

# GUÍA METODOLÓGICA PARA LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN PARA LAS EMPRESAS DE SERVICIOS

Methodological Guide for the Companies Step Audits.

**Lic. Yuneisy Bell Batista**

Profesora de Formación Empresarial y Contabilidad General del Departamento Contabilidad y Finanzas del Instituto Superior Minero Metalúrgico de Moa "Dr. Antonio Núñez Jiménez

## **RESUMEN:**

El origen de la Auditoría se remonta en las etapas más tempranas de la civilización; siempre que un hombre hubo de confiar a otro su propiedad o alguna extensión de esta se ponía de manifiesto la necesidad de ejercer alguna forma de control.

En la medida en que la actividad productiva del hombre se desarrolla la Auditoría se enriquece, asume mayores retos al mismo tiempo que sus métodos cambian y comienza su vinculación con otras ramas del saber. Los auditores han tenido que ir rompiendo paradigmas que le ponían freno a su desarrollo. En etapas muy recientes, en la medida en que los cambios tecnológicos han producido cambios en los aspectos organizativos empresariales y viceversa, la Auditoría ha penetrado en la gerencia y hoy se interrelaciona fuertemente con la administración. La Auditoría amplía su objeto de estudio y motivado por las exigencias sociales y de la tecnología en su concepción más amplia pasa a ser un elemento vital para la gerencia a través de la cual puede medir la economía, eficiencia y eficacia con lo que se proyectan los ejecutivos.

El trabajo realizado se fundamenta en la propuesta de una guía metodológica para Auditoría de Gestión teniendo en cuenta los lineamientos de las resoluciones que norma el Control Interno.

El principal resultado es la elaboración de una metodología que determine las potencialidades que tienen para alcanzar eficiencia, eficacia y economía.

## **SUMMARY:**

The audit origin dates back from the earliest moment of civilization, any time that a man trusted to another one his property or some extension of this one, it was came to light the need of commissioning certain controlling affair to it.

As the man productive activity enhances by itself, the Audit also enriches itself too, assumes bigger challenges at the time that its methods change and an entailment with other cognitive area begins. The auditors have had to break apart some paradigms that were attempting to their development. In very recent times, in the way in which the technological transformations have produced changes in the organizing management and vice versa, the audit has gone in a deeper way in the Management and nowadays it strongly interacts with the Administration Department. The audit extends its study object and warmed up by the social demands, as well as the technology in its widest conception, turns into a vital element for the management through which you could measure the executives projection aimed to economy, efficiency and efficacy.

The developed work is based on the a proposal of a Methodological Guide for a Step Audit taking into account the Resolution Concerns of the values that regulate the Intern Control.

The main result is the elaboration of a methodology that determines the potentialities to reach efficiency, efficacy and economy.

**PALABRAS CLAVE:** Riesgo, Evaluación, Identificación, Estimación, Modelo, Procedimiento Metodológico, Gestión.

**KEY WORDS:** Evaluation, Identification, Estimation, Methodological Procedure, Management,

## **INTRODUCCIÓN**

En la actualidad, a medida que el entorno de las actividades económicas se va transformando, estas se enfrentan a un ritmo de cambio progresivo y acelerado, por lo que no es suficiente contar solamente con una evaluación de sus Estados Financieros, que es el análisis de la situación pasada. Lo que se necesita es una visión hacia el futuro, con un enfoque que se concentre en la evaluación de las actividades que giran en torno al cumplimiento de las metas y objetivos que se tracen las organizaciones para ser más económicas, eficientes, y eficaces.

La auditoría de gestión juega un rol fundamental ante esta situación, por cuanto permite medir las actuaciones de la administración, en el pasado y en el presente, para mejorar el futuro. Esto implica que se debe evaluar el logro de los objetivos en un periodo determinado también debe evaluarse la gestión actual y su impacto hacia el futuro de forma tal que estas entidades puedan corregir sus errores y elevar el grado de economía, eficiencia y eficacia en sus operaciones y actividades.

La Auditoría de Gestión evalúa en el nivel empresarial el cumplimiento exitoso de los objetivos económicos de utilidad, factibilidad, eficacia, reducción de costos, ganancias, en los sociales el crecimiento cualitativo y cuantitativo, competitividad, pleno empleo y reducción de riesgos para la vida y en los ecológicos el mantenimiento del equilibrio y protección del paisaje. Por los objetivos que abarca esta Auditoría, requiere de un trabajo multidisciplinario, se necesita de varias disciplinas para obtener una descripción y comprensión completa de determinados fenómenos a estudiar. Esta no es simple análisis económico sino que es un examen mucho más profundo, al no limitarse solo a mostrar cifras o explicaciones. Esta debe comprobar cada elemento y poner al descubierto las prácticas antieconómicas, ineficientes e ineficaces, detallando las causas y condiciones que las provocan y el efecto que producen. La Auditoría de Gestión es una actividad permanente de examen de las políticas, estructuras, métodos, sistemas y procedimientos de una empresa por lo que los programas de Auditoría de Gestión deben extenderse a todas las áreas y actividades principales para que la empresa sea auditada en su totalidad y en forma constante.

Esta situación hace necesario diseñar una guía metodológica para Auditoría de Gestión teniendo en cuenta los lineamientos de las resoluciones que norma el Control Interno.

## **DESARROLLO**

### **DISEÑO DE GUIA METODOLÓGICA PARA AUDITORIAS DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS DE SERVICIOS.**

Este tipo de auditoría está dirