

La evaluación de los resultados, puede poner de manifiesto el incumplimiento de los aspectos considerados en las fases anteriores, por lo que se deben generar las medidas necesarias de reajuste de los procedimientos, para lograr el cumplimiento de los objetivos estratégicos.

VI. LA RESPONSABILIDAD (R)

Es la obligación ética y moral, que tiene el servidor público de informar a los ciudadanos, sobre lo que ha hecho o está haciendo con los fondos y recursos, que el pueblo a puesto a su disposición, para ser utilizados en beneficio de la sociedad.

ANEXO. INTERROGANTES INHERENTES A LOS SISTEMAS QUE INTEGRAN LA VISIÓN SISTÉMICA DE LA ORGANIZACIÓN

I. Sistema de Planificación Operacional (Programación de Operaciones y Presupuesto)

- ¿Existe relación entre los objetivos estratégicos y operacionales?
- ¿La formulación de objetivos fue realizada bajo parámetros técnicos?
- ¿Existen parámetros o indicadores de seguimiento al logro de objetivos?
- ¿Están definidos los controles internos en los procesos de Programación y Presupuesto?

II. Sistema de Organización Administrativa

- ¿Se han definido las relaciones de autoridad que unen a las distintas funciones?
- ¿Existe equilibrio en la distribución de tareas?
- ¿La estructura resultante es conocida y aceptada por todos los miembros de la organización?
- ¿Están definidos los controles internos en los procesos que lo conforman?

III. Sistema de Administración de Personal

- ¿Funciona este sistema adecuadamente?
- ¿Cuál es el índice de rotación de personal?
- ¿Es adecuado el método de selección?
- ¿El nivel de remuneraciones está en relación con las funciones del puesto?
- ¿Están definidos los controles internos en los procesos que conforman este sistema?

IV. Sistema de Administración de Bienes y Servicios

- ¿Funciona este sistema adecuadamente?
- ¿El funcionamiento de este sistema esta sujeto al cumplimiento de una normativa vigente?
- ¿Están definidos los controles internos en cada uno de los procesos de contratación manejo y disposición?

V. Sistema de Administración Financiera

- ¿Funciona este sistema adecuadamente?
- ¿La información que genera el sistema es oportuna y confiable?
- ¿El plan de cuentas es el adecuado?
- ¿La base del registro y generación de la información es integral?

- ¿Existen problemas para cerrar a tiempo los Estados Financieros?
- ¿Están definidos los controles internos en los componentes de este sistema?

VI. Sistema de Información

- ¿Existe un sistema de control que implique la fijación de metas y objetivos concretos?
- ¿Qué información se recoge para controlar el logro de objetivos?
- ¿La información suministrada se adecua a las necesidades de la organización?
- ¿Cuán integral es la información que se genera?

ANEXO. LISTA DE VERIFICACIÓN PARA EL ANÁLISIS DE LA VISIÓN SISTÉMICA DE LA ORGANIZACIÓN

ANÁLISIS DE LOS FACTORES INTERNOS DE LA ORGANIZACIÓN

I. SISTEMA DE PLANIFICACIÓN OPERACIONAL

1. Normativa
 - Cumplimiento de normativas vigentes, para la elaboración de la Programación de Operaciones y del Presupuesto
2. Elaboración de la Programación de Operaciones y Formulación del Presupuesto.
 - Grado de articulación entre la Programación de Operaciones, la Planificación Estratégica Institucional y los Planes de desarrollo (sectoriales y regionales)
 - Grado de articulación entre la Programación de Operaciones y el Presupuesto.
 - Grado de participación en la elaboración de la Programación de Operaciones.
3. Seguimiento y evaluación a la ejecución de la Programación de Operaciones y Presupuesto
 - Existencia de mecanismos de seguimiento y evaluación a la Ejecución de la Programación de Operaciones y Presupuesto.
 - Generación de medidas correctivas.

II. SISTEMA DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA

1. Normativa
 - Cumplimiento de normativas vigentes para la Organización Administrativa.
2. Análisis organizacional
 - Diagnóstico organizacional (retrospectivo y prospectivo)
3. Diseño organizacional
 - Criterios que privan en la definición (diseño y ajuste) de la estructura organizacional (político – partidario – técnico)
 - Carácter de la estructura (rígida – flexible)
 - Manual de Organización y Funciones (especificación de funciones por áreas o unidades funcionales).

- Manuales de procesos y procedimientos (estandarización de procesos y procedimientos)

4. Implementación

- Programación
- Ejecución
- Evaluación

III. SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DE PERSONAL

1. Normativa

- Cumplimiento de normativas vigentes para la Administración de Personal

2. Programación de cargos

- Análisis y descripción de cargos
- Valoración de cargos
- Clasificación

3. Dotación de Personal

- Reclutamiento
- Selección
- Nombramiento
- Inducción
- Confirmación del personal

4. Evaluación del Desempeño

- Programación
- Ejecución
- Evaluación

5. Capacitación

- Detección de necesidades
- Programación de la capacitación
- Ejecución de la capacitación
- Evaluación de la capacitación (aprendizaje y reacción)
- Evaluación de los resultados de la capacitación (Transferencia e Impacto)

6. Retribución

- Remuneración (existencia de criterios para la definición de niveles salariales)
- Prestaciones sociales
- Reconocimiento (existencia de sistemas de incentivos)

7. Movilidad

- Promoción
- Rotación
- Permuta
- Transferencia
- Retiro

8. Registro

- Generación de la información
- Organización
- Actualización

IV. SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS (Compras y contrataciones)

1. Normativa

- Cumplimiento de normativas vigentes para la Administración de Bienes y Servicios

2. Contratación

- Modalidades de contratación
- Responsables en los procesos de contratación
- Condiciones para la firma de contratos
- Procesos de contratación
- Sistemas de calificación de propuestas

3. Manejo

- Administración de almacenes
- Administración de activos fijos muebles
- Administración de activos fijos inmuebles

4. Disposición

- Disposición temporal de bienes
- Disposición definitiva de bienes

V. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

1. Normativa

- Cumplimiento de normativas vigentes para la Administración Financiera

2. Contabilidad

- Registro de la información
- Generación de información
- Procesamiento

3. Presupuesto

- Registro de la información
- Generación de información
- Procesamiento

4. Tesorería y Crédito Público

- Recaudación de recursos
- Planificación de la Deuda Pública
- Registro de la información
- Generación de información
- Administración de recursos
- Administración de la Deuda Pública
- Procesamiento

VI. SISTEMA DE GERENCIA (DIRECCIÓN)

1. Estilo de liderazgo

- Tipos de dirección

2. Comunicación

- Tipos de canales de comunicación
- Percepción de la comunicación

3. Cultura organizacional

- Percepciones sobre el rol de la organización
- Percepciones sobre el trato entre superiores y subalternos
- Percepciones sobre el trato entre compañeros.

VII. SISTEMA DE INFORMACIÓN

1. Sistema de Información Gerencial

- Calidad
- Alcances
- Oportunidad
- Procesamiento
- Piramidación
- Confidencialidad

ANÁLISIS DE LOS FACTORES DEL ENTORNO DE LA ORGANIZACIÓN

FACTORES DEL ENTORNO PRÓXIMO (Actores)

- I. PROVEEDORES
- II. COMPETIDORES
- III. CLIENTES

FACTORES DEL ENTORNO REMOTO (Fuerzas)

- I. SOCIALES
- II. ECONÓMICAS
- III. POLÍTICAS
- IV. DEMOGRÁFICAS
- V. REGULATORIAS
- VI. CIENTÍFICO TECNOLÓGICAS

ANEXO. LISTA DE VERIFICACIÓN PARA EL ANÁLISIS DE LA VISIÓN ESTRATÉGICA DE LA ORGANIZACIÓN

I. PLANIFICACION ESTRATEGICA (P) PROCESO

1. Análisis Interno y del Entorno

- Fortalezas
- Debilidades
- Oportunidades
- Amenazas

2. Identificación de la Misión

- Finalidad
- Identidad
- Actividad
- Ámbito de acción

3. Definición de la Visión

- Dimensión de tiempo
- Integradora
- Amplia y detallada
- Positiva y alentadora
- Realista
- Consistente
- Difundida

4. Objetivos Estratégicos

- Planes de Desarrollo
- Visión
- Misión
- Análisis interno y del entorno
- Participativo
- Viable y consistente
- Cualitativo
- Mensurable

5. Políticas y Estrategias

- Ofensivas
- Defensivas
- Genéricas
- Concéntricas
- Crecimiento

6. Indicadores

- Cualitativos
- Cuantitativos

II. ORGANIZACIÓN DE LOS RECURSOS (O)

1. Planes

2. Programas

3. Presupuesto

III. DINAMIZACION DE LOS RECURSOS (D)

1. Motivación (Mayor grado de participación)

2. Comunicación (Canales de comunicación)

3. Liderazgo

4. Sentido Común

5. Promoción y testimonio

6. Compromiso

- Nivel de riesgo
- Nivel de responsabilidad
- Nivel de energía
- Nivel de frecuencia

7. Mecanismos para la dinamización de los recursos

- Estrategias
- Tácticas

IV. EVALUACION (E)

1. Evaluación
2. Monitoreo

V. REAJUSTE (R) (Medidas correctivas)

VI. RESPONSABILIDAD (R) (Rendición de cuentas)

ANEXO. EJEMPLOS DE LOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL ESQUEMA INSUMO – PROCESO – PRODUCTO

Ejemplos de Insumos:

- a) Asignación total de recursos económicos para el proyecto X;
- b) Personal contratado para asesorar el proyecto Y;
- c) Estados financieros de bancos y demás entidades financieras;
- d) Información acerca de clientes del servicio eléctrico, con medidores instalados y en funcionamiento; y
- e) Material médico-quirúrgico para el hospital Z.

Ejemplos de Procesos:

- a) Planificación de las actividades para la contratación de obras;
- b) Capacitación de jóvenes a través del Plan X;
- c) Inspección de bancos y otras entidades financieras;
- d) Inspección de edificaciones carcelarias;
- e) Medición, facturación y cobranza de servicio eléctrico; y,
- f) Ingreso, hospitalización e intervención quirúrgica de pacientes.

Ejemplos de Productos:

- a) Obras educacionales entregadas;
- b) Jóvenes capacitados por el Plan X e insertados en el mercado laboral;
- c) Bancos inspeccionados con recomendaciones, para mejorar su situación financiera;
- d) Total de ingresos recaudados por el servicio eléctrico; y
- e) Pacientes intervenidos quirúrgica y clínicamente en buen estado.

Ejemplos de Efectos:

- a) Aumento de mano de obra especializada, debido a la capacitación a través de programas sociales;
- b) Incremento de ingresos en empresa eléctrica, por acertada política de cobranzas; y,
- c) Disminución del número de pacientes en lista de espera, para intervenciones quirúrgicas, por política de atención oportuna.

Ejemplos de Impacto:

- a) Disminución del analfabetismo en el Municipio J;
- b) Disminución de la tasa de desempleo;
- c) Estabilización del sistema financiero;
- d) Recuperación financiera de la empresa, que permitió una mejora en la prestación del servicio eléctrico;

- e) Disminución de la tasa de mortalidad por decesos en quirófanos;
- f) Incremento de partículas contaminantes del aire en la ciudad Y; y
- g) Pasivos ambientales en las empresas básicas a privatizar.

Ejemplos de Usuarios / Clientes:

- a) Sector atendido por el servicio de educación en el Municipio J;
- b) Jóvenes desertores de la educación escolar atendidos por el Plan X;
- c) Microempresas que requieren mano de obra especializada;
- d) Bancos inspeccionados en el país;
- e) Ciudadanos que reciben servicio eléctrico; y,
- f) Pacientes que requieren intervenciones quirúrgicas.

Ejemplos de Entorno:

- a) Comunidades cercanas al aeropuerto M; y,
- b) Sectores de la población en la carretera L01.

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

VISIÓN GENERAL

En la Auditoría de Gestión, uno de los aspectos a evaluar es el control interno, ya que del grado de calidad y cumplimiento que este posea, depende la confianza que podrá depositar el auditor, en la realización de los trabajos de auditoría.

De acuerdo con lo anterior, se estudian y evalúan los controles establecidos, para asegurarse que las operaciones de la entidad auditada se realizan con economía, eficiencia y eficacia; se cumplan las políticas establecidas y que se brinde información financiera y administrativa confiable.

Para el auditor el control interno de mayor calidad, implicará mayor confiabilidad y generará menor necesidad de obtención de pruebas de auditoría. Al contrario, un control de menor calidad generará menor confiabilidad y consecuentemente una mayor necesidad de aplicación de pruebas de auditoría.

Las organizaciones implementan el control interno como un proceso, para aportar un grado de seguridad razonable en el logro de sus objetivos.

El desarrollo de este tema se basa en el denominado Informe COSO, emitido por el "Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission", dicho informe se considera un punto de referencia importante, cuando se tratan materias de control interno.

CONCEPTOS BÁSICOS

Riesgo

Posibilidad de que un evento o situación no deseada se produzca.

Riesgo de control

Riesgo de que los controles, no puedan evitar o detectar errores e irregularidades en forma oportuna.

Definición de Control Interno

La Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal lo define como: "...un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad de sus operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas."

El Control Interno es concebido por el Informe COSO como: es un proceso que lleva a cabo el consejo de administración, la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de proporcionar un grado razonable de confianza, en la consecución de los objetivos siguientes:

Categorías para el control interno

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y las normas aplicables.

La primera categoría se orienta a los objetivos básicos de negocios de una entidad, incluyendo los objetivos de desempeño, rentabilidad y salvaguarda de recursos.

La segunda se relaciona con la preparación de estados financieros publicados, confiables y datos financieros seleccionados derivados de tales estados.

La tercera se refiere al cumplimiento de aquellas leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

Esta definición de control interno tiene implícitos los aspectos fundamentales siguientes:

- Es un proceso.
- Lo llevan a cabo las personas.
- Sólo puede aportar un grado razonable de seguridad, no la seguridad total.
- Está pensado para facilitar la consecución de los objetivos de la entidad.

El control interno es un proceso

El control interno constituye un conjunto de acciones estructuradas, coordinadas e integradas dirigidas a la consecución de un fin, que se extienden por todas las actividades de una entidad, es decir, es un proceso.

Los procesos de negocio se coordinan en función de los procesos de gestión básicos: planificación, ejecución y supervisión. El control interno es parte de dichos procesos y está integrado en ellos, permitiendo su funcionamiento adecuado y supervisando su comportamiento y aplicabilidad en cada momento, por lo que se constituye en una herramienta útil para la gestión, pero no un sustituto.

El control interno lo llevan a cabo las personas

Son las personas quienes establecen los objetivos de la entidad e implantan y realizan los mecanismos de control.

El personal debe conocer sus responsabilidades y los límites de su autoridad, así como ha de haber un vínculo estrecho entre las funciones de cada individuo, su ejecución y los objetivos de la entidad.

El control interno sólo puede aportar un grado razonable de seguridad, no la seguridad total.

El control interno por muy bien que esté diseñado e implantado, sólo puede aportar un grado razonable de seguridad acerca de la consecución de los objetivos de la entidad, ya que se ve afectado por limitaciones que son inherentes a todos los controles.

El control interno que pretendiese dar una seguridad absoluta, sería antieconómico y asfixiaría la actividad de la organización, además este ayuda a la consecución de los objetivos operativos, pero no garantiza que los objetivos se estén alcanzando, ya que puede verse afectado por:

- Decisiones erróneas.
- La relación costo – beneficio.
- Confabulación de dos o más personas para provocar fallos en el control interno.

El control está pensado para facilitar la consecución de los objetivos de la entidad

Cada entidad tiene sus objetivos y estrategias para alcanzarlos, establecidos para toda la organización o dirigidos a determinadas actividades y el control interno debe contribuir a su logro.

TÉCNICAS PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Para realizar la evaluación preliminar del control interno se aplican diferentes técnicas, entre las cuales se encuentran:

- Descriptiva.
- Cuestionarios.
- Diagrama de flujo.

Descriptiva

Consiste en la explicación, por escrito, de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es decir, es la formulación de los memoranda donde se transcriben en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo. En ella se debe tener en cuenta:

- Origen de cada documento y su registro en el sistema.
- Forma de realizar el procesamiento.
- Disposición de cada documento y registro en el sistema.
- Indicación de procedimientos de control pertinentes a la evaluación del riesgo de control (separación de funciones, autorizaciones, aprobaciones y verificaciones internas)

Questionarios

En ellos se realiza una serie de preguntas sobre controles en cada área objeto de auditoría como medio para indicar los aspectos de la estructura de control que puedan ser inadecuados. En general se requieren respuestas afirmativas o negativas, donde se indiquen las deficiencias potenciales del control.

Diagrama de flujo

También llamado flujograma, es la representación gráfica que muestra los pasos secuenciales de un proceso y la relación existente entre ellos, proporcionando una idea concisa del sistema de la entidad con el objeto de:

- Descubrir vacíos que son fuente de problema.
- Simplificar el trabajo.
- Facilitar la visualización y distribución física de oficinas.
- Redistribuir funciones cuando ello sea necesario.
- Disminuir costos.
- Identificar oportunidades de mejoramiento.

Para la elaboración de un diagrama de flujo se debe tener en cuenta la simbología que se utiliza, así como:

- Definir los puntos de iniciación y terminación del proceso.
- Determinar y utilizar los símbolos más sencillos y adecuados para el proceso en estudio.
- Describir los pasos más significativos del proceso, especialmente los que consumen más tiempo o identifican mayormente el problema:
 - Inicio o terminado
 - Proceso u operación
 - Documento
 - Decisión
 - Conectar fuera de página
 - Conectar
 - Dirección de flujo o línea de Unión

METODOLOGÍA

Para comprender y evaluar el control interno de la entidad, es necesario:

- 1° Conocer los cinco componentes del control interno en la entidad, y que son: el ambiente de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, la información y comunicación y la supervisión.
- 2° Identificar los controles específicos que reducirán el riesgo de control y hacer una evaluación del riesgo de control.
- 3° Probar la eficacia de los controles.

1ª COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

- I. Ambiente de control.
- II. Evaluación de riesgos.
- III. Actividades de control.
- IV. Información y comunicación.
- V. Supervisión.

I. AMBIENTE DE CONTROL

El ambiente de control establece el tono de una organización, para influenciar la conciencia de organización de quienes trabajan en ella. Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura. Constituye la base del control interno, ya que determina las pautas de comportamiento y tiene una influencia fundamental en el nivel de conciencia del personal respecto al control.

Los atributos individuales, integridad, valores éticos y profesionalidad del personal de una entidad conforman el motor que la impulsa y los cimientos sobre lo que todo descansa.

Los factores que componen el ambiente de control son:

- **Integridad y valores éticos.** Los objetivos de una entidad y la manera como se logren están basados en preferencias, juicios de valor y estilos administrativos, los cuales trasladados a estándares de conducta, reflejan la integridad de los administradores y su compromiso con los valores éticos.

La efectividad de los controles internos no puede elevarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y

monitorean, a la vez que son elementos esenciales del ambiente de control y afectan el diseño, la administración y supervisión de los otros componentes.

Por muy eficaces que sean los controles internos estos no están por encima de las personas que los llevan a cabo. La ética es fundamentalmente un compromiso de adhesión a unos valores y la capacidad de llevarlos a la práctica de forma permanente.

La variedad de motivos que pueden inducir a los miembros de una organización a comportamientos faltos de ética o fraudulentos son considerables. La conducta ética y la integridad administrativa son producto de la cultura corporativa, la cual incluye estándares éticos y de comportamiento, la manera cómo ellos son comunicados y cómo se refuerzan en la práctica.

Las políticas oficiales especifican lo que la administración espera que suceda, la cultura corporativa determina lo que actualmente sucede, y cuales reglas se obedecen o se ignoran.

La transmisión de valores y reglas de comportamiento ético en una organización se realiza de varias formas que se complementan como son: el ejemplo, estableciendo normas escritas y códigos de conducta, así como llevar a cabo respuestas eficientes y contundentes en caso de actuaciones no conformes con las normas establecidas.

En la integridad y los valores éticos, juegan un papel importante los incentivos y tentaciones, ya que los individuos pueden involucrarse en actos deshonestos, ilegales o antiéticos, porque sus organizaciones les ofrecen fuertes incentivos o tentaciones para hacerlo, entre lo que se encuentran:

- Presiones para cumplir objetivos de desempeño irreales, particularmente resultados de corto plazo.
 - Altas recompensas dependientes del desempeño.
 - Controles no existentes o inefectivos.
 - Alta descentralización que abandona la buena gestión.
 - Auditoría interna débil que no detecta e informa conductas inapropiadas.
 - Consejo de dirección inefectivo.
 - Sanciones insignificantes o no publicadas a conductas impropias.
- **Competencia profesional.** La competencia debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar las tareas que definen los trabajos individuales.

La administración necesita especificar los niveles de competencia para los trabajadores y convertirlos en requisitos de conocimientos y habilidades. Implica la existencia de procesos de definición de puestos y actividades, de selección del personal, de su formación, evaluación y promoción. La

competencia significa el compromiso de la organización con el trabajo bien hecho, eficaz y eficiente.

- **Consejo de Dirección o Comité de Auditoría.** Debe estar preparado para indagar y analizar las actividades de los administradores, presentar los puntos de vista alternativos y tener el valor de actuar frente a acciones inconvenientes. Un Consejo de Administración o Comité de Auditoría pasivo y sin capacidad para cuestionar las decisiones y políticas de la dirección es un riesgo de control interno muy significativo.
- **Filosofía y estilo de operación de la administración.** Los estilos gerenciales marcan el nivel de riesgo de la entidad y pueden afectar el control interno. Un planteamiento orientado excesivamente al riesgo, unas actitudes poco propicias a la prudencia o a la falta de tomar en cuenta los aspectos de control o administrativos al emprender negocios es indicativo de riesgos de control interno.
- **Estructura organizacional.** Proporciona la estructura conceptual mediante la cual se planean, ejecutan y controlan las actividades de la entidad para la consecución de sus objetivos, para lo cual se deben definir las áreas claves de autoridad y responsabilidad y el establecimiento de las líneas apropiadas de información.

El adecuar la estructura organizativa de cada entidad a su tamaño, tipo de actividad y objetivos es fundamental para que el control interno pueda desarrollarse en forma normal, ya que ello define las líneas de responsabilidad y autoridad, así como los canales por los que fluye la información.

- **Asignación de autoridad y responsabilidad.** Aspecto fundamental del control interno. Consiste en las facultades y responsabilidades concedidas a los diferentes miembros de la organización para que desarrollen sus funciones. La delegación de funciones debe ir acompañada de:
 - Conocimientos claros e indudables de los objetivos de la entidad o al menos el área concreta en la que trabaja, por parte de quien recibe los poderes, para que pueda utilizarlos en función de dichos objetivos.
 - Un nivel de supervisión adecuado que permita comprobar que los poderes otorgados están siendo utilizados en la forma establecida.
- **Políticas y prácticas de recursos humanos.** Estas prácticas indican al personal los niveles éticos y de competencia profesional que pretende la entidad en cada caso.

II. EVALUACIÓN DE RIESGOS.

Todas las entidades, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o tipo de actividad enfrentan riesgos en todos los niveles de sus organizaciones. Los riesgos afectan la habilidad de la entidad para sobrevivir y no hay una manera práctica de reducir los riesgos a cero.

La entidad debe establecer los mecanismos necesarios para identificar, analizar y tratar los riesgos correspondientes. El mundo de los negocios es un mundo de riesgo. Cualquier entidad debe determinar cuáles son los niveles de riesgo aceptables y tratar de evitar que los riesgos sobrepasen esos límites.

Como mecanismo para minimizar los riesgos, hay que determinar los objetivos. La determinación de objetivos forma parte del proceso de gestión de las entidades y es una condición indispensable para establecer un elemento fundamental del control interno. Cada entidad debe determinar sus objetivos, sus puntos fuertes y débiles y las oportunidades y amenazas del entorno, los cuales debidamente combinados conducen al plan estratégico, el que identificará los factores de éxito o condiciones previas para que la entidad consiga sus objetivos.

- **Clasificación de los objetivos.**

Los objetivos se clasifican en tres categorías:

- **Objetivos de operaciones:** Se refieren a la utilización eficaz y eficiente de los recursos en las operaciones de la entidad, incluyendo objetivos de desempeño y rentabilidad, así como recursos de salvaguarda contra las pérdidas. Son la razón de ser de las entidades y van dirigidos a la consecución de su misión básica.

Constituyen los cimientos de todo el proceso de construcción de las estrategias y de la asignación de los recursos disponibles. De ahí la importancia de que los objetivos sean coherentes y realistas.

Son elementos de gestión y no de control interno, y son específicos para cada entidad, no así los dos restantes que, con diferencias de matices o adaptaciones, son sustancialmente aplicables a todas las entidades.

La consecución de los objetivos operacionales no siempre está bajo el control de la entidad ya que el control interno no es capaz de prevenir acontecimientos externos que pueden evitar el alcance de las metas operativas, pero puede aportar un nivel de seguridad razonable de que la administración esté informada puntualmente del grado de avance en la consecución de dichos objetivos.

- **Objetivos de información financiera:** Se refieren a la preparación y publicación de estados financieros confiables, incluyendo estados financieros interinos y condensados y datos financieros seleccionados y la prevención de información financiera pública fraudulenta, factor importante de las relaciones con el exterior e importante elemento de gestión interna. Están orientados principalmente por requerimientos externos.

Los requisitos para la fiabilidad de los estados financieros son:

- a) Aplicación de principios contables de general aceptación.
 - b) Principios contables apropiados a las circunstancias.
 - c) Los estados financieros son informativos de asuntos que pueden afectar su uso, entendimiento e interpretación.
 - d) La información presentada es resumida y clasificada de manera razonable.
 - e) Reflejan las transacciones y eventos fundamentales de manera tal que presentan adecuadamente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo en forma apropiada y razonable.
- **Objetivos de cumplimiento:** Se refieren al cumplimiento por la entidad de las leyes y las regulaciones aplicables. Esas leyes y regulaciones establecen los niveles mínimos de comportamiento los cuales son integrados por la entidad en el cumplimiento de sus objetivos. Salirse de ellos puede ocasionar perjuicios o problemas y puede afectar a su propio prestigio. Cada entidad debe establecer unos objetivos de cumplimiento dentro de los cuales moverse.

Los objetivos pueden ser complementarios y estar vinculados entre sí. Un objetivo puede pertenecer a más de una categoría. La consecución de unos objetivos puede estar condicionada a la consecución de otros y debe existir una estructuración coherente de objetivos, clasificándolos por su importancia y reconociendo las interconexiones y derivaciones entre ellos. Es útil relacionar el conjunto de objetivos globales de una entidad con los recursos disponibles.

El control interno debe conseguir que exista un nivel apropiado de información sobre la consecución de los objetivos operativos. Los sistemas de información ligan, por tanto, muy directamente los objetivos operativos y de información financiera.

- **Riesgos**

La identificación y análisis de los riesgos, a todos los niveles de la entidad, y el tomar las medidas oportunas a fin de evitarlos o limitar sus posibles efectos, es un proceso interactivo continuo y constituye un componente fundamental de un

eficaz control interno. A menudo la identificación de riesgos está integrada con el proceso de planeación.

Los riesgos se analizan a diferentes niveles, como son:

- **Riesgos a nivel de la entidad:** Pueden provenir de factores externos o internos.

Factores externos

- a) El desarrollo tecnológico.
- b) Las necesidades o expectativas cambiantes de los clientes.
- c) La competencia.
- d) La legislación y regulación nueva puede llevar a cambios en la política y estrategia de operación.
- e) Las catástrofes naturales.
- f) Los cambios económicos.

Factores internos

- a) Ruptura en el procesamiento de los sistemas de información.
 - b) La calidad del personal y los métodos de entrenamiento y motivación pueden influenciar en el nivel de conciencia de control.
 - c) Un cambio en las responsabilidades de la administración.
 - d) La naturaleza de las actividades de la entidad y el acceso de los empleados a los activos.
 - e) Un Comité de Auditoría que no es efectivo.
 - f) Rechazo al cambio.
- **Riesgos a nivel de actividad:** Su identificación ayuda a centrar la valoración de riesgos en las principales unidades de negocio.

Como el control interno ha sido pensado para limitar los riesgos que afectan las actividades de una organización, deberá adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes para identificar puntos débiles, enfocando los riesgos tanto a nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

La identificación de los riesgos debe ser seguida por el análisis de cada uno de ellos, lo cual incluye:

- a) Estimación de la importancia de un riesgo.
- b) Valoración de la probabilidad o frecuencia de ocurrencia del riesgo.
- c) Consideraciones de cómo debe administrarse el riesgo, o sea, valoración de qué acciones deben ser tomadas.

- **Manejo del cambio**

Los ambientes económicos, industriales y reguladores cambian y envuelven la actividad de las entidades. El control interno efectivo bajo un conjunto de condiciones no necesariamente será efectivo bajo otras. Para la valoración de riesgos es fundamental un proceso para identificar las condiciones cambiantes y tomar las acciones necesarias.

Como parte misma del proceso de evaluación de riesgos debe mantenerse un proceso de identificación de las circunstancias que van modificando los riesgos y las capacidades de una entidad para conseguir sus objetivos.

Las circunstancias más frecuentes que pueden afectar al control interno, cuya aparición debe exigir una atención especial, ya sean para que se replantee el análisis de riesgos o para que se tomen medidas concretas son:

- **Cambio en el ambiente de operación.** Un ambiente regulador o económico bien modificado puede dar como resultado incremento en las presiones competitivas y en el significativo de los diferentes riesgos. Los riesgos que pueden derivarse de nuevas circunstancias pueden ser totalmente nuevos y ello podría afectar sustancialmente al control interno.
- **Personal nuevo.** Una rotación excesiva del personal puede originar que las nuevas personas que ingresan no conozca adecuadamente el control interno o que nuevos ejecutivos no asuman la cultura de la entidad afectando con ello al entorno de control. De ahí la necesidad de entrenamiento y supervisión del nuevo personal.
- **Sistemas de información nuevos o reconstruidos.** Normalmente los controles efectivos pueden afectarse cuando se desarrollan sistemas nuevos, particularmente cuando existe presión por disminuir los tiempos de ejecución. Los nuevos sistemas de información suelen requerir cambios significativos en los controles. El riesgo de pérdida de control es tanto más grande cuanto más rápidos sean los cambios.
- **Crecimiento rápido.** Cuando las operaciones se expanden significativa y rápidamente, los sistemas existentes pueden forzarse excesivamente hasta el punto de que los controles se averían; cuando se cambian los procesos o se añade personal de oficina, los supervisores existentes pueden ser incapaces de mantener el control requerido. El control interno puede ser suficiente y adecuado para un volumen de operaciones, pero un crecimiento rápido puede generar presiones que los controles no puedan soportar.
- **Nuevas tecnologías.** La aparición de nuevas tecnologías, con un efecto sustancial en el proceso de producción o en el sistema de información puede requerir ajustes significativos en el control interno.

- **Líneas, actividades y productos nuevos.** Cuando una entidad incorpora nuevas líneas de negocios o realiza transacciones con las cuales no está familiarizada, los controles existentes pueden no ser adecuados y hay el riesgo de que la falta de experiencia conduzca a que no se implanten controles necesarios.
- **Reestructuración corporativa.** Las reestructuraciones pueden estar acompañadas de reducciones de personal e inadecuada supervisión y segregación de funciones, y un trabajo que desempeña una función clave de control puede ser eliminado sin compensar los controles en su lugar.
- **Operaciones en el extranjero.** La expansión o adquisición de operaciones en el extranjero conllevan a menudo riesgos nuevos. Los riesgos del negocio pueden derivar de factores singulares para la economía local y para el ambiente regulador y los canales de comunicación y los sistemas de información pueden no estar bien establecidos y disponibles para todos los individuos.

III. ACTIVIDADES DE CONTROL

Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas y que se realizan las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control son acciones de las personas para implementar las políticas y procedimientos y se dan a todo lo largo y ancho de la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen actividades diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, seguridad de activos y segregación de responsabilidades.

Se dividen en tres categorías, basadas en la naturaleza de los objetivos de la entidad con los cuales se relacionan:

- Operaciones
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de leyes y reglamentos.

La Administración debe estar permanentemente alerta para detectar las circunstancias que van modificando el entorno y por consiguiente los riesgos a enfrentar, tomando inmediatamente las acciones oportunas para evitar que esos riesgos se lleguen a materializar y producir efectos negativos en la entidad. Una parte de las medidas que toma la dirección en este sentido tendrán el carácter de actividades de control, otras tendrán el carácter de actividades de gestión.

Tipos de actividades de control

- **Revisiones de alto nivel:** Las revisiones se realizan sobre el desempeño actual frente a presupuestos, pronósticos, períodos anteriores y competidores. La dirección analiza comparativamente los resultados. Las acciones administrativas que se realizan y los consiguientes informes representan actividades de control. Esta es una actividad de control muy importante para la consecución de los objetivos, puesto que, en la mayoría de los casos, la información oportuna y apropiada constituye la primera base para la correcta toma de decisiones.
- **Funciones directas o actividades administrativas:** Los administradores dirigen las funciones o las actividades revisando informes de desempeño. Las responsabilidades de autorizar, ejecutar, registrar y comprobar una transacción deben de quedar, segregadas y diferenciadas. Este es uno de los mecanismos de control más importante y efectivo. Su ausencia es probablemente una de las mayores fuentes potenciales de problemas de control.
- **Procesamiento de información:** Se implementa una variedad de controles para verificar que estén completas y autorizadas las transacciones; incluye las comprobaciones realizadas para asegurar la existencia, exactitud, totalidad y autorización de estas. Dentro de este grupo de controles se incluyen las acciones correctivas a tomar cuando se detectan incumplimientos.
- **Controles físicos:** El conteo físico de los activos y la comprobación de los resultados con los registros de control constituyen una medida de control que puede resultar significativa para conseguir objetivos tanto de información financiera como de operaciones.
- **Indicadores de desempeño:** Incluye el análisis combinado de diferentes conjuntos de datos y la puesta en marcha de acciones correctivas. Mediante la investigación de resultados inesperados o de tendencias poco usuales, los administradores identifican circunstancias en las que el desarrollo subyacente de los objetivos de actividad es peligroso o no está siendo conseguido.
- **Segregación de responsabilidades:** Las responsabilidades se dividen, o segregan, entre diferentes empleados para reducir el riesgo de error o acciones inapropiadas. Este tipo de control está constituido por las revisiones de los resultados obtenidos en una actividad por parte de los responsables correspondientes y a niveles sucesivamente más altos.

Controles sobre los sistemas de información.

Dada la extendida confianza que se tiene en los sistemas de información, se necesitan controles sobre la totalidad de estos, por lo que se utilizan dos grandes grupos de actividades de control de sistemas de información:

- Controles generales.
- Controles de aplicación.

Controles generales

Incluyen los controles sobre las operaciones del centro de datos, la adquisición y mantenimiento del software del sistema, las seguridades de acceso y el desarrollo y mantenimiento de las actividades del sistema. Los controles generales pueden ser:

- **Controles a las operaciones del centro de datos:** Incluyen trabajos de implementación y rutina, acciones del operador, copias de seguridad y procedimientos de recuperación, así como planeación de contingencias o recuperación por desastres.
- **Controles al software del sistema:** Incluye los controles sobre la adquisición, implantación y mantenimiento del sistema y la ejecución de las aplicaciones: explotación, gestión de bases de datos, utilidades, telecomunicaciones, entre otros. En el centro de todo esto está el software de sistema que puede informar sobre el uso de las aplicaciones, de forma tal que si alguien accesa, al menos su uso es registrado e informado para revisión.
- **Controles de seguridad de acceso:** Permiten proteger el sistema, prevenir acceso inapropiado y el uso no autorizado. Se trata de determinar quien es el posible usuario de la información y qué se puede hacer con ella, evitando que personas no autorizadas puedan utilizarla para fines improcedentes. Estos controles han tenido gran importancia en la medida en que las redes de las telecomunicaciones han crecido.
- **Controles de desarrollo y mantenimiento de aplicaciones del sistema:** El desarrollo y mantenimiento de aplicaciones son procesos complejos y costosos que requieren controles de costo y eficiencia, así como documentación apropiada, aprobaciones y comprobaciones suficientes, previas a la implantación. La práctica cada vez más extendida de utilizar paquetes estándares requiere controles específicos sobre su selección, adaptación e implantación.

Controles de aplicación

Este tipo de controles están diseñados para controlar aplicaciones en proceso y van incorporados dentro de ellas con la finalidad de garantizar la totalidad y la exactitud en el proceso de las transacciones, su autorización y su validez.

Relaciones entre controles generales y de aplicación

Es importante que el sistema logre un equilibrio entre estos dos grupos de controles. Los controles de aplicación no podrán funcionar adecuadamente si no existen unos controles generales adecuados. Los controles establecidos internamente para controlar la información y los cálculos realizados tendrán muy poco efecto si no se han establecido controles apropiados para la captura e introducción de información en el sistema o si existe la posibilidad de modificar las

aplicaciones sin la debida autorización, por lo que juntos son necesarios para asegurar el procesamiento completo y exacto de la información.

Evaluación

Las actividades de control deben evaluarse en el contexto de las directivas administrativas para manejar los riesgos asociados con los objetivos establecidos para cada actividad significativa.

Un evaluador considerará si las actividades de control se relacionan con el proceso de valoración de riesgos, si son apropiadas para asegurar que las directivas de la administración se están cumpliendo y si se están aplicando adecuadamente.

IV. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.

Debe identificarse, capturarse y comunicarse información pertinente en una forma y oportunidad que facilite cumplir las responsabilidades asignadas al personal.

El sistema de información produce documentos que contienen información operacional, financiera y relacionada con el cumplimiento, la cual hace posible operar y controlar el negocio.

Los sistemas de información y comunicación, que rodean las actividades de la entidad, permiten que su personal capte e intercambie la información requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones.

- **Información.**

En todos los niveles de una organización se requiere información para operar el negocio y moverlo hacia la consecución de los objetivos de la entidad en todas las categorías, operaciones, información financiera y cumplimiento, por lo que es un elemento fundamental en la gestión de cualquier tipo de entidad.

La información se identifica, captura, procesa y reporta mediante sistemas de información, los cuales pueden ser formales o informales. Es necesario identificar cual información es relevante y disponer de los mecanismos oportunos para recogerla y comunicarla en forma y tiempo oportunos, de tal forma que esta pueda cumplir los objetivos previstos.

Los sistemas de información a menudo son parte integral de las actividades operacionales, y ellos no solamente capturan la información, sino que también se diseñan para llevar a cabo iniciativas estratégicas al integrar la planeación, el diseño y la implementación de sistemas con la estrategia global de la organización.

La calidad de la información generada por sistemas afecta la habilidad de la gerencia para tomar decisiones apropiadas para la administración y el control de las actividades de la entidad, por lo que se debe atender a los siguientes aspectos relativos a la calidad de la información:

- **Contenido apropiado:** La información debe ser necesaria.
 - **Información oportuna:** La información debe transmitirse en el tiempo oportuno y adecuado y debe estar disponible cuando se requiere.
 - **Información actual:** La información debe ser la más reciente posible.
 - **Información exacta:** Los datos deben ser correctos.
 - **Información accesible:** Los miembros de la entidad que necesiten utilizar la información deben acceder a ella con facilidad.
- **Comunicación.**

La comunicación es la trasmisión de información y esta es inherente a los sistemas de información para que el personal pueda cumplir sus responsabilidades de operación, información financiera y cumplimiento.

La comunicación en una entidad puede ser:

- **Interna:** El personal necesita recibir datos relevantes para administrar sus actividades, y la administración debe comunicar mensajes correctos. Es necesario que el personal conozca como su trabajo se relaciona con el de otros, y deben haber canales de comunicación que permitan reportar información hacia arriba dentro de la organización.
- **Externa:** Hay necesidad de comunicación apropiada no solamente dentro de la entidad, sino hacia el exterior. Las comunicaciones recibidas de las partes externas con frecuencia proporcionan información importante sobre el funcionamiento del control interno.
- **La Administración debe disponer de los mecanismos apropiados que le permitan obtener la información que necesita para cumplir sus funciones, así como fórmulas de comunicación clara con la entidad y con el exterior.**

V. SUPERVISIÓN.

EL control interno cambia con el tiempo ya que las formas en que se aplican los controles tiene que evolucionar, por lo que se requiere que sean supervisados, o sea que se lleve a cabo un proceso que valore la calidad del desempeño del sistema en el tiempo, lo que asegure que el control interno continúe operando efectivamente. Este proceso implica la valoración por parte del personal apropiado, del diseño y de la operación de los controles.

El objetivo de la supervisión es asegurar que el sistema está funcionando adecuadamente y de que va adaptándose a las necesidades y cambios de circunstancias; la dirección debe disponer de los instrumentos necesarios para asegurarse de que esto es realmente así.

La supervisión del control interno puede llevarse a cabo de dos formas:

- **De las actividades continuas:** Se aplican en las actividades normales, repetitivas de una entidad y se desarrollan a tiempo real. El propio sistema debe incluir este tipo de supervisión y a mayor grado de efectividad de este monitoreo, menos evaluaciones separadas se requerirán.

Las actividades que sirven para monitorear la efectividad del control interno en el curso ordinario de las operaciones, incluyen actos regulares de administración y supervisión, comparaciones, conciliaciones, y otras acciones rutinarias.

- **Por evaluaciones separadas:** También denominadas evaluaciones específicas o puntuales, se realizan luego de que tuvieron lugar los hechos y se utilizan para comprobar la efectividad del control interno ya que es conveniente realizar evaluaciones de su efectividad.

Generalmente no suele ser necesaria una evaluación de todo el control interno de la entidad y generalmente la revisión se concreta a áreas o aspectos específicos. La efectividad de los controles de revisión sistemáticos y recurrentes debe incluirse también como parte de la evaluación específica. Con frecuencia los departamentos, unidades de negocio, entre otros. Deben realizar “autoexámenes” de control interno.

En las evaluaciones puntuales se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a) El alcance y frecuencia varía dependiendo del significado de los riesgos que se controlan y de la importancia de los controles.
- b) Son ejecutadas por los responsables de las áreas de gestión (auto-evaluación), la auditoría interna (incluidas en el planeamiento o solicitadas especialmente) y los auditores externos.
- c) La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema, que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen como hábitos y que resulten aptos para los fines perseguidos.
- d) Responden a una metodología, con técnicas y herramientas para medir eficacia directamente o a través de la comparación con otros controles probadamente buenos.

- e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad.
- f) La Confección del plan de acciones debe contemplar:
 - Alcance de la evaluación
 - Actividades de supervisión continua existentes
 - Tareas de los auditores internos y externos
 - Áreas o asuntos de mayor riesgo
 - Programa de evaluaciones
 - Evaluadores, metodología y herramientas de control
 - Presentación de conclusiones y documentación de soporte
 - Seguimiento para que adopten las correcciones pertinentes

La evaluación del control interno completo de una entidad, es requerida con menos frecuencia que la valoración de controles específicos y puede motivarse por: cambio administrativo, adquisiciones, cambios significativos en las operaciones o en los métodos de procesamiento de la información financiera.

La combinación de estas dos formas asegura que el control interno mantenga su efectividad en el tiempo.

Las debilidades o deficiencias del control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas al responsable de la función o actividad implicada que está en posición de tomar la acción correctiva y al nivel de administración que es responsable directo de la persona a efectos de adoptar las medidas de ajuste correspondientes.

Después de analizados los cinco componentes del control interno, los cuales son:

Ambiente de control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y comunicación y Supervisión; se continua con el segundo paso, que corresponde a la evaluación del riesgo de control.

2ª EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL

El auditor debe identificar los objetivos de la auditoría relacionados con las operaciones a las que se aplique la evaluación y que detecte políticas, procedimientos específicos y actividades que contribuyen a la consecución de cada objetivo.

Para indicar y definir las debilidades del control interno, se debe establecer en cuales operaciones hay ausencia de controles adecuados que aumentan el riesgo de control.

El método consiste en:

- Identificar los controles existentes.
- Identificar la ausencia de controles claves.
- Determinar errores importantes potenciales que podrían resultar.
- Considerar la posibilidad de compensar los controles.

3ª DISEÑO Y REALIZACIÓN DE LAS PRUEBAS DE CONTROL

Una vez realizada la identificación de los controles, se deben realizar pruebas de control que aseguren que los controles han funcionado de manera adecuada durante el período de auditoría. Entre los procedimientos que se aplican se encuentran:

- Hacer consultas al personal adecuado del cliente.
- Examinar documentos, registros e informes.
- Observar las actividades relacionadas con el control.
- Repetición de los procedimientos del cliente.

El alcance de la aplicación de estos procedimientos de control depende del riesgo de control evaluado que se desee.

Evaluación de Resultados

Después de analizados y evaluados los componentes del Control Interno, identificados y evaluados los controles que reducen el riesgo de control y probada su eficacia, se procede a evaluar los resultados.

La evaluación del control interno es una parte fundamental del trabajo de auditoría, ya que sobre su base se debe diseñar el programa de trabajo y se determinan las áreas que se consideren como críticas en su desempeño, haciendo énfasis en aquellas que tengan mayor incidencia en el logro de los objetivos y metas, o con los procesos sustantivos o medulares de la entidad, así como las posibles desviaciones y hallazgos de la auditoría.

ANEXO. LISTA DE VERIFICACIÓN PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

I. AMBIENTE DE CONTROL

1. Integridad y valores éticos.

- ¿Existe y se implementa un código de conducta y otras políticas, dirigidas a las prácticas de negocios aceptables, los conflictos de interés o los estándares esperados de comportamiento ético y moral?
- ¿Las relaciones con los empleados, proveedores, clientes, inversionistas, acreedores, aseguradoras, competidoras, auditores, entre otros., se basan en la honestidad y equidad?
- ¿Se toman acciones ante violaciones del código de conducta y las medidas son adecuadas?
- ¿Hay presión por cumplir objetivos de desempeño irreales, particularmente por resultados de corto plazo y extensión, en la cual la compensación está basada en la consecución de tales objetivos de desempeño?

2. Competencia profesional.

- ¿Están descritas las tareas particulares del personal?
- ¿Se analiza el conocimiento y las habilidades del personal, para desempeñar adecuadamente los trabajos?

3. Consejo de Dirección o Comité de Auditoría.

(Máximas autoridades y su tren directivo)

- ¿El Consejo de Dirección es independiente, frente a la administración ante situaciones difíciles y que suscitan dudas?
- ¿Tienen los directores el conocimiento suficiente, la experiencia y el tiempo de servicio efectivo?
- ¿Se realizan sistemática y oportunamente las reuniones y en ellas participan el director financiero, los ejecutivos de contabilidad, los auditores internos y externos?
- ¿Es suficiente y oportuna la información al Consejo de Dirección, para permitir el monitoreo de los objetivos y estrategias de la administración, la posición financiera, los resultados de operación de la entidad, y los términos de los acuerdos significativos?
- ¿Es suficiente y oportuna la información al Comité de Auditoría, acerca de investigaciones y actos impropios?
- ¿Se llevan a cabo acciones como resultado de los descubrimientos e investigaciones especiales realizadas?

4. Filosofía y estilo de operación de la administración.

- ¿Se analizan los riesgos de la actividad o funciones de la organización?
- ¿Hay rotación excesiva del personal en funciones claves?
- ¿Existe preocupación de la administración, hacia la actividad de contabilidad y se preocupa de la confiabilidad de los reportes financieros y la seguridad de los bienes y activos?
- ¿Hay frecuente interacción entre la administración principal y la operativa, particularmente cuando operan desde localizaciones geográficamente apartadas?
- ¿Se producen actitudes y acciones inapropiadas, hacia la información financiera, incluyendo disputas sobre aplicación de acuerdos contables?

5. Estructura organizacional.

- ¿Es apropiada la estructura organizacional de la entidad, y su habilidad para proporcionar el flujo de información necesario, para administrar sus actividades?
- ¿Es adecuada la definición de las responsabilidades claves de los administradores y hay comprensión de esas responsabilidades?
- ¿Es adecuado el conocimiento y la experiencia de los administradores, de acuerdo con sus responsabilidades?
- ¿Los reportes son efectivos y proporcionan la información apropiada?
- ¿Es suficiente el número de empleados en las actividades de administración y supervisión?

6. Asignación de autoridad y responsabilidad.

- ¿Es adecuada la asignación de responsabilidad y la delegación de autoridad, para cumplir con las metas y objetivos organizacionales, las funciones de operación y los requerimientos reguladores, incluyendo la responsabilidad por los sistemas de información y autorizaciones para cambios?
- ¿Son convenientes los estándares y procedimientos, relacionados con el control, incluyendo la descripción del trabajo de los empleados?
- ¿Existe un número apropiado de personal, particularmente con respecto al procesamiento de datos y a las funciones de contabilidad, con los niveles de habilidades requeridos relativos al tamaño de la entidad y a la naturaleza y complejidad de las actividades y sistemas?

7. Políticas y prácticas de recursos humanos.

- ¿Se aplican adecuadamente las políticas y los procedimientos para la vinculación, el entrenamiento, la promoción y la compensación de empleados?
- ¿Son convenientes las acciones desarrolladas, en respuesta a las desviaciones de las políticas y los procedimientos aprobados?

- ¿Se aplican los estándares de ética y moral a las políticas de personal?
- ¿Es adecuado el chequeo de la experiencia de los candidatos a empleo, particularmente en relación con las acciones o actividades principales consideradas como inaceptables por la entidad?
- ¿Son adecuados los criterios de retención, promoción y evaluación de los empleados y su relación con el código de conducta u otras orientaciones de comportamiento?

II. EVALUACIÓN DE RIESGOS

1. Objetivos globales de la entidad.

- ¿Los objetivos globales de la entidad, proveen declaraciones y orientaciones suficientes sobre lo que la entidad desea conseguir?
- ¿Es efectiva la comunicación de los objetivos globales de la entidad, a los empleados y al consejo de dirección?
- ¿Hay relación y consistencia de las estrategias, con los objetivos globales de la entidad?
- ¿Son consistentes los planes y presupuestos de negocio, con los objetivos globales de la entidad, planes estratégicos y condiciones actuales?

2. Objetivos a nivel de actividad.

- ¿Existe vínculo de los objetivos a nivel de actividad, con los objetivos globales de la entidad y con los planes estratégicos?
- ¿Hay relación de los objetivos a nivel de actividad, para con todo el proceso de negocios?
- ¿Son específicos los objetivos a nivel de actividad?
- ¿Son adecuados los recursos en relación con los objetivos?
- ¿Están identificados los objetivos importantes (factores críticos de éxito), para la consecución de los objetivos globales de la entidad?
- ¿Están comprometidos todos los niveles de la administración, en la definición de los objetivos y en la extensión en la cual ellos están encargados de los objetivos?

3. Riesgos

- ¿Son convenientes los mecanismos para identificar los riesgos provenientes de fuentes externas?
- ¿Son convenientes los mecanismos para identificar los riesgos provenientes de fuentes internas?
- ¿Están identificados los riesgos significativos para cada objetivo importante a nivel de actividad?

- ¿Es completo y relevante el proceso de análisis de riesgos y en él se incluye la estimación de los más significativos, la valoración de la probabilidad de su ocurrencia y la determinación de las acciones requeridas?

4. Manejo del cambio

- ¿Existen mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a los eventos o actividades rutinarias que afectan la consecución de los objetivos globales o de los objetivos a nivel de actividad de la entidad?
- ¿Existen mecanismos para identificar y reaccionar a los cambios, que puedan tener un efecto más dramático y penetrante sobre la entidad y que puedan demandar la atención de la alta administración? Considere los aspectos siguientes:
 - Cambios en el ambiente operativo.
 - Personal nuevo.
 - Sistemas de información nuevos o reconstruidos.
 - Crecimiento rápido.
 - Nuevas tecnologías.
 - Líneas, actividades y productos nuevos.
 - Reestructuración corporativa.
 - Operaciones en el extranjero.

III. ACTIVIDADES DE CONTROL

- ¿Existen las políticas apropiadas y los procedimientos necesarios, en cada una de las actividades de la entidad?
- ¿Se utilizan apropiadamente las actividades de control identificadas? Considere entre otros aspectos, lo siguientes:
 - Análisis efectuados por la dirección.
 - Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades
 - Comprobación de las transacciones en cuanto a exactitud, totalidad, y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, análisis de consistencia, preenumeraciones.
 - Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones y recuentos.
 - Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
 - Segregación de funciones.
 - Aplicación de indicadores de rendimiento.
 - Procesamiento de datos, adquisición, implantación y mantenimiento del software, seguridad en acceso a sistemas

IV. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

1. Información.

- ¿Son adecuados los mecanismos establecidos para la obtención de información externa e interna y el suministro a la administración de los reportes necesarios, sobre el desempeño de la entidad en relación con los objetivos establecidos?
- ¿Se proporciona la información correcta al personal que la requiere, con el detalle suficiente y de manera oportuna que les permita cumplir de forma eficiente y efectiva sus responsabilidades?
- ¿Se revisan los sistemas de información, sobre la base del plan estratégico para sistemas de información – enlazado con la estrategia general de la entidad- y de acuerdo con los objetivos generales de la entidad y con los objetivos de nivel de actividad?
- ¿Apoya la administración el desarrollo de los sistemas de información necesarios, lo cual es demostrado por la asignación de los recursos apropiados, humanos y financieros?

2. Comunicación.

- ¿Es efectiva la comunicación a los empleados de sus deberes y responsabilidades respecto a su trabajo?
- ¿Están establecidos canales de comunicación, que faciliten el reporte de acciones sospechosas o inapropiadas en el área de trabajo?
- ¿Hay receptividad por parte de la administración en las sugerencias de los empleados, referentes a las maneras de aumentar la productividad, la calidad u otros mejoramientos similares?
- ¿Es precisa, suficiente y oportuna la información y la comunicación a lo largo de la organización, para permitir que los empleados cumplan sus responsabilidades de forma efectiva?
- ¿Hay franqueza y efectividad en la forma de tratar a los clientes, proveedores y otras partes externas, tanto en la información como en la comunicación sobre los productos?
- ¿Existe un plazo adecuado para que las partes externas conozcan y entiendan los estándares éticos de la entidad?
- ¿Son oportunas y apropiadas las acciones de parte de los administradores, derivadas de las comunicaciones recibidas de clientes, vendedores, reguladores u otras partes externas?

V. SUPERVISIÓN

De las actividades continuas

- ¿Es adecuado el plazo en el que el personal en el desempeño de sus funciones, obtiene evidencia de que el sistema de control interno continúa funcionando?
- ¿Es adecuado el plazo en el que las comunicaciones recibidas de partes externas, corroboran la información generada internamente o señalan problemas?
- ¿Se efectúan comparaciones periódicas de las cantidades registradas por el sistema de información contable con los activos tangibles?
- ¿Se implementan las recomendaciones de los auditores internos y externos, como medio para fortalecer los controles internos?
- ¿Son efectivos los seminarios de entrenamiento, las sesiones de planeación y otras reuniones para proporcionar retroalimentación importante a la administración, en relación con la efectividad de los controles?
- ¿Se evalúa periódicamente el personal, para establecer si entiende y cumple con el código de conducta de la entidad y desempeña regularmente actividades críticas de control?
- ¿Son efectivas las actividades de auditoría interna?

Por evaluaciones separadas

- ¿Es apropiado el alcance y la frecuencia de las evaluaciones separadas del sistema de control interno?
- ¿Es adecuado el proceso de evaluación?
- ¿Es lógica y apropiada la metodología del sistema de evaluación?
- ¿Es adecuado el nivel de documentación?

Reporte de incidencias

- ¿Están creados los mecanismos para la captura e información de las deficiencias identificadas de control interno?
- ¿Son reportadas al personal que corresponde las deficiencias de los reportes?
- ¿Son adecuadas las acciones llevadas a cabo de acuerdo con las incidencias reportadas?

IDENTIFICAR Y ESTABLECER ÁREAS A EVALUAR

VISIÓN GENERAL

La suma de los datos resultantes del análisis organizacional y la evaluación preliminar del control interno genera la identificación de áreas o puntos débiles sobre los cuales el auditor deberá prestar especial atención. El análisis de toda esa información obtenida, es vital para la planeación de la auditoría, la cual puede realizarse a través de la aplicación de un conjunto de técnicas, conocidas como revisiones analíticas.

El auditor no debe olvidar que en su examen evaluará las tres E`s, es decir, la eficiencia, eficacia y economía, así como cualquier otro criterio que maneje o sea aplicable en la organización auditada. La obtención de los criterios o información que permitan al auditor medir y por lo tanto evaluar las tres E`s, permitirá no solo ser más precisos en la selección de las áreas o área por examinar, sino también en la ejecución del examen.

CONCEPTOS BÁSICOS

Revisión Analítica

El análisis de la información, se realiza a través de la aplicación de un conjunto de técnicas conocidas como procedimientos analíticos o revisión analítica, que se emplea como un instrumento vital para la fase de planificación.

Es la aplicación de una serie de técnicas de análisis de la información, recopilada en la fase de recopilación de información, de manera tal de precisar las áreas, proyectos o sectores a auditar, ponderando factores o aspectos que permitan al equipo de auditoría tomar decisiones acertadas. Es la realización de un estudio o evaluación de la información que será objeto de análisis mediante la comparación o relación con otros datos de información relevante.

Áreas Críticas

Son aquellas áreas, operaciones, sectores o procesos que, por medio de la revisión analítica, se determinan como los más convenientes para desarrollar la auditoría de gestión, de acuerdo a criterios o parámetros previamente acordados.

La elección de los procedimientos, métodos y su nivel de aplicación requieren del criterio profesional del auditor.

A continuación se mostrará la importancia de la revisión analítica en la fase de planificación, los objetivos o fines que se persigue con su aplicación y las principales herramientas empleadas en su aplicación.

Los procedimientos analíticos pueden variar desde simples comparaciones, hasta el uso de complejos procedimientos que abarcan varias relaciones y elementos de información. La revisión analítica permite la comprensión de las operaciones y actividades de la entidad auditada, la comparación de la información del año bajo examen, en relación con la información del año anterior, puede mostrar cambios importantes que se constituyen en aspectos de especial interés, para la planificación de la auditoría.

En caso de auditorías recurrentes, el conocimiento y la experiencia obtenida en exámenes de años anteriores, es un punto de partida para la planificación de la auditoría de la presente gestión, el empleo de procedimientos analíticos permitirá la comparación de la información no auditada del presente año, con la información auditada en años anteriores, a efectos de detectar cambios significativos en el comportamiento de la entidad

Los procedimientos de análisis que se aplican en esta fase, deben concentrarse fundamentalmente en:

- Incrementar el conocimiento que el auditor debe tener sobre la entidad auditada, en cuanto a sus estrategias y procesos.
- La identificación de áreas que pueden representar ciertos riesgos importantes específicos para la auditoría.

Los métodos de análisis combinados con el conocimiento que el auditor obtuvo de la entidad, sirve de base para investigaciones adicionales y por consiguiente para una planeación efectiva.

Requisitos para aplicación de procedimientos de revisión analítica

Con la finalidad de lograr resultados confiables, estos procedimientos deben respetar ciertos requisitos, que permitan su evaluación, tales como:

- Claridad en la identificación de criterios para la evaluación o análisis de la gestión
- Relación lógica.
- La relación de información no debe ser muy compleja, es decir debe ser de fácil realización y comprensión.
- La comparación de los datos e información utilizada deberá ser convincente y consistente.
- Las variables utilizadas deben ser independientes.
- Las mediciones realizadas deben ser usuales y frecuentes, utilizando información de fuente confiable y aplicable a las actividades de la institución.

Métodos o herramientas utilizados durante la revisión analítica

Para el empleo de procedimientos de revisión analítica, el auditor dispone de una serie de métodos, los cuales pueden utilizarse indistintamente. El análisis por parte del equipo de Auditoría, a través de uno o varios de estos métodos puede determinar las áreas críticas o susceptibles de auditar, sobre las cuales deberá desarrollar su plan y programa de Auditoría, considerando, entre otros aspectos

- a) Interés de la Entidad Fiscalizadora
- b) Viabilidad practica de la auditoria
- c) Personal disponible
- d) Tiempo disponible
- e) Calidad y confiabilidad de la información
- f) Riesgos inherentes y de control
- g) Ambiente de control de la entidad
- h) Debilidades del control interno

A continuación se detallan algunos de los procedimientos más empleados:

- **Análisis y comparaciones de relaciones y tendencias**

Se refiere a cualquier relación entre los criterios (deber ser) claramente establecidos por la organización y las situaciones o tendencias claramente identificadas en el proceso de recopilación de información y evaluación preliminar del control interno que claramente se oponen al criterio, a fin de determinar las áreas críticas en las cuales desarrollar la Auditoría

- **Pruebas de diagnóstico o control de gestión**

Comprende la determinación, comparación y evaluación de índices e indicadores de gestión, en caso de que el organismo auditado maneje indicadores, a fin de establecer las debilidades de la gestión y dirigir la actuación a las áreas críticas

- **Ponderación de Criterios**

Comprende la identificación de las políticas de Estado en las cuales participa la entidad, de las áreas, proyectos o actividades que desarrollan la labor misional de la organización (procesos medulares), de las áreas o proyectos que consumen mayores recursos financieros y de las áreas o proyectos con mayor riesgo y menor confiabilidad en sus sistemas de control interno, a fin de establecer las áreas o aspectos críticos a evaluar con la auditoria

- **Pruebas de proceso**

Comprende la identificación de las áreas o proyectos sustantivos para la organización, a través de los cuales desarrolla su actividad misional, determinando sus insumos, actividades o sub-procesos y productos, en

relación con las metas y objetivos previstos para establecer desviaciones o debilidades en el desarrollo del referido proceso medular

- **Espina de Pescado**

Comprende la determinación, comparación y ponderación de los problemas encontrados en la fase de recopilación de información, a fin de determinar las posibles causas de los problemas y definir en función de ellas las áreas o sectores críticos.

Importancia de los Criterios de la Auditoría

Si los criterios de la auditoría no se fijan, no habrá base de comparación y en consecuencia ningún fundamento para los resultados, las conclusiones y las recomendaciones que haga la auditoría.

Otra razón para establecer criterios es que se logra obtener una idea clara desde el principio, sobre qué buscar en el trabajo de campo, en vez de esperar encontrar puntos interesantes por mera casualidad.

Criterios en la Auditoría Financiera

En la auditoría financiera los auditores generalmente aplican las “Prácticas de Contabilidad Generalmente Aceptadas” (PCGA) como criterios de la auditoría. PCGA es un sistema de principios de contabilidad que se han desarrollado a través de la práctica y del trabajo académico durante siglos. Aunque, el PCGA seguido por los contadores de diversos cuerpos profesionales tenga diferencias de menor importancia, se aceptan ampliamente en su alcance y contenido. Como resultado la auditoría financiera ha crecido como disciplina establecida. Su práctica es generalmente similar alrededor de todo el mundo.

Criterios para la Auditoría de Gestión

La situación no es igual para la Auditoría de Gestión. En primer lugar, es una disciplina reciente y su alcance y metodología varían de país al país. En segundo lugar, no tiene una historia trazada a lo largo del trabajo académico. La mayoría del trabajo académico en el tema se puede remontar de nuevo a la última década y lo siguen solamente algunas personas u organizaciones. En tercer lugar, la Auditoría de Gestión posee la tentativa de evaluar la gama entera de actividades gerenciales. Ésta se ocupa de una amplia variedad de datos operacionales y no financieros. Sus áreas de examen podrían extenderse a la probidad de la conducta, a la suficiencia del sistema de información, a la eficiencia de operaciones y a la eficacia de varias decisiones. Para una variedad tan extensa de actividades y de funciones no existe ningún criterio generalmente aceptado. Los auditores de gestión, por lo tanto, operan en un terreno mucho más difícil que los auditores financieros.

Hasta que existan criterios generalmente aceptados, los auditores tienen que desarrollar los criterios específicos para cada área de la auditoría. Esto puede generar a menudo desacuerdos en la auditoría. Por lo tanto, los auditores deben discutir sus criterios con la gerencia de la auditoría. Una comisión de auditores que aplica criterios no aceptados por el auditado podría guiarnos a grandes controversias e incluso a reportes de auditoría no confiables.

Tipos de Criterios en la Auditoría de Gestión

Hay dos tipos de criterios en la revisión de la Auditoría de Gestión:

- Criterios Generales
- Criterios Específicos

Criterios Generales

Los criterios generales son amplias declaraciones del funcionamiento aceptable y razonable. Los criterios generales se derivan a menudo del sentido común o de la racionalidad general. Por ejemplo, los procedimientos en una organización pueden ser demasiado incómodos para ser eficaces. Incluso una revisión general de sus procedimientos, puede sugerir las áreas potenciales para la simplificación. Así los auditores necesitarían conocer las prácticas gerenciales generalmente aceptadas por las diferentes áreas. Estas prácticas se pueden adoptar como criterios generales de auditoría para una asignación de las áreas a evaluar

Criterios Específicos

Los criterios específicos se relacionan un poco más con la legislación, los objetivos, los programas, los controles y los sistemas de la entidad. Los criterios específicos se derivan sobre todo de los objetivos formulados para un proyecto o un programa particular de acuerdo a los criterios y prácticas relacionados. Por ejemplo, un programa para eliminar la malaria puede tener un objetivo para la erradicación de la enfermedad sobre cierto período, o un programa masivo de alfabetización puede formular un objetivo para medir el porcentaje de alfabetización sobre el período de duración del plan. Estos objetivos del programa se pueden adoptar como criterios específicos para el proyecto o el programa.

Pero los auditores enfrentan una dificultad inmensa también en esta área. En la mayoría de los casos los objetivos no se dan en una forma cuantificada específica, lo cual es siempre un reto para los auditores.

Los criterios específicos se relacionan estrechamente con las operaciones particulares de las áreas específicas. Los auditores necesitan conocer los detalles de esas operaciones. Por ejemplo, cuando se audita un proyecto de energía, los criterios específicos de la auditoría podrían incluir los criterios, para las actividades

tales como las entradas del combustible para la producción eléctrica, la variedad del costo por unidad para la generación de energía, la hora de cierre para el mantenimiento de rutina de la casa de la energía, el indicador del costo promedio de mantenimiento del costo del capital total de la planta y la salida prevista de la energía, entre otros. Hasta que los auditores se familiaricen con las operaciones, no pueden establecer criterios específicos de auditoría razonables. En áreas altamente especializadas o técnicas, los auditores de gestión podrían requerir la asistencia de expertos técnicos. De hecho, una de las normas de auditoría ordena que los auditores deban poseer colectivamente la habilidad y la capacidad para revisar una organización o un proyecto. Para los proyectos técnicos, esta competencia se puede alcanzar a través de un equipo de auditores conformado por auditores profesionales y expertos técnicos. La forma exacta de relación organizacional para estos expertos, se puede decidir por cada Entidad Fiscalizadora a la luz de sus políticas generales de personal.

Fuentes de los Criterios de la Auditoría

Los criterios de la auditoría se pueden derivar de un número de fuentes. Sin embargo, el juicio del auditor desempeña un papel importante para identificar fuentes relevantes y confiables. Los siguientes aspectos se utilizan a menudo como fuentes de criterios:

- a) Documentos básicos de planeación, tales como estudios de viabilidad y el plan aprobado
- b) Informes financieros
- c) Informes de gastos
- d) Documentos del presupuesto
- e) Reportes del proyecto
- f) Criterios publicados por otras agencias de auditoría
- g) Similares entidades de auditoría
- h) Criterios fijados por gremios Internacionales
- i) Instrucciones y políticas de Gobierno
- j) Leyes, pautas y regulaciones
- k) Literatura de la entidad en cuestión
- l) Pronunciamientos hechos por gremios profesionales y gremios modelo
- m) Ejecución de criterios fijados por la gerencia
- n) Entrevistas con profesionales

Los auditores deben buscar la guía de todas estas fuentes y después formular criterios realistas para la auditoría. Mientras que hacen así pues, deben apreciar las condiciones locales. Por ejemplo, sería injusto aplicar calidad de los criterios del agua potable publicados por la Organización Mundial de la Salud en un país en

vías de desarrollo, donde se presenta como problema simple la disponibilidad del agua potable. Cuando se adoptan las prácticas de gerencia generalmente aceptadas en países desarrollados, los ajustes convenientes se deben hacer consultando con la gente experimentada.

Formas de Criterios de Auditoría.

Como se discutieron los criterios de auditoría, éstos también pueden ser formulados en forma general o específica. Los criterios generales fijan los principios generales, mientras que los criterios específicos fijan las expectativas detalladas de la gerencia. Por ejemplo, en el caso de los criterios de la intervención para el uso de un equipo. Los criterios podrían ser:

Criterio General

El equipo debe ser óptimamente utilizado

Criterios Específicos

- a) La gerencia debe establecer los criterios, para el tiempo de utilización y la productividad para el equipo.
- b) La utilización y la productividad del equipo deben ser registradas y ser supervisadas.
- c) La gerencia debe tomar la acción correctiva, cuando la productividad esté por debajo del 80% del criterio.

Características y Conveniencia de los criterios

Los criterios convenientes son los relevantes y apropiados a los temas que son auditados, de acuerdo con las circunstancias. En la planeación de la auditoría, los criterios convenientes se deben identificar para permitir al auditor determinar los temas sujetos a auditar. En la etapa de planeación inicial, los criterios se pueden identificar en un nivel relativamente general, pero necesitarán ser identificados los criterios más específicos para su uso durante el proceso de auditoría.

La conveniencia de criterios depende de factores como:

- a) El objetivo de la auditoría, es decir, los criterios que son convenientes para los temas relacionados con la economía, son diferentes de aquellos relacionados con la eficiencia; y
- b) La parte del sistema de la entidad, de la gerencia de control o de la unidad organizacional que se examinará. Como criterios que sean convenientes para la gerencia de recursos humanos, son diferentes de aquellos relacionados con la gerencia del activo fijo.

Algunas características de criterios convenientes incluyen:

Confiabilidad: Resultado confiable de los criterios en conclusiones constantes, cuando son usados por otro auditor en las mismas circunstancias;

Objetividad: Los criterios objetivos están libres de cualquier prejuicio del auditor o la gerencia;

Utilidad: Tal criterio está claramente establecido y no está sujeto a interpretaciones significativamente diferentes;

Sobreconocimiento: Tal criterio está claramente establecido y no está sujeto a interpretaciones significativamente diferentes;

Comparabilidad: Los criterios comparables son consistentes con los usados en la auditoría de gestión de otras entidades similares o actividades y con aquellos utilizados en auditoría de gestión anteriores;

Integridad: Esta se refiere al desarrollo de todos los criterios significativos apropiados, para la determinación del funcionamiento en las circunstancias;

Alcanzable y cuantificable: El logro y la medición deben ser alcanzables;

Específico: Este criterio sugiere la expectativa de calidad, tiempo y costo del proyecto o el programa;

Apropiado: Aprópiase de todas las características de la entidad auditada;

Aceptabilidad: Los criterios aceptables se pueden desarrollar por la gerencia o por los auditores y derivarse de los criterios establecidos por los gremios reguladores, las asociaciones profesionales u otras autoridades reconocidas; y

Compatibilidad: Los criterios deben ser compatibles con el objetivo y naturaleza de la entidad auditada. Los criterios deben ser claros para todas las partes en cuestión y así facilitar la comprensión común. Las características, tomadas en su totalidad son útiles para identificar criterios y la determinación de su conveniencia.

PLAN DE AUDITORÍA

VISIÓN GENERAL

Luego de efectuado el análisis organizacional de la entidad e identificadas y establecidas las áreas o área a evaluar en la auditoría y los respectivos criterios, el auditor requerirá planificar la forma en que examinará esas áreas o área. Continuando con esa fase de planeación, el auditor deberá ahora evaluar los riesgos de la auditoría, definirá el objetivo y alcance del examen a ejecutarse en las áreas críticas. Esta segunda parte de la planeación, es fundamental para determinar que aspectos son los de mayor importancia y prioridad, para ello el auditor deberá considerar una serie de factores tales como materialidad, impacto, interés parlamentario, auditabilidad, entre otros. Además, en esta parte de la fase de planeación, también se establecerán algunos controles sobre el proyecto de auditoría, como lo es el costo, el tiempo, las habilidades y hasta de aprobación del enfoque para ejecutar la auditoría. Los productos de esta planeación, se comunicarán mediante el plan de auditoría respectivo, el cual será objeto de aprobación (control de calidad).

CONCEPTOS BÁSICOS

Riesgo inherente

Es la susceptibilidad de error en la entidad, representa la posibilidad de que ocurran errores importantes en sus procesos, negocio, aspectos financieros o no financieros, en función de las características o particularidades de dichos procesos, estados o negocio, sin considerar el efecto del sistema de control interno establecido.

Riesgo de control

Representa el riesgo de que los errores importantes que pudieran existir en un proceso, negocio, aspecto financiero o no financiero, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno.

Riesgo de detección

Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el equipo de auditores no detecten los errores importantes que hayan escapado al sistema de control interno.

Elaboración del Plan de Auditoría

El auditor deberá preparar el plan de auditoría, y definirá qué tipo de pruebas aplicará en la etapa de ejecución. En dicho memorando, además de las generalidades de la entidad auditada y los aspectos relevantes de la evaluación de su Control Interno y el área o áreas seleccionadas, se indicarán con respecto a ésta última, los riesgos de la auditoría y los puntos o áreas críticas que serán examinadas, la importancia y prioridad de éstas, el objeto y alcance de la auditoría, la conformación del equipo de trabajo y los recursos estimados para

llevar a cabo la auditoría, el plazo previsto para su ejecución y un cronograma de las actividades a realizar.

Evaluación de los riesgos de la Auditoría

Durante el desarrollo de la auditoría de gestión, es esencial contar con información suficiente y actualizada sobre las actividades primordiales de la entidad u organización objeto de examen, a fin de evaluar el medio en el cual operan los individuos que conducen la entidad y los factores que influyen sobre su éxito o fracaso. Significa que dado que el control interno ha sido pensado para limitar los riesgos que afectan las actividades de una organización, deberá adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes para identificar puntos débiles, enfocando los riesgos tanto a nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

Podemos identificar las áreas de mayor riesgo, formular un plan de auditoría y hacer los programas de auditoría con el fin de poder proporcionar a la entidad auditada un asesoramiento significativo y sugerencias constructivas en relación con las actividades examinadas. A este respecto, es necesario delinear los factores que afectan nuestras evaluaciones de riesgo a fin de concentrar los esfuerzos de auditoría y proporcionar al auditor la información necesaria para completar y ejecutar satisfactoriamente la auditoría.

Los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución. En concordancia con lo anterior, el análisis de riesgo incluirá:

- Una estimación de su importancia /trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad /frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

En tal sentido, las circunstancias que pueden merecer especial atención por su impacto serán:

- Cambios en el entorno
- Redefinición de la política institucional
- Reorganizaciones o reestructuraciones
- Ingreso de nuevos empleados o rotación
- Nuevos sistemas y procedimientos
- Aceleración del crecimiento
- Nuevos productos o servicios, actividades o funciones
- Cambios en la aplicación de los principios contables

El auditor a fin de presentar una opinión lo más cercana a la realidad, debe hacer una evaluación de riesgos o situaciones que afectarían esa opinión, los cuales pueden provenir del riesgo a la comisión de errores del ciclo o la transacción por sí

misma (riesgo inherente), otros tienen como base la ausencia, inaplicabilidad o ineficacia de los controles internos (riesgo de control) y por último, los riesgos asociados directamente con los procedimientos diseñados por el auditor (riesgo de detección).

La evaluación de los riesgos anteriores da como resultado una valoración del riesgo total de la auditoría el cual se fundamenta en el conocimiento adquirido y la comprensión del ambiente de control de la entidad fiscalizada.

Interrelación existente entre los tres componentes del riesgo de auditoría.

Los riesgos inherentes y de control existen en forma independiente de la auditoría, la función del auditor consiste simplemente en evaluarlos adecuadamente, lo cual en la práctica puede hacerse en forma independiente o combinada. En el caso del riesgo de control deben aplicar los procedimientos de cumplimiento necesarios para probar los controles en los cuales basó su evaluación.

Por el contrario el riesgo de detección lo establece el auditor al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas sustantivas; entendidas estas como, la aplicación de las técnicas de auditoría a los sistemas o procesos operativos relacionados con el logro de objetivos y metas, las cuales pueden ser aplicadas en forma selectiva, o bien pueden consistir en procedimientos analíticos.

El riesgo de detección se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control. A menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor (Ej.: pruebas más sencillas, alcances menores, o fechas más alejadas del cierre del ejercicio). Sin embargo, para asuntos muy significativos o de grandes transacciones, no se pueden eliminar totalmente las pruebas sustantivas aún cuando los riesgos inherentes y de control sean bajos.

Las pruebas de cumplimiento constituyen la utilización de procedimientos de auditoría, para comprobar la efectividad de las actividades de control interno y tienen por objeto verificar que los controles en que se basa la evaluación del riesgo de control están operando efectivamente. Por otra parte las pruebas sustantivas con que se establece el riesgo de detección, tienen por objeto detectar posibles errores en las cuentas o grupos de transacciones. En la práctica es común que ambas pruebas se apliquen conjuntamente sobre las mismas partidas de un grupo de transacciones, con lo cual se incrementa la eficiencia de la auditoría. En este caso, el auditor debe tener cuidado especial en el diseño de las pruebas y en la evaluación de los resultados, a fin de asegurar que se alcanzan los dos objetivos.

Establecer los Objetivos de la Auditoría en relación con el o los asuntos críticos ha examinar

En una auditoría de gestión, es de vital importancia definir cuidadosamente los objetivos de la auditoría. Estos objetivos deben enunciar qué es lo que se quiere lograr. Lo anterior significa expresar los objetivos para identificar el tema de la intervención, pues es difícil para una auditoría, cubrir todos los aspectos de la gestión, de ahí la importancia de que en la fase de planeación, se defina qué aspecto o aspectos van a ser examinados. Esto es crítico para el establecimiento de los límites o alcance de la auditoría, criterios y aproximaciones.

El objetivo de una auditoría de gestión puede ser expresar una opinión sobre economía, eficacia, y/o la eficiencia de la administración o gerencia. Ocasionalmente, el auditor proporciona aseguramiento positivo en unos o más aspectos de la gestión; es decir, tiene como objetivo proporcionar aseguramiento en uno o más aspectos de la gestión. El auditor debe, por lo tanto, diseñar la intervención de tal forma que le permita alcanzar una opinión total.

Los objetivos de la auditoría se expresan normalmente en términos de qué preguntas se esperan contestar acerca del funcionamiento de una actividad; por ejemplo, los resultados alcanzados, en términos de la economía o eficiencia. Idealmente, los objetivos de la auditoría deberían ser compatibles con el logro de los resultados de la entidad, del sector o del área funcional. Por ejemplo, un objetivo puede determinar si una organización utilizó los procesos adecuados para identificar los recursos humanos que necesita para alcanzar sus objetivos.

Los objetivos de la auditoría deberían definir claramente lo que se propone alcanzar el auditor al concluir su trabajo. El objetivo debería ayudar a determinar los criterios y la propuesta de la auditoría, los procedimientos utilizados y la conclusión alcanzada. Por ejemplo si el objetivo de la auditoría es expresar una opinión solamente sobre eficacia, los criterios, la propuesta, los procedimientos y la conclusión se relacionarán solamente con la eficacia.

Si el objetivo es determinar si la gestión fue alcanzada realmente, el informe de auditoría debe tener un enfoque resultante. Una alternativa puede centrarse solamente sobre los sistemas o los procedimientos. De ser así, la decisión de orientar la evaluación a los resultados versus los sistemas, afectará la conducta del auditor. El plantear como objetivo concluir sobre los resultados versus los sistemas, afectará el alcance, los criterios y las conclusiones de la auditoría. En todo caso, los diferentes objetivos de la auditoría tendrán un impacto significativo en la manera como se conduce la evaluación.

Los objetivos de la auditoría deben ser establecidos por el auditor, al inicio del proceso de auditoría, para identificar las materias que se auditarán y comunicarán. Los objetivos y el alcance están interrelacionados, y puesto que los cambios en uno afectan generalmente al otro, necesitan ser considerados juntos. Dichos

objetivos deben estar condicionados a la necesidad de maximizar el beneficio y los impactos de la auditoría. Al fijar objetivos, el equipo de trabajo debe considerar el impacto previsto en el plan.

Los objetivos de la auditoría deben ser considerados cuidadosamente y ser establecidos claramente. Estos deben ser definidos de una manera que permitan que el equipo de trabajo al finalizar la auditoría, aporte una conclusión para cada uno de ellos. Todo el esfuerzo futuro para la auditoría será dirigido hacia contestar las preguntas planteadas en los objetivos. Los objetivos de la auditoría deben, por consiguiente, definirse tan exactos como fuese posible para evitar el trabajo innecesario y costoso de la auditoría.

Importancia de definir objetivos

Es muy importante establecer claramente los objetivos de la auditoría, lo cual proporciona un sentido de la dirección al auditor y también justifica el propósito de la auditoría.

Todas y cada una de las conclusiones de una auditoría de gestión, deben ser elaboradas en relación con los objetivos establecidos. Suponga que el objetivo de la auditoría era asegurarse si la consecución del material fue hecha al costo más bajo (economía) con el debido respeto a la calidad apropiada. En ese caso el auditor, dependiendo de los hallazgos obtenidos, podrá llegar a cualquiera de las siguientes conclusiones:

- Sí, la consecución del material fue hecha en el costo más bajo con debido respeto a la calidad apropiada, o
- No, la consecución del material no fue hecha en el costo más bajo con debido respeto a la calidad apropiada, o
- Si, la consecución del material fue hecha en el costo más bajo sin embargo, la conveniencia de la calidad no era considerada a la hora de la decisión de la consecución, o
- Sí, la consecución del material fue hecha en el costo más bajo con el debido respeto a la calidad apropiada sin embargo, volumen excesivo de material fue procurada en comparación con el requisito real.

Por consiguiente, si después de la ejecución de una auditoría, el auditor llega a determinadas consideraciones sobre las cuales no había definido un objetivo, sus conclusiones no serán apropiadas para esa auditoría.

El objetivo general de la auditoría de gestión, es expresar una opinión sobre si la gestión del proyecto se ha alcanzado (o no se ha alcanzado) en su totalidad. Para llegar a una conclusión sobre ese objetivo general, tienen que establecerse los objetivos secundarios para cada tiempo de consulta. Cada objetivo secundario de

la auditoría puede relacionarse con solamente una de las tres E's o una combinación de las mismas, dependiendo de la naturaleza de actividades en cada línea de la investigación.

Por lo tanto, es importante enmarcar el objetivo de manera clara de modo que la auditoría sea dirigida en la dirección apropiada y la conclusión específica pudiera llegar para cada objetivo de la auditoría.

El tiempo invertido en la determinación de objetivos, es usualmente tiempo bien gastado, ya que una auditoría con los objetivos claros es poco probable que resulte en recursos perdidos, retrasos y baja calidad de los informes.

Establecer el Alcance de la Auditoría de Gestión

Una vez que los objetivos de la auditoría están claros entonces también debemos estar claros sobre qué será incluido dentro del alcance de la auditoría.

El alcance es la estructura conceptual o los límites y temas de la auditoría, normalmente es definido con la indicación del o de los aspectos que se proponen a cubrir con la evaluación, haciendo mención relevante al factor tiempo. En la fijación del alcance de la auditoría, el auditor balancea las aplicaciones de la economía, eficacia y eficiencia que serán puestas en la práctica en los programas. Así como los objetivos de la auditoría proporcionan la base para definir el alcance de la auditoría, éste nos clarifica en qué medida se realizará la revisión de las áreas críticas.

La declaración del alcance debe describir las partes o las funciones de la organización o del programa que constituyan el tema de la evaluación, hacia donde se dirigirán las conclusiones y el período cubierto por la auditoría.

Con la definición del alcance de la auditoría, nos aseguramos que la fase de ejecución está claramente limitada, además nos permite tomar decisiones sobre los recursos y procedimientos a utilizar en la evaluación, logrando así una auditoría de un grado y costo razonables. El alcance puede también ser definido al establecer qué no cubrirá la auditoría.

Conformación del Equipo de trabajo (multidisciplinario)

Como parte integral del plan de auditoría, los requerimientos de recursos humanos y técnicos para la ejecución de la Auditoría de Gestión, deberán ser congruentes con la complejidad del examen y la disponibilidad de personal del órgano de control. Si fuese necesario, es en este momento también cuando se incorporarían especialistas contratados, para formar parte del equipo que ejecuta la auditoría, los cuales serían los encargados de la evaluación técnica de áreas o asuntos en particular.

Es importante mencionar que, por la diversidad de los temas sujetos a este tipo de auditoría, es muy probable que se requiera de la participación de profesionales de

varias disciplinas académicas que brinden puntos de vista diferentes, en relación con los aspectos objeto de estudio y dada sus especialidades, realizar análisis mucho más efectivos (grupos multidisciplinarios). En general, todo el recurso humano que realizará la auditoría, debe estar capacitado en las técnicas de este tipo de auditoría y mantener el debido cuidado en la aplicación de las mismas. Debe ser capaz de diseñar e investigar los criterios que se utilizan, para tomar las decisiones acerca de la determinación de los tipos y cantidades de evidencia necesaria y para evaluar si la información recopilada corresponde con los criterios establecidos; además deben ser competentes para llegar a una conclusión adecuada con base en el análisis de las evidencias. El criterio profesional del auditor es indispensable en todo su trabajo, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar la evidencia comprobatoria y los juicios adoptados por la administración en el desarrollo de las operaciones (gestión).

Hay que tener presente que la selección de personal y su asignación a las tareas correspondientes, son cruciales para la finalización exitosa de la auditoría y la credibilidad con la entidad auditada y el cliente.

Elaboración del Cronograma de trabajo

El proyecto de auditoría debe ser planeado utilizando un cronograma. Esto ayuda a concluir la auditoría dentro de un período razonable de tiempo y con un número específico de horas/auditor. Al mismo tiempo, el cronograma permitirá vincular entre sí las diferentes actividades de la auditoría. Algunas de ellas probablemente se basarán en los resultados de otras actividades y, consecuentemente, deben ser ejecutadas en la secuencia correcta. Un cronograma puede plantearse en la forma de un “plan de actividades” o de una “hoja de planeación de tiempos”.

Con frecuencia es difícil estimar el tiempo requerido para diferentes actividades. Ello es válido en especial para el trabajo de campo (viajes a otras partes del país, entrevistas, entre otros.). Para minimizar costos, es importante planificar las visitas al campo de la manera más eficiente posible.

El auditor debe estar en capacidad de utilizar criterios con base: en la experiencia previa ganada, en la información sobre el tiempo asignado (horas/auditor) y en la/s persona/s que lo ejecutarán, deberá determinarse el tiempo por actividad, subprograma y proyecto de auditoría y según los días, semanas o periodo que se considere pertinente. Dicha información permitirá preparar un cronograma o resumen de las actividades a realizar, el cual deberá ser aprobado por los niveles respectivos, previa iniciación de la etapa de ejecución (control de calidad).

RECOMENDACIONES PARA LA REDACCIÓN DE OBJETIVOS

1. Cuando redacte los objetivos utilice verbos en infinitivo, tales como:

- Administrar
- Analizar
- Arreglar
- Buscar
- Colaborar
- Coordinar
- Desarrollar
- Estudiar
- Examinar
- Facilitar
- Investigar
- Monitorear

2. Para cada meta, programa o proyecto sea claro en la especificación del resultado final que desea alcanzar. Para esto utilice verbos como:

- Alcanzar
- Anunciar
- Asignar
- Autorizar
- Bosquejar
- Calcular
- Cancelar
- Cambiar
- Circular
- Mantener
- Ofrecer
- Prever
- Comenzar
- Clasificar
- Completar
- Comprar
- Conducir
- Controlar
- Construir
- Corregir
- Delegar
- Distribuir
- Elegir
- Entrenar
- Enseñar
- Entrevistar
- Implementar
- Informar
- Instalar

LISTA DE VERIFICACIÓN PARA LA FORMULACIÓN DE OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS SEGÚN EL CRITERIO DE AUDITORÍA PREDETERMINADO

OBJETIVOS GENERALES

OBJETIVOS GENERALES DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

1. Evaluar en qué medida una entidad ha adoptado y aplicado prácticas para asegurar la economía, eficiencia y/o eficacia en su gestión.
2. Verificar el adecuado cumplimiento de planes, programas, objetivos y metas.
3. Determinar el impacto de los planes y programas en sus clientes o usuarios (la comunidad).
4. Evaluar la eficiencia en el uso de los recursos.
5. Evaluar la razonabilidad del costo de producción de un bien o servicio público.
6. Analizar el cumplimiento de las políticas gubernamentales.
7. Estimar el efecto que las actividades de la entidad tienen sobre el medio ambiente físico, social o económico.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

I. *Economía*

Economía se refiere a la adquisición de recursos al costo más bajo, manteniendo la visión de los objetivos de la organización. Eso implica que los recursos se deben adquirir al precio justo, en el tiempo y lugar justo, en la cantidad precisa y de calidad justa.

Es la adecuada adquisición y asignación, conforme a las necesidades, de recursos humanos, físicos, técnicos. Y naturales, efectuada por las entidades públicas en los diferentes procesos, para maximizar sus resultados.

La Gestión Pública se inicia desde el momento en que le son asignados unos recursos a un administrador público, para ser transformados en un bien o servicio. Este hecho le demanda una serie de acciones directas como el de planear el

manejo de los mismos en la adquisición, mantenimiento, adecuación, capacitación y conservación; es aquí donde el auditor enfoca el análisis de este principio.

Objetivos Específicos de la Auditoría de Gestión al evaluar la economía

- Evaluar en qué medida el Departamento de _____ de un órgano o ente ha adoptado y aplicado prácticas para asegurar la economía en sus procesos de _____
- Determinar la racionalización en la adquisición de determinados insumos requeridos en el proceso de producción.
- Evaluar si los recursos disponibles son suficientes para el logro de resultados óptimos.
- Evaluar el beneficio o pérdida social derivado de los diferentes proyectos y/o programas realizados por las entidades.
- Determinar la razonabilidad del costo de los servicios públicos.

II. Eficiencia

Eficiencia significa óptima utilización de los recursos manteniendo presente los objetivos de la organización. Esto implica la maximización de los productos, con los recursos dados o la reducción al mínimo de las entradas con los recursos dados.

Es la relación existente entre los recursos y los insumos utilizados frente a los resultados obtenidos. Tiene dos medidas esenciales: técnica y económica. La técnica es el resultado de su medición en términos físicos (productividad) y la económica en términos monetarios (costos).

Una operación eficiente produce la máxima cantidad de bienes y/o servicios con una cantidad adecuada de recursos.

Objetivos Específicos de Auditoría de Gestión para evaluar la eficiencia:

- Evaluar en qué medida el Departamento de _____ de una entidad ha adoptado y aplicado prácticas para asegurar la eficiencia en sus procesos de _____
- Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y la eficiencia de los mismos.
- Analizar la productividad administrativa y operativa en relación con el recurso utilizado y el servicio prestado.

- Evaluar la celeridad, operatividad y la oportunidad en el proceso productivo.
- Establecer la eficiencia en la utilización de los recursos para el logro de objetivos previstos.
- Determinar si la calidad y oportunidad alcanzada en la producción de un bien o en la prestación de un servicio, logra las metas establecidas al mínimo costo.

III. Eficacia

Eficacia se refiere al logro de objetivos. Implica la imposición de resultados de los programas y de los proyectos, que son generalmente externos a la organización.

La eficacia puede ser definida como el éxito de un programa o de una actividad para el logro de los objetivos y metas predeterminados en términos de cantidad, calidad y oportunidad de los bienes y servicios producidos. Es el logro de resultados de manera oportuna guardando relación con los objetivos y metas planteadas.

Objetivos Específicos de la auditoría de gestión al evaluar la eficacia

- Evaluar en qué medida el Departamento de_____ de una entidad ha adoptado y aplicado prácticas para asegurar el cumplimiento de sus objetivos y metas.
- Verificar el cumplimiento de las metas, planos y programas preestablecidos en el ámbito institucional y sectorial, (política de desarrollo económico y social determinada por el Gobierno).
- Medir el grado de cumplimiento de los resultados alcanzados frente al plan operativo de la organización.
- Establecer el grado de cobertura de servicio prestado, de acuerdo a lo contenido en el Plan Nacional de Desarrollo.
- Evaluar si el servicio prestado se entregó oportunamente, se cumplió en el tiempo estipulado, en la cantidad determinada, con el volumen ejecutado por unidad de tiempo, y con calidad requerida, logrando la satisfacción del usuario.
- Verificar la existencia de políticas, planes, programas, objetivos y metas coherentes con la misión y visión de la entidad.

IV. CALIDAD

Identifica los receptores de la acción económica y la distribución de costos y beneficios entre los diferentes agentes económicos.

Objetivos de la auditoría al evaluar la Calidad

- Calificar la satisfacción de los receptores del bien o servicio por estrato socioeconómico.
- Evaluar si el producto de la entidad satisfaga las necesidades reales de la comunidad o cliente.

V. IMPACTO

Este principio se define como el cierre de ciclo productivo de una entidad. Es decir, mide si el producto y/o servicio cumple con el propósito final para el cual fue diseñado.

La efectividad se puede asimilar al principio de eficacia, en el sentido que ésta mide el grado de cumplimiento de los objetivos; sin embargo, no es suficiente medir el cumplimiento de lo planeado en términos de cantidad, calidad y oportunidad, sino que es necesario determinar cuál fue el resultado con respecto al impacto esperado.

Objetivos de la auditoría al evaluar Impacto

- Determinar si el producto de la entidad incide satisfactoriamente en el entorno de la organización.
- Evaluar la efectividad de la gestión, considerando los diferentes tipos de variables relacionadas con la naturaleza de la entidad, la clase de bien o servicio que produce y/o la comunidad objetivo.
- Determinar el impacto económico, social, ambiental y el nivel de necesidades insatisfechas.
- Evaluar el efecto que las actividades de la entidad tienen sobre el medio ambiente y los recursos naturales y las acciones de la organización para mitigarlos

EL PROGRAMA DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

VISIÓN GENERAL

Al planear una auditoría de gestión deben determinarse los criterios apropiados, establecerse los objetivos de auditoría para la etapa de examen y proporcionar la documentación apropiada que soporte el plan de auditoría propuesto para la etapa de ejecución. Al elaborarse el programa de auditoría, se deben especificar las áreas críticas, los objetivos de auditoría y los criterios específicos para cada área crítica, la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos de auditoría, aspectos significativos y de control, recursos requeridos, presupuestos de tiempo y otros. Un programa de auditoría documenta la relación lógica entre los objetivos y los procedimientos de auditoría a realizarse durante el cumplimiento de esos objetivos, además garantizan el cumplimiento de las normas de auditoría y proporcionan una forma de evidencia sobre el debido cuidado y el juicio profesional en la planeación de la etapa de examen. Los programas de auditoría escritos proporcionan una garantía de que existe un enfoque consistente hacia la auditoría y una comunicación clara de los objetivos y procedimientos.

CONCEPTOS BÁSICOS

Programa de Auditoría:

Un programa de auditoría es una lista de los procedimientos a seguir para comparar las actividades existentes, los sistemas y controles utilizados contra los criterios de auditoría; y para recopilar las evidencias necesarias que respalden las observaciones de auditoría.

Técnicas de auditoría:

Éstos se refieren a los métodos usados por el auditor para recolectar evidencia. Los ejemplos incluyen, entre otras, la revisión de la documentación, entrevistas, cuestionarios, análisis de datos y la observación física.

Procedimientos de la auditoría:

Los procedimientos de auditoría se refieren a los pasos y acciones que desarrolla el auditor; para comprender la actividad o el área investigada, para recopilar la evidencia de auditoría, para respaldar una observación o hallazgo y/o para confirmar o discutir un hallazgo, observación o recomendación con la administración.

Preparar el Programa de Auditoría:

La etapa de planificación cierra con la preparación y aprobación de los programas detallados que el auditor preparará, con el fin de establecer la conexión entre los objetivos y los procedimientos que seguirá en la fase de ejecución o trabajo de

campo. Es un esquema secuencial y lógico que no por ello puede ser modificado y que además permite el seguimiento y supervisión de la labor.

Los programas de auditoría son las guías de acción durante la fase de la ejecución de la auditoría; contienen los procedimientos detallados de auditoría, considerando los costos de la recopilación efectiva de las evidencias.

Propósito del programa de auditoría

El desarrollo de programas de auditoría establece un vínculo clave entre el planteamiento de los objetivos de la auditoría y la presentación de los resultados de la evaluación. Al respecto, los programas de auditoría sirven como:

- Una guía para obtener evidencia competente, relevante y suficiente, durante la fase de la ejecución de la auditoría de una manera rentable
- Un marco de trabajo para asignar responsabilidades entre los miembros del equipo de auditoría
- Un medio de transferencia de conocimiento al personal nuevo
- Una base para documentar el trabajo hecho y el ejercicio de la debida precaución.

Desarrollando un programa de auditoría

Los responsables o coordinadores de la auditoría deben asegurarse que los medios para recolectar evidencias estén relacionados con cada criterio de evaluación. Así mismo, también debe considerarse el costo de recolectar evidencias para asegurarse que sean utilizados solo procedimientos rentables. Los objetivos y los criterios de auditoría serán probados normalmente con el programa de auditoría, el cual incluye procedimientos y técnicas, como:

- La observación física (que puede incluir fotografía y el video)
- Las entrevistas
- Los cuestionarios
- La revisión de documentos
- El análisis de información

En el desarrollo de un programa de auditoría, es importante que los procedimientos:

- Cuenten con los objetivos y criterios de auditoría; que permitan que la evidencia relevante sea recopilada en casos que maximizarán el impacto de la auditoría
- Son claramente establecidos e incluyen el suficiente nivel de detalle para permitirles ser leídos y entendidos fácilmente por quienes realizan la auditoría

- Son organizados de una manera lógica, de tal manera que el examen de auditoría se pueden conducir tan eficientemente como sea posible.
- Forman un método eficiente para recolectar suficiente evidencia sin la prueba superflua.
- Toman en cuenta cualquier trabajo o investigación relacionada sobre el asunto.

Los programas de la auditoría de gestión necesitarán ser personalizados para cada auditoría. Algunos factores adicionales para ser considerados cuando se desarrollan los programas incluyen:

- Complejidad y Tamaño. Los programas de auditoría generalmente incrementan el tamaño y la complejidad (procedimientos más detallados, cuestionarios y listas de chequeo) con incrementos en el tamaño de la auditoría.
- Dispersión Geográfica. La dispersión y localización de los sitios a ser visitados afectarán el programa de la auditoría.
- Procedimientos Detallados. Se pueden requerir para asegurar la consistencia, cuando diferentes personas están realizando la misma auditoría en diversas localizaciones.
- Ambiente de la auditoría. La receptividad de la gerencia a ser auditada, si es la primera auditoría del área, y la sensibilidad del área en la organización afectará la manera en la cual se desarrollan y se aplican los procedimientos.

Cuándo desarrollar programas de auditoría

Los programas de auditoría necesitan ser desarrollados después de obtener una comprensión de la entidad, de identificar líneas de consulta, de definir los objetivos y el alcance y establecer los criterios de la auditoría, ya que éstos constituyen las entradas claves de un programa de auditoría. Al mismo tiempo, el programa de auditoría debería ser desarrollado antes de proceder a recolectar evidencia, de tal manera que el proceso de recolección de evidencia sea eficiente y eficaz. Sin embargo, se debe recordar que todos estos estados son repetitivos. En otras palabras el auditor podría tener que revisar y parcialmente modificar los objetivos, alcance y criterios de auditoría, mientras desarrolla el programa para adaptarlo a la realidad encontrada. Al mismo tiempo, debe revisarse el programa de auditoría después de comenzar la fase de la ejecución si, por ejemplo, se detecta que ciertas fuentes de la evidencia, indicadas en las técnicas de la auditoría sugeridas en los programas, resultan ser inadecuadas.

Si se plantearan los programas de auditoría separados se deben desarrollar para cada objetivo de la auditoría y para cada línea de consulta.

Principales elementos del programa de auditoría

Los elementos importantes de un programa de auditoría detallado:

- El nombre de la Entidad se refiere al proyecto, programa, sector, proceso, operación o dependencia sobre la cual se realiza el programa.
- El objetivo de auditoría para el cual el programa está diseñado. Se pueden hacer diferentes programas para diferentes objetivos.
- Identificar previamente los criterios de la auditoría para el objetivo establecido. Debemos dejar claro los estándares y el criterio, con el cual vamos a comparar las condiciones que encontremos en el proceso de auditoría.
- Los tipos de evidencia requeridos; debemos saber que vamos a buscar con la aplicación de las técnicas y procedimientos que programamos.
- Las fuentes probables de la evidencia; indican los libros, personas, dependencias o lugares donde recopilaremos la evidencia.
- Las técnicas y procedimientos de auditoría, con indicación expresa de las referencias de papeles de trabajo, del nombre del auditor y fecha en la cual se prevé la aplicación del procedimiento.

FORMATO GENERAL PARA PROGRAMA DE AUDITORÍA

(Hay que considerar los formatos o normas de cada Órgano de Control Fiscal)

Organización auditada:	
Proyecto de Auditoría:	
Objetivo:	
Alcance:	
Criterios y/o Estándares a considerar	
Tipos de evidencia requerido:	Fuentes probables de la Evidencia

Procedimientos de auditoría		Referencia P/T	Auditor y Fecha
1.			
2.			
3.			
n.			

P/T= Papeles de Trabajo

ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD EN LA FASE DE PLANEACIÓN

VISIÓN GENERAL

El sistema de aseguramiento de calidad (SAC), en la fase de planeación permite la identificación de dos (2) puntos de control. Estos puntos de control son los siguientes:

1. Planeación
2. Programación

Primer punto de control: La planificación de la auditoría.

Antes de iniciar la planeación se debe prever la calidad de los insumos, tales como, los términos del compromiso que consideran las disposiciones legales aplicables, otros trabajos de auditoría, información conseguida en la Entidad Fiscalizadora o la entidad a auditar, (naturaleza de las operaciones, usuarios principales, información financiera, sistema de contabilidad y sistema de control interno), verificar los plazos para presentar los informes, los recursos disponibles para la auditoría, y también debemos tener clara la razón por la cual se realiza la auditoría, esto último a fin de definir en la planeación, los objetivos que permitan lograr estos propósitos.

En cada uno de los componentes del Plan de Auditoría (generalidades de la entidad, evaluación de riesgos, alcance, objetivos, enfoque, conformación del equipo de la auditoría y cronograma de trabajo) se deben preservar cuando menos las pautas de calidad previstas en la Lista de Verificación del Plan de Auditoría.

El producto de este primer punto de control, es el Memorando de Planeación, el cual nos permitirá la posterior programación de todas las actividades a realizar en la auditoría, basados en un marco conceptual coherente y verdadero, considerando escenarios y ampliando el poder estratégico del equipo de auditoría.

Segundo punto de control: El programa de trabajo

El insumo de los programas de trabajo es el plan de la auditoría. A partir de éste, el equipo de trabajo debe elaborar los programas de auditoría de acuerdo al enfoque propio de cada órgano de control.

Es importante considerar en el proceso de preparación de los programas de trabajo:

1. Objetivos específicos para cada actividad o pruebas de control o sustantivas a aplicar en los procesos seleccionados.
2. Factores de riesgo inherente y de control para cada actividad o pruebas de control o sustantivas a aplicar en los procesos seleccionados.
3. Procedimientos y pruebas de auditoría específicos, indicando los recursos y tiempo estimado para su ejecución o aplicación.
4. Las pautas de calidad previstas en la Lista de Verificación de los Programas de Auditoría.

El producto de este punto de control es el programa de auditoría, con objetivos y metas claramente definidos, que estructuren la auditoría y permitan una correcta distribución cronológica y programación de los recursos humanos, tiempo y materiales que coadyuven al logro de los objetivos previstos en el Plan de Auditoría. Es importante agregar que la programación puede estar sujeta a cambios, y que esos cambios deben ser oportunamente reflejados en los planes y programas.

LISTA DE VERIFICACIÓN: PLAN DE AUDITORÍA

Se deben considerar los manuales de normas internas de cada órgano de control fiscal.

COMPONENTES	REQUISITOS
Datos generales	<ul style="list-style-type: none"> • Entidad auditada • Jefe de equipo • Director responsable • Fecha de la intervención
Objetivo de la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Prioridades definidas por el órgano de control • Identificación de criterios a evaluar • Especificación de metas a conseguir para evaluar los criterios identificados
Alcance de la auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Ejercicios o períodos del examen claramente delimitados • Determinación de áreas, procesos, actividades o programas a revisar: <ul style="list-style-type: none"> • Entidad a auditar • Departamento o proceso • Áreas o actividades
Descripción breve y General de la entidad	<ul style="list-style-type: none"> • Mandato legal de la entidad • Tamaño de la entidad • Autoridades y rol de las autoridades • Descripción de las operaciones y Procedimientos misionales y de apoyo • Naturaleza de las operaciones de la entidad de mayor importancia • Normativa reguladora aplicable • Factores del entorno que condicionan el negocio • Cambios de mandato • Cambios de sistemas contables
Estudio y evaluación del control interno	<ul style="list-style-type: none"> • Políticas ejecutivas vinculantes al área y alcance determinado • Información de controles financieros, operacionales, gerencial, entre otros • Métodos y medidas para asegurar el cumplimiento de metas y objetivos • Funcionamiento y confiabilidad del Sistema de control interno • Sistemas de control computarizado • Identificación de áreas débiles

Lista de Verificación **EL PLAN DE AUDITORÍA**

Se deben considerar los manuales de normas internas de cada órgano de control fiscal.

COMPONENTES	REQUISITOS
Riesgo de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Pautas para determinar el riesgo inherente y de control • Factores que afectan el riesgo inherente y de control • Pautas para determinar el riesgo de detección
Términos de referencia	<ul style="list-style-type: none"> • Términos del compromiso • Autoridades y roles de las autoridades • Otros requerimientos de auditoría • Áreas que requieren de particular atención
Recursos humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Determinación y asignación del personal • Director responsable • Supervisor responsable • Equipo de Auditores y su coordinador
Tiempo previsto	<ul style="list-style-type: none"> • Considera riesgos inherentes y de control • Considera Recursos humanos • Considera objetivo y alcance de la auditoría • Considera recursos financieros y materiales asignados
Recursos financieros y materiales	<ul style="list-style-type: none"> • viáticos • pasajes • útiles de oficina • otros
Procedimientos aplicables	<ul style="list-style-type: none"> • Por ciclo de transacciones, para la revisión analítica de los aspectos definidos en el alcance • Técnicas de Auditoría (cuestionario, observación, conciliación, análisis, entre otros)
Colaboración requerida del ente y de la Auditoría Interna	<ul style="list-style-type: none"> • Trabajo necesario para ser realizado por la entidad • Asignación de espacio físico apropiado
Participación de otros profesionales	<ul style="list-style-type: none"> • Profesionales específicos cuya opinión se requiere
Otros aspectos	<ul style="list-style-type: none"> • Aspectos relevantes de auditorías anteriores • Limitaciones o aspectos que pueden afectar la opinión

LISTA DE VERIFICACIÓN: PROGRAMAS DE AUDITORÍA Y/O TRABAJO

Se deben considerar los manuales de normas internas de cada órgano de control fiscal.

COMPONENTES	REQUISITOS
Datos generales	<ul style="list-style-type: none"> • Identificación de la entidad auditada • Definición de áreas, departamentos o programas a evaluar • Fecha de la intervención
Objetivos específicos para cada aspecto, área, programa u operación a evaluar	<ul style="list-style-type: none"> • Criterios establecidos • Metas específicas a lograr
Factores de riesgo	<ul style="list-style-type: none"> • Riesgo inherente del área, programa u operación a evaluar • Riesgo de control del área, programa u operación a evaluar
Procedimientos y pruebas de auditoría específicos	<ul style="list-style-type: none"> • Alcance • Base de selección <ul style="list-style-type: none"> • Confianza en el control interno contable • Riesgo de errores e irregularidades • Importancia relativa de las operaciones o procesos sujetos a examen • Necesidad de evidencia suficiente y competente • Objetivos específicos trazados • Definición del trabajo a realizarse • Momento de su aplicación
Fechas de elaboración y aprobación	<ul style="list-style-type: none"> • Elaborado por el equipo coordinado por el auditor jefe • Aprobado y revisado por el nivel de supervisión

TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

VISIÓN GENERAL

Basados en el trabajo que debe realizar, el auditor debe manejar conocimientos básicos respecto a las técnicas que se aplican para obtener información.

CONCEPTOS BÁSICOS

Las técnicas de auditoría son procedimientos especiales utilizados por los auditores, para obtener las evidencias necesarias y suficientes, que le permitan formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia examinada.

El examen de cualquier operación, actividad, área, programa, proyecto o transacción, se realiza mediante la aplicación de técnicas, y el auditor debe conocerlas para seleccionar la más adecuada, de acuerdo con las características y condiciones del trabajo que realiza.

En la Auditoría de Gestión, se pueden utilizar las técnicas de general aceptación en auditoría, las cuales se clasifican generalmente sobre la base de la acción que se va a efectuar.

Tipos de Técnicas

Las técnicas que se utilizan en auditoría para la recolección de información se clasifican en:

- Verbales
- Oculares
- Documentales
- Físicas
- Escritas

Verbales

Consisten en obtener información oral mediante averiguaciones o indagaciones dentro o fuera de la entidad, sobre posibles puntos débiles en la aplicación de los procedimientos, prácticas de control interno u otras situaciones que el auditor considere relevantes para su trabajo.

La evidencia que se obtenga a través de esta técnica, debe documentarse adecuadamente mediante papeles de trabajo preparados por el auditor, en los cuales se describan las partes involucradas y los aspectos tratados.

Las técnicas verbales pueden ser:

- **Indagación:** Consiste en la averiguación mediante la aplicación de entrevistas directas al personal de la entidad auditada o a terceros, cuyas actividades guarden relación con las operaciones de esta.
- **Encuestas y cuestionarios:** Es la aplicación de preguntas, relacionadas con las operaciones realizadas por el ente auditado, para conocer la verdad de los hechos, situaciones u operaciones.

Oculares

Consisten en verificar en forma directa y paralela, la manera como los responsables desarrollan y documentan los procesos o procedimientos, mediante los cuales la entidad auditada ejecuta las actividades objeto de control. Esta técnica permite tener una visión de la organización desde el ángulo que el auditor necesita, o sea, los procesos, las instalaciones físicas, los movimientos diarios, la relación con el entorno, entre otros.

Las técnicas oculares pueden ser:

- **Observación:** Consiste en la contemplación a simple vista, que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso.
- **Comparación o confrontación:** Es cuando se fija la atención en las operaciones realizadas por la entidad auditada y en los lineamientos normativos, técnicos y prácticos establecidos, para descubrir sus relaciones e identificar sus diferencias y semejanzas.
- **Revisión selectiva:** Radica en el examen de ciertas características importantes, que debe cumplir una actividad, informes o documentos, seleccionándose así parte de las operaciones, que serán evaluadas o verificadas en la ejecución de la auditoría.
- **Rastreo:** Es el seguimiento que se hace al proceso de una operación, con el objetivo de conocer y evaluar su ejecución.

Documentales

Consisten en obtener información escrita para soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por los auditores. Estas pueden ser:

- **Comprobación:** Consiste en verificar la evidencia que apoya o sustenta una operación o transacción, con el fin de corroborar su autoridad, legalidad, integridad, propiedad, veracidad mediante el examen de los documentos que las justifican.

- **Análisis Informático:** Es el análisis de documentos informáticos, datos o hechos asistidos por computador y los software especializados.
- **Revisión Analítica:** Consiste en el análisis de índices, indicadores, tendencias y la investigación de las fluctuaciones, variaciones y relaciones que resulten inconsistentes o se desvíen de las operaciones pronosticadas.
- **Estudio General:** Esta técnica se aplica al inicio del trabajo del auditor, sobre la base de su experiencia y juicio profesional y generalmente requiere la aplicación de otras técnicas. Consiste en la evaluación general de la información de la entidad, sobre su naturaleza jurídica, objeto social, estados contables, información presupuestaria, sistemas de información, sistemas de control, plan indicativo de gestión, contratación, entre otros.

Físicas

Es el reconocimiento real, sobre hechos o situaciones dadas en tiempo y espacio determinados y se emplea como técnica la inspección.

- **Inspección:** Consiste en el reconocimiento mediante el examen físico y ocular, de hechos, situaciones, operaciones, activos tangibles, transacciones y actividades, aplicando para ello otras técnicas como son: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación.

Escritas

Consiste en reflejar información importante, para el trabajo del auditor. Esta técnica se aplica de las formas siguientes:

- **Análisis:** Consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer sus propiedades y conformidad con los criterios de orden normativo y técnico. Permite identificar y clasificar para su posterior análisis, todos los aspectos de mayor significación y que en un momento dado pueden afectar la operatividad de la entidad auditada.
- **Conciliación:** Consiste en confrontar información producida por diferentes unidades administrativas o instituciones, en relación con una misma operación o actividad, a efectos de hacerla coincidir, lo que permite determinar la validez, veracidad e idoneidad de los registros, informes y resultados objeto de examen.
- **Confirmación:** Radica en corroborar la verdad, certeza o probabilidad de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, mediante datos o información obtenidos de manera directa y por escrito de los funcionarios o terceros que participan o ejecutan las operaciones sujetas a verificación.
- **Cálculo:** Consiste en la verificación de la exactitud aritmética de las operaciones, contenidas en los documentos tales como informes, contratos, comprobantes y presupuestos.

- **Tabulación:** Se realiza mediante la agrupación de los resultados importantes, obtenidos en las áreas y elementos analizados, para arribar o sustentar las conclusiones.

Aplicación de las Técnicas

La aplicación de las técnicas de auditoría, conducen al desarrollo de destrezas y habilidades por los auditores y para lo cual se emplea:

- **Pruebas selectivas**

Consisten en simplificar la labor total de medición, evaluación o verificación, mediante la selección de muestras que a juicio del auditor, sean representativas de todas las operaciones realizadas por la institución, unidad administrativa, programa o actividad examinada.

Se puede utilizar el cálculo de probabilidades, para determinar cuál debe ser el tamaño de la muestra o el auditor puede efectuar dicha determinación sobre la base de su juicio profesional.

- **Muestreo estadístico**

Consiste en que la selección de la muestra se realiza mediante métodos estadísticos, lo que permite una mayor confianza y que se puedan llegar a conclusiones sobre todos los elementos que constituyen el universo o población.

El muestreo estadístico requiere que el auditor defina claramente los estándares utilizados, para precisar la amplitud de la muestra, dando lugar a que sea representativa de todo el grupo. Su utilización no elimina el juicio del auditor pero sí lo complementa, en cuanto permite a los auditores medir y controlar el riesgo de muestreo, así como la confiabilidad y suficiencia de las pruebas selectivas de auditoría.

- **Entrevistas**

Las entrevistas son una de las fuentes primarias de información para los equipos de auditoría; por lo que se deben preparar con anticipación, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Selección cuidadosa de los entrevistados.
- Elaboración y coordinación del calendario con suficiente anticipación, para asegurar la participación de los entrevistados.
- Revisión de la información disponible.
- Preparación de preguntas específicas y líneas de investigación.

Estructura de la entrevista

La forma en que se organice la entrevista, tendrá efectos sobre el volumen y la calidad de la información obtenida, por lo que es importante que:

1. *Antes de la entrevista*

- Haga cita con el entrevistado.
- Explique el propósito claramente.
- Calcule el tiempo requerido.
- Haga llegar al entrevistado las preguntas con anterioridad.

2. *Al iniciar la entrevista*

- Preséntese de forma amistosa.
- Dé una visión general de los temas que se cubrirán en la entrevista.
- Inicie con preguntas amplias y generales.

3. *Durante la entrevista*

- Mantenga una relación amable y relajada.
- Sondee las preguntas para obtener más información.
- Parafrasee con frecuencia para asegurar comprensión.
- Balancee las preguntas “problema” con las preguntas “solución”.
- Evite hacer preguntas que sólo requieran un sí o un no como respuesta, excepto para clarificar un punto.
- Lleve la conversación de forma fluida.

4. *Al finalizar la entrevista*

- Ofrezca la oportunidad al entrevistado para hacer comentarios adicionales, ya sea que necesiten elaboración o no, sobre aspectos tratados durante la entrevista.
- Agradezca al entrevistado por su tiempo e información.
- Informe al entrevistado cómo se usarán los datos.
- Tome en cuenta las inquietudes del entrevistado.
- Algunas veces podría continuar haciendo otra entrevista, logre el consentimiento para esta posibilidad.

Preguntas de la entrevista

Las preguntas son la herramienta más valiosa para alcanzar los objetivos de la entrevista, por lo que en su formulación debe tener en cuenta:

- ¿Qué tipo de información quiere usted? (general, específica)
- ¿Qué alcance le dará a la información deseada?
- ¿Qué necesita el entrevistado saber y sentir para entender y querer contestar la pregunta?

El auditor debe *evaluar y validar la calidad de la información obtenida*, lo cual incluye:

- ¿Qué hechos respaldan los puntos principales señalados?
- ¿El entrevistado está describiendo un hecho o dando una opinión?
- ¿Qué tan reciente es la información?
- ¿Qué tan completa es la información?
- ¿Tiene la información el nivel apropiado de detalle?
- ¿Hay áreas que hayan sido omitidas?
- ¿Cómo se compara con información de otras fuentes?
- ¿Qué tan importante es esta información?

- **Encuestas**

Se utilizan para la recolección de información, mediante un formato de cuestionario formado por un conjunto de preguntas.

La encuesta sirve básicamente para investigar, indagar o sondear sobre un asunto determinado y medir, una o más variables dentro de una investigación o estudio, dentro de una población que reúna las condiciones requeridas, de acuerdo con el objeto del proyecto o tema. Las personas que contesten las encuestas, pueden estar asociadas con el programa o área de la auditoría directa o indirectamente como beneficiarios, usuarios, administradores, contratistas o simplemente como posibles fuentes de información que podrían servir de ayuda en la labor de auditoría.

Las ventajas principales de la utilización de encuestas, son su conveniencia y economía en términos de costo y tiempo, comparándolas con entrevistas formales de los auditores con muchas personas. La información obtenida puede ser tabulada más fácilmente, debido a su especificidad y uniformidad. Son más ventajosas cuando el grupo a ser cubierto es numeroso.

Algunos principios básicos que se deben tomar en cuenta al diseñar las encuestas son los siguientes:

- Considerar el nivel de educación y la experiencia de las personas a las cuales se les enviarán.
- Prepararlas de un tamaño conveniente.
- Las preguntas deben ser fáciles de contestar.

- Agrupar las preguntas en forma lógica.
- Utilizar preguntas en las cuales hay que escoger una de las respuestas dadas, dejando un espacio para "otras" respuestas.
- Dejar un espacio suficiente para las respuestas.
- Las preguntas deben estar ideadas, para evitar reacciones defensivas por parte de las personas que responden.
- Se recomienda probar la encuesta en un grupo limitado de personas antes de enviarla, ya que es posible que sea necesario hacerle variaciones.

- **Determinación de síntomas**

El síntoma es la señal derivada de determinados hechos y le advierte al auditor la existencia de un área crítica o problema. Su utilización le permite al auditor hacer énfasis en el examen de determinados rubros, hechos y aspectos.

- **Sospecha**

Consiste en la acción, costumbre o actitud de desconfiar de alguna información que por diversas circunstancias, no permite que se le otorgue el crédito suficiente. El auditor no debe demostrar una actitud negativa, pero siempre debe exigir las aclaraciones pertinentes.

- **Intuición de auditor**

Es la reacción ante la presencia de señales, que inducen a pensar en la posibilidad de la existencia de fallas, deficiencias o irregularidades. La determinación de síntomas y la sospecha la aplican frecuentemente los auditores experimentados. El auditor no debe mostrar una actitud negativa abierta, pero siempre debe exigir una prueba adecuada de lo examinado.

- **Herramientas informáticas**

Las entidades auditadas generalmente tienen información considerable en sus sistemas de almacenamiento de datos, la cual puede ser extraída y almacenada en software con el fin de facilitar el análisis, y a la vez explotar el potencial que estos poseen.

Tener acceso a los datos en cualquier momento, permite una disminución en el tiempo dedicado al acceso y estudio de éstos; de igual forma la entidad

auditada también se ve beneficiada, ya que evita el acceso directo a los sistemas de la entidad o que se solicite continuamente un gran número de reportes e interrogatorios.

En este proceso es posible identificar los siguientes pasos claves a seguir:

- Adquirir un entendimiento confiable y comprensivo, sobre las bases de datos y sistemas de soporte de la entidad a auditar, y determinar qué información se necesita.
- Establecer un acuerdo con la entidad auditada, para extraer la información relevante de sus sistemas de información. A la vez, se debe determinar y acordar el medio a través del cual se realizará la extracción de los datos, esto depende directamente del tamaño de los archivos a ser transferidos.

Una vez que se ha realizado la transferencia de la información, es necesario verificarla con el fin de asegurar, que se transfirió la información correcta y que no se presentó algún cambio

Las herramientas informáticas permiten el uso de diferentes software, para el análisis y evaluación de datos de la entidad durante la realización de la auditoría

Entre las herramientas informáticas que se utilizan en la auditoría, se encuentran las siguientes:

- IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis)
- ACL (Audit Command Language)

Ambas herramientas son programas computarizados, que permiten extraer y analizar información contenida en bases de datos, posibilitando reducir costos y efectuar diferentes análisis. Las operaciones que realizan incluyen, entre otras, las siguientes:

- Importar datos o enlazar los artículos, desde su ambiente propio al de la herramienta, con propósitos de extracción y análisis de datos.
- Extraer un conjunto de artículos usando procedimientos, de muestreo o definiendo la población de artículos de interés.
- Analizar las características de los artículos seleccionados.
- Crear reportes sobre estos artículos, en formatos gráficos o tablas.
- Exportar estos datos a diferentes ambientes, para otro tipo de análisis y presentaciones.

Entre las ventajas de estos sistemas están:

- Incrementan las posibilidades de la auditoría, al realizar pruebas que no se pueden efectuar manualmente.
- Incrementan el alcance de las pruebas.
- Ahorran tiempo.
- Aumentan el nivel profesional del auditor.

INTRODUCCIÓN AL DISEÑO, APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN

VISIÓN GENERAL

Hasta ahora hemos trabajado con herramientas, que permiten al auditor conocer: la entidad en la cual ha sido destacado, realizar un análisis organizacional y las técnicas de recopilación de información. Sin embargo, esto es sólo el primer pasó en su camino para obtener datos que le permitan evaluar y analizar la entidad, a fin de obtener evidencia del manejo organizacional.

Por otra parte, para todas las organizaciones públicas resulta de gran importancia contar con un plan sistematizado para hacer mediciones de su gestión, de tal forma que puedan establecerse elementos o instancias de control en cuanto al avance y cumplimiento de lo establecido en su razón de ser.

Es por ello que este módulo del taller le permitirá al auditor desarrollar habilidades para que pueda trabajar con indicadores de gestión dirigidos al análisis de la gestión organizacional, ya sea que la entidad cuente con ellos o no.

En caso de que la entidad cuente con ellos, el auditor deberá saber correlacionar la información suministrada, lo que equivale a realizar la evaluación y su respectivo análisis. Pero de no ser así, el auditor entonces, deberá darse a la tarea de diseñar y aplicar los indicadores que le permitan, con la información obtenida, realizar el proceso de evaluación y análisis que redunde en conclusiones claras, sobre el comportamiento de la entidad en el cumplimiento de la misión.

CONCEPTOS BÁSICOS

Indicador

Es la relación entre variables cuantitativas o cualitativas, que permite observar la situación y tendencia de cambio, generadas en el objeto o fenómeno observado, en relación con los objetivos y metas previstas y los impactos esperados.

Variable

Representación cuantitativa o cualitativa de una característica, la cual asumirá distintos valores que dependerán del momento de su observación, expresada con la unidad de medida apropiada a la respectiva característica.

Estándar

Tipo, modelo, norma, patrón o referencia.

Objetivo

Fin, propósito.

Calidad

Es el parámetro que permite medir el grado de satisfacción del usuario interno y externo, por los productos o servicios recibidos. El concepto de calidad determina la definición de políticas, normas, pautas y procesos administrativos, operativos y de control.

Satisfacción

Acción y efecto de satisfacer (cumplir, llenar ciertos requisitos o exigencias), cumplimiento del deseo o el gusto.

Parámetro

Variable que, en una familia de elementos sirve para identificar cada uno de ellos mediante su valor numérico.

Criterio

Es la norma o parámetro con la cual el auditor mide la condición. Son las metas que la entidad fiscalizada está tratando de lograr o las normas relacionadas con su logro. Constituyen las unidades de medida que permiten la evaluación de la condición.

Eficiencia

La eficiencia se refiere a la relación de entradas y de salidas. Son los insumos que producen los mejores resultados.

Eficacia

Mide el grado en el cual se alcanzan las metas y los objetivos, para una actividad particular o un programa.

Economía

Es la minimización del costo de los recursos utilizados, para una actividad teniendo en cuenta la calidad apropiada.

Productividad

Capacidad o grado de producción por unidad de trabajo, superficie de tierra cultivada, equipo industrial, entre otros. Aumento o disminución de los rendimientos físicos o financieros, originado por la variación de cualquiera de los factores que intervienen en la producción: trabajo, capital, técnica, entre otros.

Competitivo

Capaz de competir (igualar una cosa a otra análoga, en la perfección o en las propiedades).

Información

Acción y efecto de informar (enterar, dar noticia de una cosa), adquisición de conocimientos que permiten ampliar o precisar los que se poseen sobre una materia.

Dato

Información numérica de una característica, que no agrega valor.

Tolerancia

Margen o diferencia que se consiente en la cantidad o calidad de las cosas contrastadas. Máxima diferencia que se tolera o admite, entre el valor nominal y valor real o efectivo en las características de una pieza o producto.

Rango

Es el intervalo máximo y mínimo en que debe fluctuar el indicador. Es el valor que puede tomar el indicador dentro de parámetros establecidos

Índice

Es la relación cuantitativa entre las metas planeadas, los objetivos, los estándares relacionados con los indicadores y los resultados logrados.

Cuantitativo

Pertenece o relativo a la cantidad (propiedad de número y medida y puede ser mayor o menor que algo, con que se lo compara).

Cualitativo

Que denota cualidad (cada una de las características que distinguen a las personas o cosas).

La Medición de Gestión por Indicadores

Los indicadores pueden utilizarse indistintamente, para medir desde un proceso hasta una actividad. Así mismo, para medir actividades macroeconómicas hasta sectores económicos, aunque a lo largo del módulo lo enfoquemos a una organización.

Para conocer la producción de un país al coste de los factores productivos, se debe hacer una aproximación a su estructura productiva, y para ello se utiliza la división de sectores que distingue tres en particular: el Sector Primario, que involucra actividades como la agricultura y la pesca; el Sector Secundario, también llamado el industrial y tiene en cuenta actividades metalúrgicas, de energía y refinerías y de manufacturas; y el Sector Terciario o de Servicios que involucra las actividades de la banca, el comercio y la hotelería, entre otros.

Para ello se utilizan indicadores tales como: el Producto Interno o Territorial Bruto (PIB) el cual se refiere al valor total de los bienes y servicios producidos

por un país durante un cierto período de tiempo, generalmente un trimestre o un año y el Producto Nacional Bruto o Renta Nacional (PNB) que es el valor total de todos los bienes y servicios finales producidos en un año por una economía, es decir permite conocer la renta de la que pueden disponer los habitantes de un país.

De igual manera, otros como el IPC (Índice de Precio al Consumidor) también conocido como el de inflación, porque estima el comportamiento de los precios de un conjunto de bienes y servicios, que constituyen la canasta básica familiar; otros como el desempleo y la Balanza de la Cuenta Corriente; que sumados permiten obtener un panorama bastante cercano de la evolución de una economía.

Pero estos datos son entregados por el gobierno, a través de las dependencias de estadísticas nacionales, dada su importancia para las proyecciones que las empresas (públicas o privadas), realizan e incluso para el mismo gobierno que anualmente hace sus proyecciones y estimaciones para cumplir con las metas trazadas en Planes de Desarrollo.

Por esta razón, es que no estudiaremos este particular en nuestras sesiones. Lo que si es indispensable señalar es su importancia al momento de realizar análisis situacional, pues las proyecciones de las organizaciones (ante todo las de carácter público), dependen en gran medida de este factor externo.

Los Planes y Programas de gobierno, también pueden ser medidos con el uso de indicadores. Cuando se hacen mediciones de cumplimiento o del uso de recursos dispuestos, para lograr tales fines, permite obtener parámetros acerca de la gestión estatal.

Si en este orden de ideas continuamos descendiendo, alcanzamos a los comportamientos sectoriales, pues si hay algo que no se puede olvidar es que una organización forma parte de un sector, cuyo comportamiento afecta su productividad.

Al comenzar a realizar análisis organizacional, el auditor puede encontrarse con que necesita basar su examen en un Plan, área específica, proyecto, actividad o lo que es aún mayor, en la entidad en su totalidad. Pues los indicadores pueden aplicarse sin distinción.

Aquí lo básico es contar con la suficiente y confiable información. Con ello el auditor podrá entonces construir una base de indicadores, que le permitan hacer la interconexión de resultados y obtener una buena estimación del comportamiento organizacional.

¿Por qué utilizar indicadores?

El uso de indicadores es una gran ayuda para el auditor porque ayuda a:

- Obtener información rápida del desempeño o evolución de actividades correlacionadas.
- Permite hacer comparaciones.
- Permite hacer estimaciones, basándose en información histórica y la evolución del indicador.
- Es fácil de visualizar. Sea en su presentación numérica o gráfica, con un vistazo se puede observar el comportamiento de lo medido.

Y podríamos seguir enumerando razones, pero lo esencial es que el auditor necesita aprovechar el tiempo al máximo y el uso de indicadores es una herramienta que permite hacerlo.

¿En qué se debe centrar la construcción y manejo de indicadores?

Para construir indicadores se puede guiar respondiendo las siguientes preguntas:

1. **¿Qué se quiere medir?** Esta pregunta responde el nivel al que se quiere llegar. *Es tener claridad de lo que se pretende abordar.*
2. **¿A qué nivel de profundidad se quiere llegar?** Permite determinar la cantidad de indicadores o el nivel de correlación al que se debe llegar. *¿Para qué medir lo que no se va a usar?*
3. **¿Con qué información se cuenta?** Establece los límites o posibilidades de construcción de indicadores. *No se construyen indicadores de los que no se obtendrán resultados.*
4. **¿De dónde se obtendrá la información?** Es un punto clave, pues la confiabilidad de la información y la rapidez con que se obtenga, son factores que tienen injerencia en el momento de hacer análisis. *Si la información no es confiable o no se puede tener a tiempo, es algo que retrasa el ejercicio de la auditoría.*

GESTIÓN BASADA EN INDICADORES

VISIÓN GENERAL

La cuestionada eficiencia de las entidades públicas, la globalización de la economía y la complejidad del medio ambiente cambiante, entre otros factores, hacen necesario que las organizaciones estatales utilicen metodologías, que les permitan adaptarse a los cambios del entorno, para hacer más eficientes sus servicios, deben pasar de un énfasis en la eficiencia (racionalización de recursos), a un énfasis en la eficacia (logro de resultados en forma oportuna), manteniendo una relación dinámica entre sus productos y las necesidades de sus clientes.

Para mantener bajo control el gran número de variables que se manejan en una organización, deben implementar una gestión, mediante la cual se puede analizar la organización como un todo, que a través de un conjunto de indicadores derivados del Plan Estratégico, permita evaluar la alineación entre las estrategias, los objetivos, las acciones y los resultados.

Esta gestión consta de instrumentos tales como: indicadores, tableros de mando y análisis de estadísticas, entre otros. Se trata de un sistema de información, que integra actividades de sistematización, desde la captura de datos a nivel operativo, hasta la información para toma de decisiones a nivel gerencial.

CONCEPTOS BÁSICOS

Objetivos

Son los propósitos que la entidad espera lograr (Qué).

Políticas

Son las directrices que indican cómo perseguir los objetivos (Cómo).

Programa

Es la secuencia temporal de las acciones, que la entidad espera emprender para lograr los objetivos (Cuándo).

Visión

Se enuncia el cómo quisiera que fuera la organización, en un futuro definido.

Misión

Es la razón de ser de la organización.

Sistema de información

Contempla los medios necesarios, para que la información requerida en la comunicación interna y externa funcione adecuadamente.

Controles

Son los mecanismos para saber si los programas, se están efectuando adecuadamente.

Ejecución

Es la asignación de la responsabilidad y autoridad, para realizar los programas y efectuar los controles a personas específicas (Quiénes)

Toma de decisiones

El proceso administrativo, es básicamente el de decidir correctamente.

Innovación

Es un cambio estructural que conlleva a una mejoría organizacional mediante: El rediseño o la creación de nuevos productos; adaptación a nuevas reglamentaciones internas y externas, entre otros.

Tableros de Indicadores

Conjunto de indicadores e índices, que facilitan el monitoreo y seguimiento de los diferentes niveles organizacionales.

Gestión

Acción y efecto de gestionar (hacer diligencias conducentes al logro de un negocio).

Administración

Acción y efecto de administrar (gobernar, ejercer la autoridad y el mando, dirigir, ordenar y disponer).

Pasos a seguir en una Gestión basada en indicadores

El fundamento de una gestión basada en indicadores, es la información que se debe centrar en tres aspectos claves:

- Lo que sucede en cada momento, pero concentrándose en lo relevante.
- Los objetivos claramente definidos.
- Lo que puede pasar (escenarios futuros)

Lo anterior, es aplicable en los diferentes niveles de la organización.

A medida que se desciende en la estructura jerárquica, las estrategias de los niveles superiores, se convierten en objetivos de los niveles inferiores y en

éstos las estrategias, se corresponden más a actividades específicas que se ven afectadas por las estrategias corporativas, pues siempre buscan el mejoramiento tanto interno como externo.

- **Plan Estratégico:**

Al conjunto de decisiones del nivel estratégico, se les denomina decisiones estratégicas y el conjunto de programas y proyectos involucrados en esas decisiones es un plan estratégico.

Objetivos Corporativos (Qué quiere lograr la organización en un largo plazo). Estos objetivos se enuncian de una manera genérica, enfocados a la actividad misional de la entidad. Por ejemplo: *mejorar la calidad y cobertura de un determinado servicio o producto.*

- **Planes Tácticos:**

Objetivos estratégicos (Cómo se van a lograr los objetivos estratégicos). Su ejecución se realiza en el mediano plazo y sus objetivos se enuncian de una manera específica. Por ejemplo: *lograr una rentabilidad sobre inversión no menor de 35% anual.*

- **Planes Operativos**

Objetivos funcionales (Qué debe hacer la organización en el corto plazo). Los objetivos se centran en los resultados directos y en las características del proceso.

En la construcción de cada plan, es importante tener presente que un objetivo que no este apoyado sobre una táctica, un programa, un control y un ejecutor, no es un objetivo sino una intención.

Indicadores de monitoreo y seguimiento

Para lograr el direccionamiento estratégico, es necesario establecer indicadores que permitan el monitoreo y seguimiento de los objetivos predeterminados y con base en ello, analizar el comportamiento de la organización en el corto, mediano y largo plazo.

Trazar Objetivos (Qué)

En primer lugar, se debe indagar si la entidad tiene objetivos generales, respecto a la función que espera estar realizando en la economía, por lo menos en los próximos tres años, en aspectos como:

- **Productividad**
Se trata de medir la eficiencia en el manejo de los recursos.
- **Rentabilidad**
Fijarse un objetivo de rentabilidad no tiene que ver necesariamente con maximizar ganancias, sino con la determinación del mínimo de rentabilidad necesaria, para garantizar la supervivencia y prosperidad de la entidad.
- **Mercadeo**
En esta área se determina la satisfacción que la empresa espera ofrecer a sus clientes actuales y potenciales.
- **Ventas**
Monto de ventas que se quiere lograr en un momento determinado.
- **Innovación**
Es un cambio estructural que conlleva una mejoría mediante: la creación de nuevos productos, el mejoramiento de métodos de ventas y mejoramiento de la estructura administrativa, entre otros.
- **Planta Física**
Determina las características de los bienes de capital, que posee la entidad.
- **Financiera**
Determina la estructura de los recursos permanentes y de corto plazo, así como su adecuada aplicación.

Como podría ser: Lograr que el costo de mano de obra directa, se mantenga por debajo del 35% del precio de venta de todos los productos. (Objetivo de Productividad)

De cada objetivo estratégico se derivan objetivos tácticos y operacionales específicos, y de cada uno de ellos sus correspondientes metas. Sobre la base de estos objetivos y metas se desarrollarán los programas, y sobre estos las tácticas, controles e indicadores para medirlos.

Táctica (Cómo)

Tiene que ver con la manera cómo se piensa cumplir con los objetivos, por ejemplo: *Sustituir la mano de obra por máquinas, cuando la inversión requerida se pueda recuperar en tres años o menos.*

Programa

Para lograr los objetivos planteados, debe existir un programa de acciones secuenciales en el tiempo, que debe determinar si:

- Tienen límite de tiempo.
- Tienen demarcadas las secuencias paso a paso.
- Son razonables.

Programa de producción anual, que especifica los requerimientos de mano de obra directa y nueva maquinaria.

Controles

En términos generales el control consiste en medir, comparar con un patrón, y corregir de ser necesario. Para cada uno de los programas de la entidad debe existir un control. Por ello, es necesario averiguar si existen, cómo operan y si son adecuados para ejercer control.

Un ejemplo sería, la realización y análisis de informes anuales de costos de mano de obra y compra de maquinaria.

Ejecutor (Quién)

La responsabilidad de la realización de los planes y su control, debe estar claramente asignada a una persona o grupo de personas, quienes a su vez deberán estar investidas de la autoridad adecuada, para descargar su responsabilidad, como sería:

- Gerente de Producción
- Gerente General.

Establecer Estrategias

Una vez definidos los objetivos, se procede a establecer el cómo lograr dichos objetivos, es decir las estrategias.

Tableros de indicadores o cuadros de mando

Una vez identificados los indicadores para cada uno de las áreas de la organización, éstos se agrupan en tableros acorde con las áreas organizacionales y a las perspectivas. Los indicadores se relacionan entre sí, conformando un árbol de indicadores.

Análisis de Resultados

Dentro de un proceso de evaluación de control de gestión, no se debe caer en el sesgo de sólo examinar los factores inherentes a las actividades primarias o limitarse a los aspectos exclusivamente contables y financieros, como pueden ser la productividad y la rentabilidad entre otros; si no también atender aspectos de causa - efecto comparando los resultados obtenidos con los esperados.

Con base en los resultados obtenidos, se toman las decisiones para corregir, prevenir o replantear estrategias, para el cumplimiento de un determinado objetivo.

Ejemplo:

Decisión Crítica:

Cantidad de materia prima a comprar.

Quién toma la decisión:

Jefe de compra

Normas:

No mantener stocks innecesarios

Procedimientos:

Proyectar necesidades, según inventario actual y programa de producción.

También es importante crear escenarios futuros, combinando determinadas variables, para adelantarse a hechos futuros.

INDICADORES DE GESTIÓN

VISIÓN GENERAL

Para realizar control, evaluación, y seguimiento a la gestión institucional dentro del marco conceptual de los objetivos estratégicos, es necesario que las entidades cuenten con un sistema de indicadores de gestión, el cual mantiene el control sobre los principales procesos que se realizan en la organización, los cuales se consideraron en el análisis de la visión sistémica de la organización.

Los indicadores apoyan a la administración en la identificación anticipada de síntomas o problemas que se perfilan en la ejecución de los procesos y actividades para corregirlos en forma oportuna.

Si bien es cierto que, al realizar auditoría de gestión el auditor del órgano de control fiscal no necesariamente va a diseñar indicadores, sí necesita suficientes bases conceptuales y metodológicas para emitir juicios objetivos acerca de la gestión de la entidad con base en los indicadores, o necesitará diseñar algunos indicadores complementarios que le permitan relacionar los resultados de la entidad frente a objetivos y metas macroeconómicos.

CONCEPTOS BÁSICOS

Comenzar a trabajar con un Sistema de Indicadores para evaluar la gestión de una organización, sistema o actividad, implica la necesidad de entender y tener claridad en cada uno de los términos involucrados:

Indicador

Se define como indicador la relación entre variables cuantitativas o cualitativas, que permite observar la situación y tendencia de cambio, generada en el objeto o fenómeno observado, en relación con los objetivos y metas previstas y los impactos esperados.

Índice

Es la relación cuantitativa entre las metas planeadas, los objetivos, los estándares relacionados con los indicadores y los resultados logrados.

Dato

Información numérica de una característica, que no agrega valor.

Variable

Representación cuantitativa o cualitativa de una característica, la cual asumirá distintos valores que dependerán del momento de su observación, expresada con la unidad de medida apropiada a la respectiva característica.

Insumo

Conjunto de recursos humanos, tecnológicos, financieros, materiales y de información, de los cuales debe disponer y/o requerir la organización, para iniciar su proceso productivo.

Proceso

Actividades, tareas y pasos a desarrollar que agregan valor a los insumos, para transformarlos en el producto deseado.

Productos

Bienes o servicios que resultan de utilizar los insumos y de agregarle valor mediante los procesos.

Clientes

Destinatarios o usuarios de los productos de la organización

Entorno

Datos macroeconómicos y /o estadísticos

Interpretación

Consiste en precisar como se leerá el resultado de lo que ha sido medido o expresado cuantitativamente. Así mismo, establecer de qué manera podría ser graficado para su seguimiento.

Medición

Es determinar una cantidad comparándola con otra.

Objetivos

Son los fines o propósitos generales, que las organizaciones pretenden alcanzar.

Metas

Fines o propósitos específicos a alcanzar; en general, conllevan a la cuantificación de los resultados esperados en un lapso determinado, las metas deben estar siempre orientadas a la materialización de la misión y de los objetivos de la organización.

Usuarios

Necesidades del cliente, requisitos de calidad

Características de los Indicadores:

- Los indicadores se ajustan, según los cambios que ocurran en los planes estratégicos o normativos de la organización.
- Son de orden cualitativo o cuantitativo.

- Muestran señales de alarma de la gestión de la entidad, así como logros de desempeño.
- Deben permitir actuar en forma proactiva e inmediata.
- Pueden ser comparados consigo mismos, en el tiempo y con estándares internos y externos.

Cualidades de los Indicadores

Un buen indicador debe tener las siguientes cualidades:

- Medible y cuantificable
- Confiable
- Oportuno
- Coherente y Consistente
- Neutral
- Concreto y Objetivo.

Metodología Para el Diseño de Indicadores

- ¿Cómo obtener datos?
- ¿Cómo procesarlos?
- ¿Cómo interpretarlos?
- Relación Causa-Efecto

El proceso de diseño de indicadores, es deductivo es decir, se parte de los objetivos corporativos considerados en el plan estratégico, es decir, de lo general a lo particular; luego se determinan las áreas que los desarrollaran y por último se identifican los procesos o actividades que se realizan para su cumplimiento.

La construcción de los indicadores parte de relacionar variables; las cuales deben correlacionarse de una manera coherente por medio de los índices, que corresponden a la unidad de medida del desempeño de las variables que lo componen.

VARIABLES

La primera actividad consiste en desarrollar el esquema “Insumo-Proceso-Producto”, listando para cada uno de los elementos del esquema los datos necesarios para desarrollar cada uno de ellos en un área, proceso o actividad tal y como se detalla a continuación:

Elementos del Esquema IPP	Datos
Insumo	Elaborar una lista de los recursos físicos, financieros, humanos que entran al proceso.
Proceso	Listar las actividades o sub-actividades, necesarias para la transformación de los insumos.
Productos	Detallar con precisión los bienes o servicios finales del proceso.
Metas	Referidas a las metas previstas en la panificación.
Usuarios	Realizar una lista de las expectativas del cliente frente al servicio ofrecido, requisitos de calidad.
Entorno	Datos macroeconómicos y /o estadísticos.

Definidos los datos, se deben convertir en variables físicas, cronológicas, económicas o de satisfacción interna o externa, anteponiendo un indicativo, por ejemplo:

Elementos del Esquema IPP	Variables
Insumo	Cantidad de bolívares, número de materiales, costo de materiales, tiempo en horas hombre, entre otros.
Proceso	Costo de actividad X, Número de funcionarios utilizados en Y, total de bolívares de Z tarea.
Producto	Cantidad de bolívares del servicio, Número de productos, Tiempo de entrega.
Metas	Cantidad estimada de productos, tiempo estimado de servicio, número estimado de desperdicios.
Usuarios	Requisitos de calidad, número de solicitudes del cliente, grado de cumplimiento de normas.

Una vez determinadas las variables, se procede a construir los indicadores; para lo cual es necesario correlacionar las variables de una manera lógica y tener claro qué se quiere medir.

Construcción de indicadores

Criterios para la construcción de indicadores

Atendiendo la relación insumo producto, para cada una de las áreas y procesos encargadas de desarrollar el plan de actividades, se establecen relaciones entre las variables representativas así:

- Indicadores de economía de los procesos: se relacionan variables de procesos y de productos

- Indicadores de economía de los insumos: se relacionan variables de insumo (uso) y de productos.
- Indicadores de eficiencia: se relacionan variables de insumos (asignación) y de productos.
- Indicadores de eficacia: se relacionan variables de productos, con las metas u objetivos de la organización.
- Indicadores de calidad: se relacionan variables de producto, frente a patrones establecidos por o para el cliente o usuario.

Parámetros semánticos

Tanto para la elaboración como para el análisis de los indicadores, es importante tener en cuenta las siguientes consideraciones de tipo semántico:

- **Indicar la agregación**

Iniciar la redacción con una indicación de agregación, más una preposición (de), que indique si el indicador es de tipo físico, cronológico o económico

Cantidad de...
Número de...
Tiempo de...
Horas (días, años) de
Total de...

- **Indicar la variable**

Indicar la acción

Continuar con un sustantivo en plural, que indique la variable económica, física o cronológica a que se refiere el indicador.

Bolívares (millones, miles)
Personas (funcionarios, clientes).
Materiales (equipos)
Días (horas, años).

- **Indicar la acción**

Agregar un verbo en participio pasado, que indique la acción a medir o evaluar

Invertidos
Adiestrados
Gastados
Solicitados

- **Precisar la acción a evaluar**

Luego se coloca un adjetivo, que complemente y precise la información de la acción que se pretende medir o evaluar

destinados a...
disponibles para

- **Agregar complementos**

Por último se concluye agregando complementos circunstanciales de tiempo, lugar o modo que amplíen la información y precise a qué hace referencia.

para tal fin...
en tal fecha..

Perspectivas de los indicadores

Utilizando un enfoque sistémico al evaluar la gestión, tanto en el Sector Privado como en el Público y motivado a la importancia del uso de indicadores de gestión, se han aplicado diversas metodologías para implementarlos. En los últimos años la más empleada es la del Cuadro de Mando Integral (Balanced Scorecard), creada por Kaplan y Norton en 1992, como un sistema para ayudar a las organizaciones a poner en práctica sus estrategias para mejorar la productividad, se apoya en sistemas informáticas empresariales adecuados y está organizado en torno a cuatro perspectivas muy precisas: la financiera, la del cliente, la interna y la de la innovación y formación.

Perspectiva Financiera:

Comprende el conjunto de índices financieros, son el punto de partida de cualquier evaluación interna. Aquí se debe analizar la reducción de costos, vinculando los objetivos financieros con la rentabilidad.

Ejemplos:

- Cartera de difícil cobro/ cartera total
- Utilidad Neta /Ventas
- Activos Totales/ Patrimonio

Perspectiva Interna:

Tiene relación con la eficiencia y eficacia con que la organización, maneja los procesos internos vinculados al costo, calidad y tiempo de los procesos.

Ejemplos:

- Número de horas invertidas en desarrollo del talento / Número de empleados.
- Inversión en tecnología / Utilidad Neta.

Perspectiva de Mercadeo y Cliente:

Indicadores que permitan relacionar mercadeo, cliente y comercialización. Los objetivos a seleccionar tendrán atributos relativos al servicio, relaciones con el cliente e imagen y reputación.

Ejemplos:

- Ventas totales de la empresa/ Ventas totales de la competencia.
- Ventas Netas / Ventas Presupuestadas.

Perspectiva de Aprendizaje e Innovación:

Es necesario desarrollar capacidad de aprendizaje e innovación para el éxito en el futuro, previendo mejoras en la habilidad de crear; nuevos productos, nuevos mercados, lograr nuevos clientes, superar deficiencias, entre otros aspectos, que contribuyan al logro de objetivos a mediano y largo plazo. Es decir, utilizar indicadores de satisfacción y productividad.

Ficha Técnica de los Indicadores.

Para que el indicador mantenga el sentido para el cual fue creado, es imprescindible generar una ficha técnica para cada uno de ellos, que debe ser conocida por todos los niveles de la organización, la cual contiene la siguiente información:

Nombre del Indicador

Se refiere a la denominación del indicador.

Factor crítico de Éxito que Apoya

Son factores internos o externos a la entidad, que deben ser identificados y reconocidos, porque apoyan o amenazan el logro de los objetivos previstos e impactos esperados.

Cálculo del Indicador

Relación entre variables que permite observar la situación y las tendencias de cambio generadas en el objeto o fenómeno observado, en relación con objetivos y metas previstos e impactos esperados.

Unidad de Medida

El valor del indicador da como resultado un índice que puede ser expresado en número, porcentaje, tiempo, dinero y cantidad, entre otros.

Frecuencia

Corresponde al período de tiempo en el cual se va a realizar la evaluación (anual o semestral).

Rango

Es el intervalo máximo y mínimo en que debe fluctuar el indicador. Es el valor que puede tomar el indicador dentro de parámetros establecidos

Fuente

Corresponde al lugar donde se origina la información.

Punto de Medición

Es el proceso o actividad, que mide los resultados.

Número

Corresponde a la secuencia del indicador en el tablero.

Proceso

Área misional que se evalúa.

Objetivo

Se indica el propósito del indicador.

Interpretación

Se indica la lectura del índice obtenido.

Sistemas de Información

Una vez establecidos los indicadores, es necesario diseñar un sistema de información interno.

En lo posible, el sistema de información debe contar con características que garanticen su calidad como: oportunidad, relevancia, homogeneidad y consistencia, permitiendo construir una plataforma sólida sobre la cual sea posible erigir el sistema de indicadores.

Es importante por lo tanto, generar y reconocer criterios flexibles, para el diseño de sistemas de información que permitan darle soporte a la gerencia, integrando las actividades de sistematización en la entidad, desde la captura de datos a nivel operativo, hasta la información para toma de decisiones a nivel gerencial.

De igual manera es primordial poder contar con modelos sistematizados, que utilicen este desarrollo tecnológico, para hacer posible el manejo de estos sistemas de información.

Para que un sistema de información sea efectivo, debe tener la suficiente flexibilidad como para responder en forma continua a los cambios en información y tecnología

Tipos de indicadores

Indicadores de primer nivel

Corresponden a los indicadores que relacionan dos variables.

Indicadores de segundo nivel

Corresponde a indicadores que relacionan más de dos variables.

Indicadores de tercer nivel

Corresponde a la relación de los indicadores, entre las diferentes áreas de la organización.

Tableros de Indicadores

Para evaluar y controlar las diversas áreas funcionales de la organización contando con la hoja de vida para cada indicador, éstos se agrupan bajo los criterios siguientes:

- Relación secuencial de los indicadores elaborados, para una determinada área, proceso, o actividad.
- Áreas generadoras de la información y los usuarios.

Los niveles de la organización estratégico, gerencial y operativo, serán a la vez generadores de información y usuarios de un número determinado de indicadores (tablero de indicadores).

- Los niveles estratégicos sólo utilizarán los indicadores que les permitan conocer la direccionalidad y efectividad de la organización
- Los niveles gerenciales manejarán un número mayor de indicadores, según sus áreas de competencia, a fin de monitorear la efectividad de sus objetivos y tomar las previsiones y correctivos necesarios a tiempo
- Los niveles operativos serán responsables de generar toda la información, verificar su propio rendimiento y la calidad de sus procesos, a fin de establecer los correctivos y acceder al cumplimiento de las metas que le han sido previstas.

A continuación el cuadro anexo muestra la dimensión de los indicadores, base para entender los criterios que deben considerarse para el desdoblamiento de los mismos, acorde a los niveles organizacionales:

DIMENSIÓN DE LOS INDICADORES

Al establecer el sistema de indicadores de la entidad, se debe partir del Plan Estratégico, el cual se va desdoblando acorde a los niveles organizacionales de la entidad, para lo cual es necesario tener en cuenta los siguientes criterios:

TABLERO DE INDICADORES	NIVELES DE LA ORGANIZACIÓN	REVISIÓN	FRECUENCIA DE MEDIDA	PROPÓSITO
Corporativos	Planificación Estratégica	Desempeño de la organización como un todo.	Largo Plazo (Semestrales, Anuales)	Alcance de la visión y la misión. Corrección de las políticas institucionales
Gerenciales	Planificación Táctica Funcional	Desempeño de las áreas funcionales de la organización.	Corto y mediano plazo (semestrales, anuales)	Apoyo a las áreas funcionales, para el logro de las metas estratégicas de la organización. Sistema de seguimiento.
De Desempeño	Planificación Operativa	Desempeño de equipos de trabajo y funcionarios	Corto plazo (meses, semanas, días)	Apoyo al desempeño de los funcionarios, a las metas de las áreas funcionales y estratégicas. Planes de desempeño.

Análisis de los Indicadores

Un indicador por sí solo es una cifra fría, por tanto, para que éste cumpla con su objetivo de servir de instrumento gerencial, es importante tener en cuenta los siguientes criterios:

- El resultado obtenido debe analizarse de una manera integral, acorde al esquema de planeación estratégica, determinando en qué medida dicho resultado está apuntando a cumplir los objetivos corporativos, estratégicos y operacionales.

- Los tableros gerenciales, se analizan con un enfoque deductivo de lo general a lo particular: atendiendo la globalidad por niveles centralizados y descentralizados, para indagar la causa del resultado de un determinado indicador.

Hay algunos indicadores frontera entre un proceso y otro, por tanto el resultado de uno afecta el del siguiente, interfiriendo en la cadena de valor de la entidad.

- Para el análisis, además de comparar el resultado con los rangos preestablecidos, se debe comparar con períodos anteriores, para ver su evolución en el tiempo.
- Si se tienen datos de entidades que desarrollen la misma actividad los resultados deben ser comparados con ellos.
- Además, para ser coincidente con la metodología de Balance Score Card, se interrelacionan los resultados de las áreas misionales de la entidad, con respecto a las áreas de apoyo, es decir si se observa que un resultado está afectado por falta de capacitación, recursos financieros, entre otros.

Al evaluar los resultados de los indicadores, se debe tener claro los factores internos y externos (ajenos al responsable y que afectan el resultado).

EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN BASADA EN INDICADORES

VISIÓN GENERAL

Debido a lo cambiante del entorno y por ende de las situaciones por las que atraviesa una organización, se hace necesario que no solo cumpla con brindar información presupuestaria, financiera y económica. Debe poseer un sistema integrado de gestión que, debidamente gerenciado, proporciona información adecuada y oportuna de las condiciones de la organización en el tiempo.

La administración de un sistema de indicadores, proporciona a la administración información suficiente y relevante sobre los resultados obtenidos y así mismo, permite realizar proyecciones que facilitan la toma de decisiones.

Cuando un auditor se encuentra frente a una organización y su deber es el de llevar a cabo una auditoría de gestión, una de las primeras indagaciones será la de averiguar si esa entidad cuenta o no con un sistema de gestión basado en indicadores o por lo menos si el sistema de control implementado utiliza indicadores, para medir su gestión.

Si la respuesta es positiva, el trabajo se encontrará facilitado, pues una lectura de los reportes o una combinación de indicadores seleccionados con la información que en materia de manejo de proyectos, actividades o tareas proporcionada por la entidad, permitirán un análisis del que se desprendan interesantes hallazgos.

Una auditoría de gestión parte de un contexto general, con el fin de determinar resultados específicos de los diferentes factores que intervienen en un proceso productivo (entrada-proceso-salida). Estableciendo la adquisición, asignación y uso de recursos.

Es importante tener en cuenta, que el uso de indicadores en el proceso de auditoría de gestión comienza a perfilarse desde la etapa de planeación, cuando el auditor analiza y entiende el entorno y comportamiento institucional, reforzándose en la etapa de ejecución a fin de analizar las tres E's.

Otro aspecto para considerar es que los indicadores varían según la entidad, tipos de análisis que se realizan y aspectos considerados. De igual manera, la lectura puede hacerse desde cifras estadísticas o gráficas.

Indicadores para Medir la Eficiencia

La Eficiencia toca el uso de recursos y los resultados obtenidos. Por lo tanto mide aspectos relacionados con la productividad, entendida esta como la relación directa que existe entre logros y recursos utilizados, sean estos: recursos humanos, financieros, técnicos, tiempo, costo promedio y cumplimiento de actividades o tareas, entre otros.

Criterios a considerar:

- Los costos incurridos frente a los recursos utilizados.
- Manejo de recursos frente a los productos obtenidos o servicios prestados.
- Hacer comparaciones con otras organizaciones de similar actividad o en su defecto con datos de años anteriores.
- Contar con indicadores financieros que reflejen la verdadera situación económica de la entidad.
- Tener en cuenta el efecto inflación, para ello es necesario hacer cálculos en términos nominales y reales.

Metodología

Para diseñar indicadores que permitan medir la Eficiencia, es importante contar con información tal como:

- Balance General (actual y anterior como mínimo)
- Estado de Resultado (actual y anterior como mínimo)
- Número de empleados
- Sueldos y salarios, entre otros.

En la Tabla anexa N° 1, se presenta algunos de los indicadores comúnmente utilizados a fin de medir la Eficiencia de una organización.

Indicadores para medir la Eficacia

La Eficacia relaciona el resultado obtenido frente al cumplimiento de los programas, planes, metas o actividades establecidos; en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

Criterios a considerar:

- El cumplimiento de planes y programas por la entidad y su comparación frente a los determinados por los sectores y la política económica.

- Los resultados obtenidos.
- La evaluación de la calidad de la planeación, programación y cumplimiento de metas.
- La oportunidad y cobertura.
- Separar la incidencia de los aspectos internos de los externos que afectan el cumplimiento de metas y programas, debido a que los externos están fuera del alcance de la organización.

Metodología

A fin de diseñar o aplicar indicadores que permitan la medición de la Eficacia de una organización, es importante contar con la siguiente información:

- Planes y programas organizacionales
- Planes y programas del sector
- Recursos utilizados
- Recursos planeados
- Número de usuarios
- Usuarios potenciales
- Tiempos programados y utilizados en las diferentes actividades.

En la tabla anexa N° 2, se presentan algunos de los indicadores más utilizados para medir la Eficacia.

Para evaluar la gestión en términos de eficacia, es necesario que la organización cuente con un Plan que tenga establecidos objetivos, metas y actividades así como los recursos para cumplir con los mismos.

Indicadores para medir la Economía

La Economía correlaciona el uso racional de los recursos utilizados, frente a la maximización de los resultados obtenidos. Es decir, establece si la adquisición, asignación y uso de los recursos humanos, financieros y físicos ha sido la conveniente para maximizar los resultados.

Criterios a considerar:

- Los diferentes agentes económicos, que interactúan en la entidad.
- El análisis costo / beneficio, con el fin de establecer si una entidad, proyecto o actividad contribuye a la consecución de objetivos.

- El personal involucrado, la capacidad instalada y la procedencia de los recursos financieros.

Metodología

El desarrollo de este ítem tiene como punto de partida la información, procesada del análisis de la relación entre los recursos asignados y los resultados obtenidos. Por esta razón es evidente la necesidad de contar con la siguiente información:

- Nómina y su costo
- Costo del personal contratado
- Calidad de equipos
- Capacidad instalada
- Capacidad utilizada
- Costo de mantenimiento
- Procedencia del presupuesto: Nacional, propio, de crédito o por transferencias
- Apropriación para gastos

En la tabla anexa N° 3, se presentan algunos ejemplos comunes para medir la Economía de una organización.

Al analizar una gestión basada en indicadores, el auditor debe establecer la relación causa-efecto sobre los resultados arrojados, considerar las interconexiones entre los indicadores, tomar en cuenta su comportamiento histórico y correlacionar los resultados obtenidos.

Lo anterior implica que el auditor una vez obtenga el resultado del indicador deberá establecer la relación causa-efecto que incidieron en el comportamiento de las variables, lo que equivale a “acercarse” a la situación real.

Otro aspecto importante a tener en cuenta es la interconexión que existe entre los indicadores. No puede dejarse de lado que existe una estrecha relación entre un indicador y otro; así como los aspectos endógenos y exógenos.

Tomando como ejemplo el indicador: *Presupuesto ejecutado / Presupuesto asignado*, el cual arrojó un resultado de 90%, entenderíamos que la organización utilizó el presupuesto, no explica que lo haya hecho de manera eficiente, pero sí invita al auditor a revisar factores que pudieron incidir en la ejecución.

Un aspecto más para tener en cuenta, es el del comportamiento histórico de un indicador o de una interconexión.

Utilizando el indicador del ejemplo anterior y contando con los siguientes datos:

Año	Obra ejecutada / Obra planeada
1998	30%
1999	35%
2000	45%
2001	10%

Le permite visualizar al auditor que a pesar de que el rendimiento de la entidad en el tiempo no ha sido el óptimo, si ofrece la suficiente información como para pensar que algo ha sucedido, que incidió en el avance que traía la organización.

Un último aspecto a considerar es que una buena fuente de información para realizar análisis de indicadores es el de correlacionar resultados con otros del sector o por lo menos con alguna organización que realice actividades parecidas a la del ente auditado.

Siguiendo el ejemplo anterior, los resultados del indicador tomando como base otras organizaciones, se presenta el siguiente cuadro:

	1999	2000	2001
Entidad A	20%	20%	25%
Entidad B	40%	45%	47%
E. auditado	35%	45%	10%

Con base en el cuadro, el auditor podría resaltar que: *el sector ha venido ofreciendo posibilidades de crecimiento a las organizaciones y que nuestro ente auditado no tenía un comportamiento por debajo del promedio. Sin embargo, la falta de asignación presupuestaria en el último año tuvo una incidencia negativa para la organización.*

En todo caso, la invitación es a centrar esfuerzos en tener la mayor información que permita hacer juicios estructurados y fundamentados que redunden en informes de calidad.

TABLA N° 1 DE INDICADORES PARA MEDIR EFICIENCIA

INDICADORES	QUE BUSCA MEDIR
Costo de Nómina / Número de Productos o Servicios	Expresa el costo laboral por unidad de servicio o producto. En términos reales su tendencia es decreciente al tenerse en cuenta el factor productividad.
Costo de Nómina / Ingresos	Expresa el nivel de participación del factor humano en la generación de ingresos a la organización.
Utilidades o Pérdidas / Número de Empleados	Expresa el aporte individual sobre el resultado de la organización. Se obtiene un valor promedio.
Costo de Producción / Ingresos	Expresa el costo promedio de los costos atribuibles a la generación del bien o servicio. Debe ser decreciente
Presupuesto / Número de Productos o Servicios	Expresa la proporción de recursos del presupuesto ejecutado por cada unidad producida o de servicio prestado.
Inversión / Gasto Total	Expresa la relación entre los recursos destinados a la inversión y los gastos totales del producto.
Volumen de Producción o Servicio / Costo de Insumos	Expresa el valor del recurso invertido frente a cada producto o servicio generado. Se lee: Por cada Bs.(unidad de dinero) invertido, la empresa ha producido una unidad de (servicio o producto)

TABLA N° 2 DE INDICADORES PARA MEDIR EFICACIA

INDICADORES	QUE BUSCA MEDIR
Número de Usuarios Atendidos / Número potencial de Usuarios	Conocido como de cobertura . Expresa la relación de usuarios con los que se cuenta actualmente frente al potencial de usuarios.
Tiempo Ejecutado / Tiempo Programado	Expresa el nivel de cumplimiento tomando como referencia al tiempo.
Recursos Utilizados / Recursos Planeados	Expresa el volumen de recursos utilizados frente a los planeados.
Calidad Obtenida / Calidad Programada	Expresa la satisfacción del cliente, frente al producto o servicio recibido. Es importante tener en cuenta que se debe examinar frente a especificaciones pactadas o mediante el uso de encuestas, pues involucra aspectos subjetivos
Gastos Ejecutados/ Gastos Programados	Expresa la relación de los gastos ejecutados frente a los presupuestados.
Metas Programadas / Metas Ejecutadas	Expresa la relación de metas cumplidas frente a las programadas.

TABLA N° 3 DE INDICADORES PARA MEDIR ECONOMÍA

INDICADORES	QUE BUSCA MEDIR
Utilidades o Pérdidas / Recursos Utilizados	Expresa la economía en la asignación de recursos. Se lee: Por cada Bs. (unidad de dinero) utilizado éstos contribuyeron en un () % a la ganancia o pérdida obtenida.
Activo Corriente – Inventario / Pasivo Corriente	Conocido como Prueba Ácida . Expresa la situación financiera de la entidad.
Pasivo Total / Activo Total	Conocido como Endeudamiento Total . Expresa el grado en que ha incurrido la organización en la obtención de recursos externos.
Ventas a Crédito / Cuentas por Cobrar Promedio	Conocido como Rotación de Cartera . Muestran el manejo de la inversión y el uso de los recursos disponibles.
Utilidad Neta / Ventas Netas	Conocido como Margen Neto . Expresa el resultado final del manejo de las finanzas, representado en la obtención de utilidades Todas aquellas razones financieras consideradas como necesarias para el análisis organizacional
Valor Presente de los Ingresos / Valor Presente de los Egresos	Conocida como Relación Beneficio / Costo . Es valorar los recursos productivos utilizados que deben ser compensados por la generación del bien o servicio producidos.

INTRODUCCIÓN A LA FASE DE EJECUCIÓN

VISIÓN GENERAL

En el proceso sistemático de la auditoría, tras la correcta realización de las actividades previstas en la fase de planeación, se deben ejecutar las acciones indicadas en el plan y programas de trabajo

En la fase de ejecución el auditor desempeña la estrategia planificada en la fase anterior, que esta condensada en el memorando de planificación y en los programas de trabajo. En esta segunda fase se recopila la evidencia comprobatoria necesaria para que el auditor concluya un juicio sobre la gestión de la organización, referida a los criterios previamente seleccionados y del cumplimiento de las metas y objetivos institucionales.

Como actividades principales de esta fase se tienen las siguientes:

- Aplicación de las pruebas de controles, analíticas y sustantivas planificadas para la recolección de la evidencia
- Formulación o interpretación de indicadores de gestión, de conformidad con las tres E's evaluadas
- Análisis y formulación de los hallazgos de la auditoría
- Evaluación de la evidencia cualitativa o cuantitativa obtenida de acuerdo con los criterios previamente estipulados
- Organización de los papeles de trabajo
- Validación de los resultados con la administración.

Hasta este momento, de la fase de planeación de la auditoría, se han concretado los siguientes resultados, que son insumos para la fase de ejecución:

Análisis organizacional para la Auditoría de Gestión

- Visión sistémica de la organización
 - Análisis de factores internos
 - Análisis de factores del entorno
- Visión estratégica de la organización
 - Visión, misión, objetivos y metas

Evaluación preliminar del control interno

- Ambiente de control
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Evaluación de riesgos
- Supervisión

Plan de la Auditoría

- Objetivo y alcance de la auditoría

Programas de Auditoría

- Definición de actividades a programar
- Tiempos estimados
- Recursos de la auditoría

El propósito de esta fase es poder cubrir todos los riesgos y lograr los objetivos, identificando los pasos y métodos requeridos para llevar a cabo la auditoría. Lo anterior, debe incluir los recursos técnicos, humanos y financieros necesarios para llevar a cabo este proceso.

APLICACIÓN DE PRUEBAS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

VISIÓN GENERAL

Las pruebas que se aplican en la fase de ejecución podemos clasificarlas en pruebas de control, pruebas sustantivas y los procedimientos analíticos

Las pruebas de control se aplican para obtener evidencia sobre la efectividad del control interno, las pruebas sustantivas se aplican para confirmar la efectividad del funcionamiento del sistema de control interno y comprobar y recopilar evidencias relacionadas con el objeto de la auditoría, se aplican posterior o simultáneamente de aplicarse las pruebas de control, y los procedimientos analíticos son aquellos que permiten al auditor juzgar la condición encontrada, en relación con los criterios establecidos, elaborar las conclusiones y determinar los hallazgos de la auditoría de gestión, aunque por sí misma no identifican evidencia suficiente y competente, sino que necesita de otros métodos de documentación para que se constituya la evidencia efectiva.

CONCEPTOS BÁSICOS

Las pruebas de control

Son procedimientos de auditoría para probar la efectividad de las políticas y actividades de control interno, para fundamentar el riesgo de que el Sistema de Control Interno no evitará que ocurran errores importantes, ni detectará, ni los corregirá si han ocurrido; el riesgo de control debe ser evaluado para cada objetivo de auditoría.

Las pruebas sustantivas

Son la aplicación de una o más técnicas de auditoría a las actividades, sistemas o procesos individuales o grupales de control interno, relacionados con el logro de los objetivos y metas, así como la preservación de los procesos y sistemas que constituyen el objeto de la auditoría.

Los procedimientos analíticos

Consisten en la aplicación de una serie de técnicas o estrategias, para revisar la documentación y resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de control y sustantivas, tales como comparaciones entre la condición con el criterio, la aplicación de cálculos, indagaciones, comprobaciones, inspecciones, evaluaciones o la formulación o interpretación de indicadores, para analizar la razonabilidad de las informaciones y actividades de gestión y desarrollar expectativas sobre el cumplimiento de los objetivos y metas en las operaciones, todo ellos para juzgar

las operaciones, resultados, decisiones o tendencias en los procesos, áreas, actividades o tareas que se auditan, y determinar los hallazgos de la auditoría.

Las Pruebas de Control

En el plan y programa de trabajo, se identifican las actividades de control que se consideran efectivas para prevenir, detectar o corregir, los errores e irregularidades importantes en las áreas, procesos o actividades que se auditan, tales actividades constituyen la base para la evaluación preliminar del riesgo de control, como bajo o moderado y la base para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría que se planean. Además, mediante la aplicación de las pruebas de control el auditor obtiene evidencia sobre la efectividad del diseño y operación de las actividades de control.

Generalmente, las pruebas de control consisten en la combinación de técnicas de obtención de evidencia tales como: entrevistas, encuestas, cuestionarios, indagación, observación, rastreo e inspección documental, pero también puede involucrar otras técnicas de auditoría.

Revisión de Sistemas de Información Automatizados

Para complementar las pruebas de control, cuando sea aplicable, es necesario elaborar pruebas al software que se utilizan en la ejecución o control de los procesos misionales de la entidad auditada y verificar el funcionamiento y control de sus sistemas, esto permite inferir resultados a partir de una muestra de observaciones a la población total.

La obtención de evidencia suficiente sobre la efectividad del control interno depende de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de control aplicadas.

Al considerar lo que constituye evidencia suficiente, se puede considerar la evidencia proveniente de la aplicación de pruebas de controles de años anteriores. Es importante tomar en cuenta que las actividades de control interno que constituyen la base para la evaluación final del riesgo de control, como moderado o bajo no cambian o cambian ligeramente de un año a otro.

Pruebas Sustantivas

Una vez determinado el riesgo en el control interno, se aplican las pruebas sustantivas programadas en el plan y programas de trabajo, en la densidad y según la muestra que la confiabilidad de los sistemas de control permita, de manera tal que a mayor confiabilidad menor será la muestra.

Las pruebas sustantivas nos permiten precisar y comprobar la información referida a los procesos misionales o de apoyo de la organización, a fin de obtener la información y evidencia que analizaremos mediante una o varias de las técnicas o procedimientos analíticos que sean pertinentes utilizar.

Las siguientes técnicas, entre otras se aplican como pruebas sustantivas:

- Comparación
- Cálculo
- Confirmación
- Inspección
- Examen físico
- Rastreo

Procedimientos Analíticos

La información recopilada a través de la aplicación de las pruebas de control y sustantivas, deberá ser analizada y evaluada por el equipo de auditoría, hasta el grado en que les permita determinar problemas e inferir desviaciones en los procesos de la unidad sujeta a auditoría, y definir los hallazgos de auditoría, son muchas las pruebas que se pueden aplicar, entre ellas podemos mencionar:

Benchmarking

Esta técnica administrativa sirve para estimular una revisión objetiva de procesos, prácticas y sistemas importantes para la gestión de una entidad auditada mediante la comparación de su desempeño con una organización considerada líder en su campo. Es útil para el auditor para el desarrollo de criterios e identificar mejoras potenciales en las operaciones al presentar una meta común para el mejoramiento de la organización auditada. Además, sirve para obtener datos objetivos fuera de la organización y evidencia de auditoría competente para dar más credibilidad a las recomendaciones.

Análisis Comparativo usando Índices e Indicadores

Sirve para comparar valores reales (condición) con los esperados (metas), para calificar o cuantificar un hallazgo de auditoría en el contexto, de manera tal de observar sus causas y efectos, para observar o detectar un cambio extraordinario, producto del análisis comparativo del desempeño histórico al interior de la misma organización o comparándola con indicadores de organizaciones similares, para establecer el grado con el cual se satisfacen los criterios.

Análisis Estadístico

Ayuda a decidir si una variable de ejecución satisface un criterio de auditoría, sirve para interpretar distribuciones de probabilidad, para evaluar riesgos o determinar tendencias; además, para evaluar si una muestra de datos es representativa de la población.

Análisis de Regresión

Implica revisar el comportamiento histórico de un situación, mediante la desagregación en el tiempo del comportamiento de las variables que lo componen, sirve para probar una relación que se supone existente, para identificar y evaluar valores inusuales o extremos (desviaciones) que no se ajustan a la relación regular entre dos variables, para hacer predicciones o proyecciones (inferencias) a partir de una relación observada que se ha dado en el pasado, y para construir modelos de las operaciones de la entidad auditada.

Análisis de Costo Beneficio

Sirve para tener certeza de que un análisis realizado por el equipo auditor satisface las normas profesionales. Se basa en la comparación de costos y beneficios, cuando ambos son conocidos o pueden ser razonablemente estimados; y la comparación de costos alternativos cuando los beneficios pueden ser asumidos como invariables.

Simulaciones y Modelos

Consiste en formular modelos o escenarios lógicos hipotéticos, definiendo un criterio basado en el deber ser de procesos y productos sobre el aspecto evaluado, permite evaluar la idoneidad de los modelos encontrados al compararlos con el que el auditor usa para la toma de decisiones importantes; y responder la pregunta ¿Qué importancia tiene?, acerca del impacto de los problemas de auditoría, observaciones y recomendaciones.

Mapeo de Flujos de Trabajo y de Comunicaciones (Diagrama de Flujos)

Consiste en realizar un mapa de los procesos que se realizan, identificando los puntos críticos, cuellos de botella, las tomas de decisiones, las unidades de gasto, la oportunidad de las comunicaciones y cualquier otro aspecto que se considere importante para definir, en base a un problema de auditoría, las causas y efectos probables, sirve para adquirir una comprensión de cómo una organización o sistema funciona, particularmente cuando el sujeto de la auditoría involucra muchos departamentos, unidades, o pasos complicados. Puntualiza los puntos claves de control y donde deben ampliarse la aplicación de pruebas de auditoría

Pruebas de Proceso Insumo-proceso-producto para evaluar las tres E's

En resumen, para evaluar los criterios contenidos en las tres E's: eficiencia, eficacia y economía se toma información o variables del proceso y se construyen o evalúan los mismos con los indicadores de gestión. Debemos primero determinar las entradas (insumos) y salidas (productos), analizar los procesos, revisando las actividades y tareas que se realizan y conocidos estos aspectos, podemos identificar variables de insumo, proceso y producto, para en comparación con las metas y objetivos de la organización y con las variables del entorno, formular o interpretar indicadores de gestión.

La evaluación de la eficiencia se centra en la formulación o interpretación de indicadores que consideran variables de insumo y variables de producto, es decir, medimos mediante las variables que intervienen en el indicador, el uso de los recursos en relación con el producto, bien o servicio que se deriva de los procesos.

La evaluación de eficacia se centra en la formulación o interpretación de indicadores que consideran variables de producto con los objetivos y metas, que la organización auditada se plantea, medimos entonces si el bien o servicio que se produce cumple total o parcialmente con los objetivos y metas que se formula el ente auditado, de acuerdo a su misión y a los requerimientos que la sociedad le exige.

La evaluación de economía relaciona variables de insumo y de producto, pero relacionadas con los costos de los insumos o los procesos para generar el producto, bien o servicio que se requiere.

EL HALLAZGO DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

VISIÓN GENERAL

Uno de los procesos más importantes de la labor de auditoría es el desarrollo de oportunidades de mejoramiento de las principales actividades que ejecuta una entidad u organización. La palabra “hallazgo” tiene muchos significados y connotaciones, además transmite una idea diferente a distintas personas. Sin embargo, en la auditoría se les emplea en un sentido crítico y se refiere a cualquier situación deficiente y relevante que se determine por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría en las áreas críticas examinadas y que además sea estructurado de acuerdo a sus atributos (condición, criterio, causa y efecto) y obviamente sea de interés para la organización auditada.

Un hallazgo es la base para una o más conclusiones, recomendaciones y disposiciones, pero éstas no constituyen parte del mismo. Si los hallazgos y conclusiones no están claramente separados, podría ser imposible para el lector entender cuando el informe se refiere a las respuestas dadas por los entrevistados o a los puntos de vista del auditor.

CONCEPTOS BÁSICOS

Condición

Operación, actividad o transacción. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo logrados o aplicados; constituye la situación encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción.

Criterio

Es la norma o parámetro con la cual el auditor mide la condición. Son las metas que la entidad fiscalizada está tratando de lograr o las normas relacionadas con su logro. Constituyen las unidades de medida que permiten la evaluación de la condición.

Causa

Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, o es el motivo por el que no se cumplió el criterio o la norma. Las recomendaciones que se formulen como resultado de la evaluación, deben estar directamente relacionadas con las causas que se hayan identificado.

Efecto

Es la consecuencia real o potencial que resulta de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado. Sean estos reales o potenciales, son la consecuencia de no aplicar el criterio. Deben definirse en lo posible en términos cuantitativos, como moneda, tiempo, unidades de producción o números de transacciones. El establecimiento de efectos ayuda a demostrar la necesidad de acción correctiva y provee la evidencia sobre la importancia del hallazgo. Algunas veces no es posible la cuantificación del efecto, sin embargo esto no es una razón válida para no informar sobre observaciones importantes.

Hallazgos

Los requisitos básicos en un hallazgo son los siguientes:

- Importancia relativa que amerite su desarrollo y comunicación formal;
- Basado en hechos y evidencias precisos que figuren en los papeles de trabajo;
- Objetivo, al fundamentarse en hechos reales;
- Basado en una labor de auditoría suficiente para respaldar las conclusiones resultantes; y
- Convincente para una persona que no ha participado en la ejecución de la auditoría.

Para el desarrollo de un hallazgo, normalmente se pueden seguir los siguientes pasos:

- Identificar la condición deficiente y su comprobación con los criterios o estándares establecidos, es decir comparar las operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos. En algunos casos puede implicar un examen de un criterio determinado, en otros la evaluación del grado del rendimiento o producción, cuando no existan normas dictadas.
- Identificar las líneas de autoridad y de responsabilidad en la entidad, con respecto a la condición encontrada, lo anterior con el fin de saber con quién debe discutirse el problema y a quien dirigir las comunicaciones respectivas.
- Determinar y comprender las causas de la deficiencia si se pretende revisar en forma imparcial y eficazmente, debemos saber por qué ocurre, por qué continúa existiendo, qué se ha hecho al respecto, entre otros. En muchas ocasiones al comprender la causa de una deficiencia, se pueden identificar otros problemas.
- Determinar si la deficiencia es aislada o muy difundida, o sea la frecuencia de la deficiencia, para evaluar si se trata de un caso aislado o representa una debilidad sistemática general. Las pruebas de auditoría deben ser suficientes

como para mostrar si la condición está muy difundida, lo que no implica, dejar de recomendar a la organización auditada que tome las medidas pertinentes para determinar la extensión total de la deficiencia.

- Considerar la importancia del hallazgo, no solo los efectos negativos inmediatos, sino también los efectos colaterales, intangibles u otros, tanto reales como potenciales.
- Obtener opiniones de los funcionarios y entidades directamente relacionadas, con el fin de garantizar la imparcialidad de los resultados, el análisis objetivo de las operaciones y sobre todo la discusión de las deficiencias con los funcionarios encargados, las cuales deben quedar debidamente documentadas.
- Determinar las conclusiones de auditoría con base en la evidencia acumulada.
- Determinar las acciones correctivas, disposiciones o recomendaciones que permitan introducir mejoras.

La información obtenida según progresa el trabajo de auditoría puede indicar la necesidad de un cambio en la dirección o énfasis del trabajo planificado inicialmente o una extensión o reducción en su alcance. En general, el desarrollo de un hallazgo debe continuarse siempre y cuando su importancia y los logros potenciales justifiquen la utilización de los recursos humanos y financieros de auditoría. El desarrollo y evaluación de los hallazgos se da durante todo el proceso de la auditoría.

Análisis Causa-Efecto

El auditor debe evaluar a profundidad, las causas y los efectos de las desviaciones o hallazgos, como paso previo a la elaboración de conclusiones y recomendaciones del estudio.

Dicha evaluación conlleva que la causa debe ser desarrollada hasta el punto que su corrección solucione o prevenga la recurrencia de un hallazgo negativo, o fortalezca las acciones de la organización auditada respecto a determinadas operaciones. Por otra parte, los efectos deben desarrollarse al punto que justifique la recomendación. El análisis de causa-efecto puede ser útil en reunir partes y hacer que haya sentido al considerar una serie de observaciones aleatorias, el análisis no deberá ser observado como un acertijo con una sola solución. Las cadenas de causa y efecto tienden a confundirse y unirse haciendo difícil el establecimiento de relaciones claras. El análisis deberá ser observado como una herramienta de evaluación, más no como una fórmula inflexible para ser seguida.

Atributos (condición, criterio, causa y efecto)

El auditor determina las observaciones de auditoría o hallazgos y evalúa su importancia. El desarrollo de los hallazgos por parte del auditor, comprende cuatro atributos básicos que se definen a continuación:

Condición

Son todas las situaciones deficientes encontradas por el auditor en relación con una operación, actividad o transacción y refleja el grado en que los criterios están siendo logrados o aplicados. La condición puede ser un criterio que no se esté aplicando o logrando, o bien, que el criterio se esté aplicando o logrando parcialmente.

Criterio

Son las normas o parámetros con los cuales el auditor mide la condición, es decir son las unidades de medida que permiten la evaluación de la condición actual.

Como criterios típicos tenemos:

- Disposiciones por escrito (leyes, reglamentos, objetivos, políticas y metas, planes, manuales, directrices, procedimientos, acuerdos, circulares, y otros)
- Sentido común
- Experiencia del auditor
- Indicadores de Gestión
- Opiniones independientes de expertos
- Prácticas comerciales prudentes
- Instrucciones escritas
- Experiencia administrativa
- Prácticas generalmente observadas

Efecto

Son los resultados adversos, reales o potenciales, que obtiene el auditor al comparar la condición y el criterio respectivo. Por lo general, se representa como la pérdida de dinero o en eficiencia y eficacia, a raíz de la falta de aplicación de los estándares establecidos o por el fracaso en el logro de las metas y objetivos.

Para el auditor es muy importante determinar los efectos, ya que le permiten persuadir a la administración de la necesidad de un cambio para alcanzar el criterio o meta. Es conveniente, que siempre que sea posible, el auditor debe expresar en el informe, los efectos cuantificados en dinero u otra unidad de medida.

Como Efectos típicos tenemos los siguientes:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos (humanos, materiales y financieros)
- Pérdida de ingresos potenciales
- Incumplimiento de disposiciones normativas
- Ineficiencia en el trabajo u operaciones
- Gastos indebidos
- Informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos
- Control inadecuado de recursos o actividades
- Inseguridad en el cumplimiento del trabajo
- Desmotivación del personal

Causa

Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presenta una condición, o el motivo o motivos por el que no se cumplió el criterio. Basta indicar en el informe de auditoría, que determinado problema existe porque alguien no cumplió un criterio, para convencer al lector.

Entre las causas típicas tenemos:

- Falta de capacitación
- Falta de comunicación
- Falta de conocimiento
- Negligencia o descuido
- Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas
- Consciente decisión o instrucción de desviarse de los criterios
- Falta de recursos
- Falta de buen juicio o sentido común
- Falta de honestidad
- Inadvertencia del problema
- Inadvertencia de los beneficios potenciales
- Falta de esfuerzo e interés suficientes
- Falta de supervisión
- Falta de voluntad para cambiar
- Organización defectuosa o desactualizada
- Falta de delegación de autoridad
- Auditoría Interna deficiente
- Acentuada concentración de autoridad

Priorización de hallazgos

La determinación de un rango de alta, media o baja importancia para un hallazgo, se debe hacer considerando no solo su importancia relativa, sino que también el impacto que pueda tener sobre el desempeño y los resultados de la entidad u organización auditada, propósito que ha sido planteado desde la etapa de planeación. Debemos recordar, que la auditoría debe estar siempre orientada hacia asuntos significativos, que agregan valor y que marcan una importante diferencia en el quehacer de la entidad u organización auditada, igualmente, al desarrollar los hallazgos de auditoría, el auditor no puede dejar de considerar lo anterior.

Ahora bien, es posible priorizar, ordenar y presentar los hallazgos de la auditoría, de varias formas, atendiendo las siguientes consideraciones:

Importancia de los hallazgos, es decir dando prioridad a los hechos más significativos del estudio, por ejemplo, los que presenten mayores posibilidades de mejoras o deficiencias de corrección inmediata.

TABLA DE ATRIBUTOS DEL HALLAZGO

ATRIBUTO	DESCRIPCIÓN	SIGNIFICADO
CONDICIÓN	SITUACIONES ACTUALES ENCONTRADAS Ej: ¿Se están incumpliendo los criterios? ¿En qué medida? Cual es la desviación del programa X?	Lo que es
CRITERIO	UNIDADES DE MEDIDA O NORMAS APLICABLES Ej: La leyes y regulaciones políticas establecen que los fondos se gasten económica y eficientemente.	Lo que debe ser
CAUSA	RAZONES DE DESVIACIÓN, Determinar por qué la condición no cumple con el criterio.	Por qué sucede
EFEECTO	IMPORTANCIA RELATIVA DEL ASUNTO, Determinar los resultados de las consecuencias de la condición al no cumplir con el criterio.	La consecuencia por no cumplir el criterio

EVIDENCIA Y PAPELES DE TRABAJO

VISIÓN GENERAL

Las conclusiones y las recomendaciones en un informe de auditoría están basadas en la evidencia. Consecuentemente, los auditores de gestión deben pensar cuidadosamente sobre la naturaleza y cantidad de la evidencia recogida.

La evidencia es crítica para el éxito de la auditoría y es el eje central, desde su inicio y hasta su final. La evidencia usada para soportar la auditoría debe incluir los conceptos de relevancia, competencia, suficiencia y oportunidad.

CONCEPTOS BÁSICOS

Evidencia de la auditoría:

La evidencia se define como aquella información o hechos que utiliza el auditor de para comprobar si las actividades que se están auditando, se presentan o no de acuerdo con los estándares o criterios establecidos, o también como los hechos que se obtienen durante el trabajo de campo para documentar y justificar las observaciones y conclusiones.

Las Normas Generales de Auditoría de Estado dictadas por la Contraloría General de la Republica Bolivariana de Venezuela señalan en su artículo 20: *“El auditor deberá obtener evidencias suficientes, convincentes y pertinentes, que le permitan tener la certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados; que las evidencias son validas y confiables; y que existe relación entre éstas y los hechos que se pretenden demostrar, todo ello con el fin de fundamentar razonablemente los juicios, opiniones, conclusiones y recomendaciones que formule...”*

Así mismo, las normas de auditoría de la INTOSAI y las pautas del desempeño de la ASOSAI indican que la evidencia debe ser: *“Competente, relevante y suficiente para soportar el juicio del auditor y las conclusiones con respecto la organización, el programa, la actividad o la función auditada.”*

Legajos o documentos de auditoría:

Las evidencias obtenidas se agrupan y archivan en grupos de documentación denominados legajos.

Evidencia

El equipo ejecuta los procedimientos contenidos en los programas de auditoría y obtiene la evidencia necesaria para sustentar las desviaciones entre las

operaciones realizadas por el ente y las que debió cumplir, de acuerdo con los criterios de auditoría definidos, las conclusiones y recomendaciones derivadas del estudio.

Al planear la auditoría, el auditor debe identificar la naturaleza, las fuentes y la disponibilidad probable de la evidencia requerida. Antes de emprender la recolección de la evidencia es importante detenerse y pensar en lo siguiente:

- Qué clase de evidencia debe ser recogida
- Si esta forma de evidencia será la más útil
- Cómo apoyará o refutará las conclusiones iniciales en los temas bajo examen
- Cómo puede esta evidencia traducirse a hechos para el informe final

El auditor se debe asegurar que la evidencia cumpla con todos sus atributos y sobre todo de su utilidad, antes de proceder a la recolección.

Tipos de Evidencia

Conociendo que los recursos a disposición del auditor son limitados, no es práctico obtener todos los tipos de evidencia, aunque esto sería lo más recomendable, el auditor deberá utilizar sus limitados recursos al recolectar la evidencia apropiada que mejor sirva a la situación dada.

Hay diferentes tipos de evidencia que podrían ser obtenidos por el auditor para soportar sus conclusiones y recomendaciones, a saber:

- **Evidencia física** obtenida por observación directa. Son ejemplos: la verificación física de efectivo, visitas a sitios del proyecto, verificación de inventarios, entre otras.
- **Evidencia testimonial** obtenidos de otros a través de las declaraciones orales o escritas en respuesta a las preguntas a través de entrevistas.
- **Evidencia documentada** consistente en archivos, reportes, manuales e instrucciones.
- **Evidencia analítica** se construye con el análisis de la información obtenida por otras fuentes. El ejemplo más común en la auditoría de gestión es el análisis costo-beneficio.

Hay otro tipo de evidencia sobre la cual necesitamos tomar nota, la evidencia electrónica. Esto se ha convertido en una vasta área que no puede ser cubierta comprensiblemente en este curso. Sin embargo, haremos mención de esto así debido al incremento de su uso.

- **Evidencia electrónica.** Debido al rápido y constante avance de la información tecnológica, más y más empresas, incluyendo los departamentos de gobierno y agencias, están entrando en la era de no papel. La contabilidad, gerencia y otros sistemas están siendo computarizadas. Para los registros de auditoría, el tradicional rastro auditor ha sido reemplazado por el rastro magnético u óptico, los cuales no son visibles a simple vista. Esto genera muchas dificultades así como retos para el auditor.

Hay muchos tipos de evidencia electrónica y se pueden incluir las siguientes:

- Diagramas de red y hardware;
- Bitácora de Sistemas operativos de software;
- Bitácora de Redes y comunicaciones de software;
- Mini computador y micro software;
- Despachos y servicios externos; cuadernos de actividades y actas;
- Diarios de operador y consolas;
- Registros de tiempo y asistencia;
- Programas de aplicación;
- Listados de librería;
- Diagramas de flujo, códigos fuente y archivos de gastos; y
- Otros registros y multimedia, por ejemplo, correo de voz.

La recolección de la evidencia electrónica requiere cuidadosa planeación y ejecución, preferiblemente por expertos, puede ser puesta en tela de juicio basada en la irrealidad, sin embargo esto puede ser evitado si se toman los controles apropiados en el lugar.

Atributos de la Evidencia

Las cuatro determinantes de la credibilidad de la evidencia son los atributos que debe cumplir: relevancia, competencia, suficiencia y oportunidad.

Relevancia

La evidencia debe ser relevante en relación con el objetivo de la auditoría, que el auditor está probando antes de que pueda ser convincente. Por ejemplo supongamos que al auditor le preocupa que un cliente no está facturando a sus clientes por embarques (objetivo de integridad).

Si el auditor escogió una muestra de copias de facturas de ventas y rastreó los respectivos documentos de embarque, las evidencias no serían relevantes para el objetivo de la integridad. Un procedimiento relevante sería rastrear una muestra de documentos de embarque con las facturas de venta duplicadas para determinar si se ha facturado cada una.

La relevancia puede considerarse solo en los términos de objetivos de auditoría específicos. Las evidencias son relevantes para un objetivo de auditoría pero no para otro diferente. En el ejemplo anterior, cuando el auditor rastreó las copias de las facturas de ventas con los respectivos documentos de embarque, las evidencias fueron relevantes para el objetivo de existencia. La mayoría de las evidencias son relevantes para más de uno, pero no para todos los objetivos de auditoría.

Competencia

La evidencia es competente si es conforme a la realidad. Es decir, la evidencia es competente si es válida. Para ser competente, la evidencia se debe obtener de una fuente confiable. En este contexto, la competencia se puede pensar en un sinónimo de confiabilidad. Hay acuerdo general en las siguientes maneras de determinar la confiabilidad de la evidencia:

- La evidencia obtenida de una fuente creíble e independiente genera más convicción de confiabilidad que la evidencia segura de la organización auditora
- La evidencia desarrollada bajo buen sistema del control interno es probable que sea más confiable que la evidencia obtenida donde está insatisfactorio o inexistente tal control
- La evidencia directa generada con la observación o el análisis de personal es más confiable que la evidencia indirectamente obtenida
- La corroboración de la evidencia es una técnica poderosa para aumentar la confiabilidad. Esto implica que el auditor busque diversos tipos de evidencia en diversas fuentes
- La evidencia documentada es considerada usualmente más confiable que la evidencia oral
- La evidencia oral que es corroborada por escrito es más confiable que la evidencia oral por sí sola
- Los documentos originales son más confiables que las fotocopias (si los originales son fotocopios, el auditor debe anotar la fuente del original y la fecha de la copia, y si es preciso hacerlos legalizar / certificar)
- La evidencia testimonial obtenida bajo condiciones en que las personas pueden hablar libremente es más confiable que la evidencia obtenida bajo compromiso o condiciones de coacción
- La evidencia testimonial obtenida de alguien que es imparcial y tiene conocimiento completo del área, es más confiable que la evidencia testimonial de alguien que es poco confiable o tiene solamente conocimiento parcial

- Las declaraciones hechas por oficiales de la organización auditora, son más confiables que cuando ellos las confirman por escrito.

La competencia de las evidencias se refiere solo a los procedimientos de auditoría escogidos. No puede mejorarse la competencia escogiendo una muestra más grande o una población diferente. Solo puede mejorarse escogiendo procedimientos de auditoría que contengan una mejor calidad de uno o más de las siguientes cinco características de las evidencias competentes:

Suficiencia

La suficiencia se refiere a la cantidad de la evidencia requerida, para emitir una opinión de un objetivo de la auditoría. Los auditores deben preguntarse si ellos tienen suficiente evidencia para persuadir a una persona razonable de la validez de los hallazgos de auditoría.

La cantidad de las evidencias se mide principalmente por el tamaño de la muestra que escoge el auditor. Así por ejemplo, para un determinado procedimiento de auditoría, las evidencias obtenidas de una muestra de 200 ordinariamente serían más confiables que una muestra de 100.

Existen varios factores que determinan la idoneidad de los tamaños de muestras en las auditorías. Los dos más importantes son la expectativa de errores por parte del auditor y la eficacia de la estructura de control interno del auditado. Supongamos que en la auditoría a una entidad u organización X, el auditor llega a la conclusión de que existe una alta probabilidad de que el inventario sea obsoleto debido a la naturaleza de la industria del cliente. En este caso, el auditor tomará más muestras del inventario para verificar la obsolescencia, que si estuviera realizando una auditoría y observa que es baja la probabilidad de obsolescencia. De igual manera, si el auditor llega a la conclusión de que el ente auditado tiene controles internos eficientes en el registro de sus activos fijos, puede garantizarse un tamaño de muestra menor en la auditoría de adquisiciones de activos fijos.

Otros factores a considerar en la determinación de la suficiencia de la evidencia incluyen:

- La calidad de la evidencia recolectada
- El nivel de la materialidad o significado de los hallazgos
- El grado del riesgo asociado que viene de una opinión incorrecta
- La experiencia ganada en exámenes anteriores de la auditoría en cuanto al grado o la confiabilidad de los expedientes.
- La evidencia persuasiva de la auditoría
- El costo de obtener la evidencia relativa de los beneficios en términos del soporte de hallazgos.

Oportunidad

La oportunidad de las evidencias de auditoría puede referirse al momento en que son recopiladas o al período que abarca la auditoría. Generalmente, las evidencias son más convincentes cuando se obtienen lo más cerca posible del alcance de la actuación. La evidencia obtenida sobre la que se basan las observaciones y conclusiones debe ser actual para ser tomada como fundamento que las soporte

Efecto combinado

La credibilidad de las evidencias sólo se evalúa después de considerar la combinación de la relevancia, competencia, suficiencia y oportunidad. Una muestra grande de evidencias muy competentes no es convincente a menos que sea relevante para los objetivos de la auditoría que se están poniendo a prueba.

Una gran muestra de datos que no es competente ni oportuna tampoco es creíble. De igual forma, una pequeña muestra de tan solo una o dos piezas de evidencias relevantes, competentes y oportunas también carecen de credibilidad. El auditor debe evaluar el grado en el cual las cuatro cualidades se han cumplido para decidir sobre la credibilidad.

Diferencia entre la Evidencia de Auditoría de Gestión y la Auditoría Financiera

El concepto básico de la evidencia en la Auditoría de Gestión es la misma que la de la auditoría financiera, pero difiere en materia de detalle y énfasis. En la auditoría financiera, los auditores necesitan evidencia para verificar los aciertos de las declaraciones financieras.

En la auditoría de gestión, la preocupación primaria de los auditores no es verificación de las aseveraciones hechas en los estados financieros. En lugar de eso, a través del uso de los datos financieros y operacionales, se interesan en encontrar: (a) si los recursos fueron obtenidos con el respeto debido de la economía; (b) si los recursos humanos y físicos fueron utilizados eficientemente; y (c) si las metas de la organización, del programa o del proyecto fueron alcanzadas con eficacia.

En una auditoría financiera, el énfasis o el foco están en el tablero, por ejemplo en un juego del fútbol. El resultado es el qué realmente importa. Sin embargo, en una auditoría de gestión, no nos referimos solamente a la cuenta en el tablero, sino también a la ejecución de cómo el juego fue realizado para llegar a ese resultado.

Fuentes de la Evidencia

Las fuentes potenciales de la evidencia de la Auditoría de Gestión se muestran en la siguiente tabla:

TABLA: FUENTES DE LA EVIDENCIA

TIPOS DE EVIDENCIAS	FUENTES DE EVIDENCIAS
FÍSICAS	<p>Estos tipos de evidencia pueden obtenerse de las siguientes fuentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Observación de procesos, procedimientos, entre otros. • Sitios visitados para ganar conocimiento personal de la práctica y el estado físico del trabajo en un punto determinado del tiempo; y • Verificación física de activos, entre otros.
TESTIMONIAL	<p>La evidencia testimonial viene de entrevistas con las partes interesadas. Puede documentarse en forma de notas de entrevista, conversaciones grabadas en casetes o evidencia corroborada o testimonios de otras que tienen conocimiento de los temas tratados.</p>
DOCUMENTADA	<p>Es el tipo de evidencia usada comúnmente como fuente de evidencia. Al final del análisis, más evidencia recolectada es procesada dentro de la documentación de la evidencia. Los siguientes son algunas de las fuentes donde la documentación de la evidencia puede ser obtenida:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manuales • Archivos • Reportes • Instrucciones • Contratos • Facturas • Vouchers, entre otros.
ANALÍTICA	<p>Este tipo de evidencia puede no estar disponible fácilmente en un formato confeccionado. Mucha de esta evidencia puede ser desarrollada por el auditor.</p>

Papeles de trabajo

La evidencia recopilada debe quedar documentada en los papeles de trabajo que respaldan la labor de la Auditoría de Gestión, por supuesto siempre bajo un concepto de “papeles de trabajo electrónicos” hasta que sea posible y bajo la premisa de la reducción hasta el máximo posible de la utilización de papel y el uso intensivo de las tecnologías de información. Los Papeles de Trabajo constituyen el conjunto de piezas documentales o electrónicas (procesador de textos, hojas

electrónicas, o elaborados en alguna otra aplicación informática), en los cuales está consignada la evidencia recopilada por el auditor y los resultados de las pruebas realizadas durante la etapa de ejecución; también formarán parte de los Papeles de Trabajo aquellas piezas documentales o electrónicas obtenidas por el auditor y que no han sido preparadas por él.

Los Papeles de Trabajo serán el enlace entre el trabajo de campo y el informe de la auditoría y deberán contener la evidencia para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe.

Los Papeles de Trabajo deben confeccionarse de acuerdo con las normas de calidad profesional y deben estar organizados y archivados adecuadamente para facilitar su localización.

En términos generales los Papeles de Trabajo deben:

- Contener el programa de auditoría original y las sucesivas modificaciones.
- Contener índices y referencias cruzadas relacionadas con el programa de auditoría.
- Ser fechados y firmados por quien los prepara
- Ser revisados por el coordinador del equipo de auditores (preferiblemente esa revisión deberá constar en los papeles de trabajo)
- Ser completos y precisos para que sirvan de apoyo a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones y, para permitir demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado.
- Ser comprensibles sin explicaciones orales. El hecho de que deban ser completos no implica que tengan que ser concisos. Cualquiera que los utilice, debe poder rápidamente determinar su propósito, fuentes, naturaleza, alcance del trabajo realizado y las conclusiones de quien los preparó. Si bien la brevedad es importante, la claridad y la necesidad de que los Papeles de Trabajo sean completos no deben ser sacrificadas, simplemente para ahorrar tiempo o papel.
- Ser tan legibles y limpios como sea posible. De otro modo los Papeles de Trabajo pueden perder su valor como evidencia.
- Estar limitados a los asuntos que sean significativos y relevantes para los objetivos de la tarea.
- Contener expresión clara del propósito de los mismos, para asegurar que la información acumulada éste apropiadamente relacionada con los objetivos e informes de auditoría.

Manejo y Revisión de los Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo que surjan como resultado de la auditoría realizada por el auditor, son propiedad del organismo de control fiscal. Los informes de auditoría al igual que los Papeles de Trabajo y toda la Evidencia respaldatoria, se conservarán por el plazo que fijen las normas legales y/o profesionales.

Tres son las razones principales por las que se requiere una revisión de los papeles de trabajo, al final de la auditoría, las cuales son:

- a) Para evaluar el desempeño del personal
- b) Para asegurarse de que la auditoría satisface los estándares de desempeño establecidos
- c) Para contrarrestar cualquier prejuicio de criterio de los auditores

La revisión citada debe realizarla el auditor que coordine la actuación, porque debe ser el funcionario experimentado que conoce la entidad y las circunstancias singulares de la auditoría. En casos de excepción o en auditorías muy complejas y difíciles, la serie de papeles de trabajo podrían ser revisados por un funcionario del organismo de control fiscal de mayor jerarquía que no haya participado en dicha auditoría, para una revisión completa e independiente. La revisión independiente forma parte del control de calidad de esta fase de la auditoría y persigue comprobar que el desarrollo de la auditoría fue el adecuado y que el equipo es capaz de justificar la evidencia que han acumulado y las conclusiones a las que han llegado sobre la base de las circunstancias particulares del estudio.

Finalmente resta indicar que el equipo de auditores, se encarga de chequear la organización de la evidencia para determinar que se encuentra adecuadamente codificada, referenciada, organizada y archivada en los legajos correspondientes.

LISTA DE VERIFICACIÓN: DOCUMENTACIÓN – RECOLECCIÓN DE PAPELES DE TRABAJO

COMPONENTES	REQUISITOS
Pruebas de control	<ul style="list-style-type: none"> • Pruebas de control efectivas en tiempo y costo. • Uso de procedimientos apropiados y suficientes para cada una de las áreas o procesos programados a evaluar. • Proporcionan evidencia de auditoría sobre la eficacia del diseño y la operación de los controles internos. • Se definen errores e irregularidades potenciales. • Se emite juicio profesional sobre el ambiente de control, sustentado en evidencia comprobada en papeles de trabajo. • Se identifican suficientemente los procedimientos, registros de control y sistemas de contabilidad referidos a cada una de las áreas o procesos a evaluar. • Se conoce si el diseño de control interno resulta adecuado y oportuno para prevenir o detectar y corregir errores e irregularidades significativas, sustentado en evidencia comprobada en papeles de trabajo. • Se aplican las actividades de control interno según se han diseñado. • Se revalidan, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos programados de acuerdo a la evaluación realizada. • Se define numéricamente el grado de confiabilidad y nivel de riesgo.
Pruebas sustantivas	<ul style="list-style-type: none"> • Están claramente definidos los objetivos de cada prueba, el universo y diferencias que puedan requerir investigación adicional. • Las pruebas seleccionadas responden suficiente y apropiadamente para satisfacer los objetivos de la auditoría. • Considera el grado de confiabilidad y riesgo de los datos de finanzas y operación auditados, de acuerdo al

COMPONENTES	REQUISITOS
	<p>programa de trabajo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El costo de la prueba sustantiva corresponde con el objetivo que se espera de ella (beneficio). • Es oportuna la aplicación de la prueba sustantiva.
Revisión analítica	<ul style="list-style-type: none"> • La muestra es seleccionada de acuerdo al nivel de riesgo y la evaluación del control interno. • La selección o el tamaño de la muestra cumple con los criterios de objetividad e imparcialidad. • La muestra revela información suficiente acerca del universo (representatividad). • La evaluación de la muestra responde al diseño realizado, Competencia y habilidad del auditor en la aplicación de las técnicas o procedimientos analíticos. • La selección de los procedimientos analíticos es adecuada de acuerdo con los objetivos de la auditoría. • El costo de la revisión corresponde con el objetivo que se espera del análisis (beneficio). • Considera el grado de confiabilidad y riesgo en los datos de finanzas y operación auditados. • Los papeles de trabajo documentan suficientemente las variaciones investigadas. • Se plantearon notas de revisión en el análisis para ser documentadas o analizadas con posterioridad.

LISTA DE VERIFICACIÓN: EL HALLAZGO Y EVIDENCIA DE AUDITORÍA

COMPONENTES	REQUISITOS	
Determinación de hallazgo	<ul style="list-style-type: none"> • Se han identificado claramente los hallazgos, relacionando la condición encontrada con el criterio o norma establecida. • Se expresan y califican o cuantifican claramente las causas de la condición y los responsables de la misma. • Se plantean los posibles efectos y amenazas al sistema. • Las variaciones inesperadas se investigan suficientemente y se evalúan las explicaciones. • Los asuntos importantes están debida y suficientemente confirmados o documentados. • Se ha obtenido evidencias suficientes y apropiadas de los errores e irregularidades y se ha cuantificado el monto de las diferencias. • Todas las notas de revisión planteadas se solucionaron adecuadamente y se actualizaron los papeles de trabajo para reflejarlas. 	
Evidencia Suficiente, Competente y Pertinente	<ul style="list-style-type: none"> • Efectividad y suficiencia de las Pruebas de control, Procedimiento analítico y de las Pruebas sustantivas consideradas para concluir. • Evidencia de la forma de selección de la muestra de acuerdo al nivel de riesgo y la evaluación del control interno. • Evidencia de la Competencia y habilidad del auditor en la aplicación de las técnicas o procedimientos analíticos. • Los papeles de trabajo documentan suficientemente los hallazgos encontrados, demostrando la condición y la desviación de criterio (competencia). • Los papeles de trabajo se refieren claramente al hallazgo determinado (pertinencia) y contienen exclusivamente la información esencial que provee evidencia de auditoría. 	

	<ul style="list-style-type: none">• Los papeles de trabajo demuestran sin lugar a dudas la veracidad del hallazgo, el trabajo efectuado y las conclusiones (suficiencia).• La evidencia comprobada por suficientes fuentes u obtenida o confirmada por terceros.• Las conclusiones son significativas y consideran las implicaciones para el negocio del cliente.• Evidencia de la revisión y notas del análisis.• Responden a las normas y políticas para elaborar, estructurar y referenciar papeles de trabajo.• Se utilizan formatos y sistemas establecidos (flexible).• Retroalimenta el archivo permanente.• El equipo de auditoría realiza, revisa y aprueba los papeles de trabajo.• El supervisor revisa y aprueba los papeles de trabajo claves relacionados con los objetivos críticos de la auditoría.• Se registran todos los actos ilegales.	
--	--	--

INTRODUCCIÓN A LA FASE DE INFORME

VISIÓN GENERAL

En el proceso sistemático de la Auditoría, tras la correcta realización de las actividades previstas en la fase de ejecución, se debe plasmar en un informe escrito el contenido de la evaluación realizada, incluyendo sus conclusiones y recomendaciones.

En la fase de Informe es donde el auditor comunica a la entidad auditada y hace pública la información recabada, plasmada en los hallazgos de la auditoría y en las conclusiones y recomendaciones, que tienen el propósito de promover cambios y mejoras en la entidad auditada.

El propósito de esta fase es poder comunicar a la entidad auditada los resultados encontrados y coadyuvar a la formulación por parte de ésta de un plan de acción correctiva, que permita mejoras en su eficiencia, eficacia y economía.

CONCEPTO BÁSICO

Informe

El informe de la auditoría constituye el producto en el cual se presenta el resultado del examen realizado.

En la fase del informe el auditor expresa en forma escrita los resultados derivados de aplicar los procedimientos analíticos. En esta fase se explican los hallazgos determinados, su condición, criterio, causas y efectos, y se expresan las conclusiones de la auditoría, así como las recomendaciones al ente auditado

Como actividades principales de esta fase se deben cumplir los siguientes acuerdos con el nivel directivo del órgano de control fiscal, sobre:

- Definición de la estructura del informe
- Redacción de las conclusiones de acuerdo a los hallazgos determinados
- Redacción de las recomendaciones a la gerencia y administración del ente auditado
- Elaboración de borrador de informe o informe preliminar
- Presentación de resultados al ente auditado
- Elaboración de informe definitivo de gestión

Hasta este momento, de las fases de Planeación y de Ejecución de la Auditoría, se han concretado los siguientes resultados, que son insumos para la Fase de Informe:

- Análisis Organizacional para la Auditoría de gestión, incluye el conocimiento de la entidad, información relevante y evaluación del control interno
- Plan de la Auditoría, el cual contendrá la evaluación de los riesgos de la auditoría, así como los objetivos y alcance del examen que se le realizará a las áreas críticas
- Programas de Auditoría especificando los objetivos, criterios específicos procedimientos de auditoría y los recursos, presupuestos y tiempo invertidos en la actuación
- Hallazgos de auditoría estructurados en condición, criterio, causa y efecto
- Evidencias suficientes, competentes y pertinentes
- Papeles de trabajo organizados

En la Fase de Informe, tenemos que pensar acerca de qué y cómo vamos a informar. Antes de preparar el informe sobre los resultados obtenidos del trabajo de campo de la auditoría, debemos definir las conclusiones preliminares de la auditoría, que serán discutidas con el coordinador de la auditoría. Después de lo cual, se preparará el informe de la auditoría.

Contenido de un Informe de Auditoría de Gestión

Nos referiremos en esta fase a la organización y diseño del contenido del Informe de Auditoría, como el producto final del trabajo realizado. El cual debe incluir al menos:

- El título, el destinatario y la fecha del informe de Auditoría de gestión
- La identificación del tema
- La identificación de la base jurídica que sustenta el trabajo de auditoría
- Una declaración que la auditoría se ha realizado de acuerdo a estándares relevantes y/o la legislación nacional o desarrollo internacional de normas de auditoría
- Una descripción de los objetivos y del alcance de la auditoría, incluyendo cualquier limitación sobre éstos. Es importante que el informe describa los objetivos y el alcance de la auditoría de modo que los lectores puedan entender el propósito de la misma e interpretar correctamente los resultados. El alcance de la evaluación debe describirse identificando la dependencia sujeta a la actuación, las materias examinadas y describiendo el período cubierto por la auditoría
- Identificación de los estándares o criterios, en relación con la opinión que ha formulado el auditor
- Descripción de los hallazgos y de los resultados que forman la base de la opinión del auditor; una discusión de los hechos subyacentes, de las comparaciones con criterios convenientes y el análisis de diferencias observadas con los estándares de la auditoría, incluyendo las causas y los efectos de las desviaciones
- Expresión de la conclusión del auditor relacionada con los criterios sobre los cuales se basa

- Descripción de las recomendaciones a la entidad auditada

El esqueleto o estructura del informe

El esqueleto o estructura se idea y se va alimentando desde el inicio de la auditoría, una vez que el auditor haya terminado su intervención, sabe lo que desea escribir, conoce de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que desea comunicar, éste tiene que organizar su informe en secciones importantes de acuerdo a la estructura prevista en su órgano de control. El paso siguiente es organizar cada sección de manera que el informe sea claro, sucinto, concatenado, objetivo, y fácilmente legible por terceros.

El auditor organiza cada una de estas secciones en párrafos, oraciones y palabras. Debe tener en mente el lector típico, el estilo de la escritura que se necesita, y el nivel de importancia de los ítems particulares en cada sección.

Realizará un “esqueleto” del informe, lo someterá a consideración del coordinador, llegando a acuerdos en relación con los capítulos, orden, estilo y, especialmente, a los hallazgos y consideraciones sobre los mismos, las conclusiones y las recomendaciones que contendrá.

El Lector del Informe de Auditoría

El auditor debe contestar la pregunta: “¿A quién estoy escribiendo este informe?”. A menudo este lector exterior no es técnico y aún así debe leer un informe técnico.

Por otra parte, muchos de los lectores de los informes de auditoría son bastante razonablemente bien educados poseyendo posiciones profesionales o directivas; muchos son escritores de periódicos, de negocios, o ayudantes legislativos o ejecutivos. La mejor manera para alcanzar este conglomerado de lectores, es escribir al nivel de la capacidad de lectura de la mayoría del público, sobretodo si se está escribiendo sobre ideas difíciles o técnicas.

El auditor debe evitar describir lo que hizo y narrar los resultados de su trabajo, debe llamar la atención sobre los temas más importantes con el uso de subtítulos, pero no utilizar tantos que se pierda la pista del asunto principal que él está intentando comunicar.

Estilo de Escritura

Los informes de auditoría de gestión deben ser escritos con un estilo objetivo. El auditor no debe exagerar. La información presentada como evidencia debe ser genuina. Cuando sea posible, el auditor debe escribir constructivamente, dando el reconocimiento al funcionamiento que es acertado, así como al funcionamiento que es desacertado; y cuando la gerencia ha adelantado

esfuerzos para corregir las deficiencias en el funcionamiento, el auditor debe reconocer estos esfuerzos.

El auditor no solo debe reconocer la importancia entre una y otra sección del informe, a través de su localización dentro del documento, debe también reconocer el nivel de importancia entre uno y otro asunto o punto particulares dentro de cada sección, en ambos casos de lo más importante a lo menos importante.

Una monografía reciente sobre cómo escribir informes de auditoría, en comentarios de párrafos, dice: *“La mejor y más rápida forma en que el escritor chequea cada párrafo es buscar la coherencia, la lógica, la unidad y el énfasis.”*

- Coherencia - ¿Todas las oraciones pasan fácilmente de la una a otra? ¿Hay las transiciones fáciles de párrafo a párrafo?
- Lógica - ¿Las ideas van en secuencia ordenada?
- Unidad - ¿Cada oración contribuye exclusivamente a la idea principal en ese párrafo?
- Énfasis - ¿El punto principal del párrafo está claro? ¿Hay establecida (o implicada) una oración temática sobre la cual giran el resto de oraciones? ¿Ese punto envuelve al lector mientras que se traslada al párrafo siguiente?

Éstos son puntos excelentes a considerar para escribir cualquier párrafo, ya sea largo o breve, o compuesto por oraciones complejas o simples.

Otra regla importante y primordial en escritura de buenas oraciones y párrafos claros es utilizar la voz activa más que la voz pasiva. Las oraciones largas que usan la voz pasiva hacen a menudo que el lector pierda su vía. Es a veces difícil distinguir quién es el receptor o quién ejerce la acción, especialmente cuando el tema se encuentra lejos del verbo.

Un error común de la mayoría de escritores sin práctica, es agregar una idea encima de la otra sin relacionar estas ideas. Haciendo esto en el marco de una oración, el escritor distrae ciertamente al lector del punto principal. Sin embargo, las cadenas largas de locuciones prepositivas causan distracción. Las preposiciones ayudan a distinguir ideas importantes de ideas menos importantes, pero cuando el escritor coloca una locución prepositiva encima de otra puede enterrar la idea principal.

Los auditores son a menudo algo conservadores, y ésta puede ser una razón por la que su escrito a menudo indica la repetición excesiva de un punto, una vez tras otra como sí la repetición convenciera al lector. Esta redundancia, incluyendo las palabras que agrega, hace a menudo lo contrario de convencer: esto hace que el lector desee parar de leer.

Otras cualidades de buena escritura que usted, como escritor del informe, debe considerar siempre, son:

- ¿Su sujeto y verbo siempre concuerdan?
- ¿Sus oraciones tienen variedad y longitud, sin oraciones extremadamente largas?
- ¿Sus párrafos son lo bastante cortos, de modo que el lector pueda identificar la idea principal en cada párrafo?
- ¿Puede determinarse la persona o la cosa a la cual el pronombre se refiere?
- ¿Su construcción gramatical paralela dónde se necesita?
- ¿Utiliza la puntuación correctamente?
- ¿Utiliza los sustantivos para dar la acción cuando no pueden? Por ejemplo, usted dice “el libro discutió el tema”. ¿Puede un libro discutir, o es el autor el que hace discutir?
- ¿Tiene también muchas oraciones “eso es” y “hay”?
- ¿Tiene también muchas palabras y frases repetitivas?
- ¿Utiliza palabras abstractas en vez de palabras concretas?
- ¿Sus oraciones son demasiado simplistas?
- ¿Tiene fallas en el énfasis por el desplazamiento de palabras en la oración?

El Informe Preliminar o Borrador

El auditor redacta un informe preliminar o borrador con los resultados de la auditoría, el cual es susceptible de adiciones, supresiones o enmiendas, pero es importante que se encuentre redactado para la presentación de resultados a la administración.

El informe preliminar se somete al conocimiento del superior jerárquico de la auditoría en el órgano de control fiscal, con el propósito de conocer su opinión, observaciones y efectuar las mejoras que sean pertinentes.

Las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República, establecen que al término de la Auditoría, se presentara por escrito el Informe de Auditoría y al respecto en el artículo 26 indica: *“El Informe deberá ser redactado de manera objetiva, persuasiva y constructiva y en forma clara, precisa y concreta; así mismo, deberán insertarse los detalles necesarios que contribuyan a evitar equívocos y ambigüedades”*.

Por otra parte, los estándares establecidos de la INTOSAI indican: *“Al final de cada auditoría el auditor debe preparar una opinión o un informe escrito, adecuado, precisando los resultados en una forma apropiada; su contenido debe ser fácil de entender y estar libre de imprecisión o ambigüedad, incluyen solamente la información que es soportada por evidencia competente y relevante de la auditoría, y ser independiente, objetivo, justo y constructivo”*.

Las Conclusiones de la Auditoría

Obtener conclusiones apropiadas es una parte muy importante del proceso de auditoría, ya que éstas resumen los resultados del trabajo y establecen si los objetivos de la auditoría han sido alcanzados. Sin conclusiones apropiadas, el trabajo de auditoría está incompleto

Desde la recopilación de información preliminar y la revisión analítica de la organización, hasta la evaluación de los resultados tras la aplicación de los procedimientos analíticos de la auditoría y la identificación de causas y efectos de los hallazgos, el auditor obtiene conclusiones preliminares de la auditoría.

Las conclusiones se elaboran en relación con los objetivos de la auditoría. Tanto los resultados o hallazgos, como las conclusiones preliminares, deben estar probados con la evidencia acumulada y discutidos para conseguir valiosos datos, de esta forma se validara la corrección de las desviaciones encontradas. Deben ser específicas, su fuerza depende de la evidencia que apoya los resultados y de la lógica usada para formularlas.

El proceso de desarrollar una conclusión es sistemático basado en una propuesta, objetivos y en los criterios o estándares de la auditoría. Todas las conclusiones son preliminares hasta tanto no sean discutidas con el coordinador de la auditoría.

Durante la fase de ejecución, los auditores recolectaron evidencia y obtuvieron observaciones relativas a cada criterio o estándar. Al comparar los hallazgos obtenidos en la auditoría contra el sistema de criterios establecidos, observaremos resultados positivos y negativos, sobre los cuales el auditor derivará sus conclusiones.

El auditor determinará la conclusión de la auditoría, en la cual conjuga criterio, condición, causa y efecto de los resultados, sin embargo, lo que proporcionará será una conclusión total de cada aspecto examinado.

Las Recomendaciones de la Auditoría

El desarrollo de las recomendaciones para mejorar el funcionamiento administrativo u operacional es una característica muy importante de los informes.

El segmento del informe que contiene las recomendaciones es sumamente importante, es aquí donde se orienta a la administración auditada hacia la solución de los hechos deficientes susceptibles de ser mejorados. Las recomendaciones deben agruparse por el nivel administrativo responsable de aplicarlas, partiendo de la autoridad más alta y llegando hasta los niveles directivos que corresponden.

Las recomendaciones se realizan donde se encuentran los hallazgos desfavorables y los efectos nocivos significativos que se han identificado. No es suficiente indicarle a la gerencia de un programa en particular, que requiere una mejora, sin indicarle también las opciones a considerar para la realización de la misma. El auditor debe estimar en lo posible los probables ahorros o mejoras derivadas de las recomendaciones, de esta manera, el “valor agregado” de la auditoría y los beneficios serán claramente identificados.

La presentación de resultados

Como última actividad de auditoría en el campo de trabajo, se efectúa una reunión debidamente programada, entre los principales funcionarios encargados de administrar la entidad auditada y el equipo de auditores que realizó el estudio, lo anterior con el fin de presentar los resultados obtenidos en la ejecución del trabajo. El objetivo de la reunión es dar oportunidad a los funcionarios para presentar sus comentarios, opiniones e información documental pertinente sobre las áreas materia del informe.

Algunos de los aspectos que el auditor debe considerar, cuando planea la presentación de resultados a la administración, son:

- Establecer los objetivos claros para la reunión, en términos de que espera el equipo auditor de la presentación.
- Informar al superior jerárquico de la auditoría, cuando es probable concluir la auditoría y, cuando se planea discutir con el ente auditado, los aspectos más sobresalientes del examen, de modo que los supervisores den sus comentarios y opiniones con respecto a las conclusiones preliminares de la auditoría.
- Establecer quienes discutirán con la administración (por ejemplo, si uno de los miembros del equipo presentará materias a nombre del equipo o todos estarán presentes para la discusión).
- Designar a alguien del equipo de la auditoría para tomar notas durante la reunión.
- Determinar el tipo y naturaleza, de los asuntos o casos a discutir con la administración. Cada miembro del equipo de la auditoría debe consultar y asegurarse, previo a la reunión, que todos los casos relevantes se presentarán.
- Presentar los temas en un orden claro y lógico. Esto facilitará el manejo sistemático de los documentos de trabajo, así como facilitará la búsqueda de referencias.
- A la conclusión de cada tema, se debe hacer un breve resumen.
- Para cada tema o asunto presentado, asegurarse que las fuentes de información estén claramente identificadas. Las medidas anteriores para identificar la gente y las fuentes se deben tomar con el personal de la entidad;

- Asegurarse que el equipo y los materiales necesarios para la reunión, estén disponibles.

La planeación cuidadosa de la presentación puede ayudar en gran parte a tener una reunión útil y productiva.

Muchas organizaciones tienden a estar en la defensiva cuando discuten los informes con los auditores. Sin embargo, el objetivo primario de la auditoría es asistir a la administración, para que asuma sus responsabilidades de una manera efectiva, económica y eficiente.

En cualquier auditoría, normalmente ocurren un continuo diálogo y una continua discusión con varios niveles de la gerencia. El objetivo de la presentación de los resultados a administración, es asegurar que:

- Los hechos se verifican como correctos, válidos y completos.
- Las explicaciones de la administración son tomadas en cuenta para llegar a las conclusiones.
- Los resultados de la auditoría no vienen como una sorpresa a la administración.
- Proporcionar una oportunidad a la administración para tomar las medidas correctivas a tiempo, a veces antes que se concluya la auditoría.

El Informe Definitivo

El informe de auditoría publicado es el producto con el cual el desarrollo de la auditoría es juzgada por el órgano legislativo, por la sociedad y el público en general. Cualquier error material podría ser potencialmente perjudicial a la credibilidad del informe y del órgano de control fiscal. Es por lo tanto crucial que un alto grado de atención sea dada a la exactitud, a la lógica y a la claridad del informe.

Se deben considerar los siguientes principios:

Puntualidad

Los informes se deben publicar de manera oportuna. Esto significa elaborar un producto de calidad dentro de los apremios del tiempo del plan de auditoría. La dirección de la auditoría debe estar enterada de la necesidad de terminar el desarrollo del proceso de auditoría puntualmente.

Exactitud

Los informes deben ser exactos. Los temas del hecho se deben indicar exactamente. Los errores en la realidad de un informe dañan la credibilidad del informe entero y del órgano de control fiscal.

Lógica

Los informes deben presentar argumentos que sean lógicamente válidos. Los errores de lógica también serán muy perjudiciales en la credibilidad del informe y del órgano de control fiscal.

Claridad

Los informes deben ser claros y fáciles de entender. El lenguaje debe ser tan simple como el tema permita. En la información compleja, las tablas, cartas y fotografías se deben utilizar en el lugar apropiado, presentarlas y resumirlas. La claridad mejora generalmente cuando el informe es conciso.

Propósito

Los informes deben indicar su propósito claramente.

LISTA DE VERIFICACIÓN: PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

COMPONENTE	4	REQUISITOS	
Contenido y Estructura		<ul style="list-style-type: none"> • Conforme a la normativa vigente sobre la preparación, estructura y presentación de informes. • El cuerpo del informe responde a los objetivos y alcance previstos en el plan y programas de auditoría. • Las conclusiones y recomendaciones están derivadas de hechos demostrados en el cuerpo del informe. • Las recomendaciones referidas a las conclusiones sugieren acciones a seguir para los correctivos. • Fecha. 	
Presentación Idiográfica		<ul style="list-style-type: none"> • Técnicas de redacción. • Eficacia en el escrito. • Orden de las recomendaciones. • Gramática y ortografía. • Simplicidad y calidad de la expresión. • Ser conciso, evitar repeticiones. 	
Conclusiones		<ul style="list-style-type: none"> • Tomar en cuenta costo – beneficio. • Considerar limitaciones actuales del sistema. • Considerar limitaciones de equipo y personal. • Verificar compatibilidad con políticas de la empresa. • Determinar choques o roces con otros procesos administrativos. • Evitar juicios en los que el auditor no tiene inherencia. • Ordenar por la importancia o áreas de responsabilidad. • Tono y contenido de acuerdo al destinatario • Debe incluir la magnitud del problema y la probabilidad de que ocurra en la población total. • Comentar frecuencia con que ocurren la situación determinada. 	

Recomendaciones a la Entidad	<ul style="list-style-type: none">• Tomar en cuenta costo – beneficio.• Considerar limitaciones actuales del sistema.• Considerar limitaciones de equipo y personal de la entidad.• Verificar compatibilidad con políticas de la empresa.• Existe regulaciones o leyes que impidan su aplicación.• Determinar choques o roces con otros procesos administrativos.• Practicidad de la aplicación.• Determinar si se esta trabajando sobre los correctivos.• Ordenar por la importancia o áreas de responsabilidad.• Tono y contenido de acuerdo al destinatario.• Debe incluir la magnitud del problema y la probabilidad de que ocurra en la población total.	
-------------------------------------	---	--

FASE DE SEGUIMIENTO

VISIÓN GENERAL

El seguimiento es una fase posterior a la finalización de la auditoría y su objetivo se resume en una verificación en dos sentidos, uno que la entidad auditada haya cumplido con la implementación de las recomendaciones (y disposiciones) de acuerdo con los plazos acordados, y el otro, que haya elevado sus niveles de eficiencia, efectividad y economía a raíz de esa implementación.

Plan de Acciones Correctivas

Posteriormente a la entrega del informe a la entidad auditada, el órgano de control fiscal recibe la respuesta enviada por la administración de la entidad auditada, en la cual adjunta un plan de acción correctiva y un cronograma con los plazos para implementar las recomendaciones giradas en el informe de auditoría de gestión.

El órgano de control fiscal analiza el citado plan con su respectivo cronograma y según sus competencias lo aprueba y envía un oficio de respuesta a la entidad indicándole su conformidad o no con dicho plan, o simplemente toma nota de el.

En todo caso si ha transcurrido un tiempo prudencial y no se ha recibido respuesta de la administración de la entidad auditada, es conveniente que el órgano de control fiscal implemente procedimientos para solicitarle a la entidad auditada, que comunique las acciones realizadas en relación con el Informe de Auditoría, tales como recordatorios u otras medidas para lograr que comuniquen su respuesta al informe.

El documento de respuesta de la administración junto con el plan de acciones correctivas, es el punto de partida sobre el cual el órgano de control fiscal tomará decisiones con respecto a quién, cuando y cómo ejecutará el seguimiento documental y en el “campo”, en los casos en que se estime pertinente.

Con base en los plazos de cumplimiento de las recomendaciones remitidos por la entidad auditada y la disponibilidad del recurso humano para realizar esta fase de seguimiento, el órgano de control fiscal, en la medida de lo posible, designará a algún miembro del equipo de auditores que participó en la auditoría de gestión, en razón de su conocimiento especializado sobre la entidad y los pormenores y circunstancias que giraron alrededor de la ejecución de la auditoría.

En lo posible las actividades que se realicen para verificar en el campo, el cumplimiento de recomendaciones, deben estar previstas en la planificación institucional del órgano de control fiscal.

Aplicación de las pruebas para documentar el seguimiento

El auditor o auditores designados para que realicen el seguimiento en el campo de las recomendaciones giradas en el informe de la auditoría de gestión, elaboran y ejecutan un programa que contiene las pruebas necesarias con el objeto de recabar la evidencia adecuada para cumplir con el objetivo de verificación y seguimiento.

Informe de Seguimiento

El Auditor prepara un informe que contiene los resultados del seguimiento con sus respectivas conclusiones y recomendaciones. El informe es sometido a conocimiento de los niveles correspondientes del órgano de control fiscal, con el fin de introducir las mejoras que correspondan y efectuar posteriormente su comunicación al ente auditado.

En caso de que se determine que la administración de la entidad auditada, no cumplió con su compromiso de acciones para implementar las recomendaciones, se evaluará la situación en forma conjunta entre el Auditor que se encargó del seguimiento y su superior inmediato, en términos de importancia y riesgo, para determinar las acciones por ejecutar, con base en las regulaciones legales, el marco normativo y técnico, y los procedimientos internos del órgano de control fiscal en relación con el incumplimiento de sus recomendaciones.

Análisis y retroalimentación

El organismo de control fiscal debe evaluar la ejecución de la auditoría de gestión en aspectos tales como aplicabilidad de la metodología, limitaciones encontradas, resultados obtenidos y otras situaciones específicas que ameriten la adecuación o desarrollo de procesos específicos; obviamente en esta evaluación se toma el parecer de los miembros del equipo que ejecutaron la auditoría.

Los resultados de este análisis y evaluación servirán de retroalimentación para el diseño de metodologías y procesos en el órgano de control fiscal, en caso de que corresponda. Además será muy útil en la evaluación del desempeño del equipo y las actividades de coordinación del mismo.

BIBLIOGRAFÍA

- Informe del Comité of Sponsoring Organization of Treadway Commission (Informe COSO)
- Manual de Auditoría de Gestión – Venezuela
- Manual de Auditoría de Gestión – Colombia
- Performance Auditing of The General Accounting Office (GAO) – USA www.gao.gov
- Código de Ética y Normas de Auditoría de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) – Viena www.intosai.org
- For Value For Money – The National Audit Office (NAO) – Inglaterra www.nao.gov
- Curso de Auditoría Financiera de la Organización Latinoamericana y del Caribe y de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEF) www.olacefs.gov
- Curso Control de Gestión de la Universidad Nacional Experimental del Táchira (UNET) www.unet.edu.ve
- Auditoría Administrativa – Enrique Benjamín Franklin – Editorial Mac Graw Hill – Barcelona
- Organización de Empresas, Análisis, Diseño y Estructura – Enrique Benjamín Franklin, Editorial Mac Graw Hill – Barcelona
- Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard) – Robert S. Kaplan y David P. Norton – Editorial Gestión 2000, S.A. – Barcelona, año 2001
- Análisis de Gestión Administrativa – José Ruiz Roa
- Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral – Yanel Blanco Luna – Editorial ECOE 1ra. Edición , año 2003
- Indicadores de Calidad y Productividad en la Empresa – Rodríguez Francisco Javier y Gómez Bravo Luis – Editorial FIM Productividad 2da. edición, año 1992 – Caracas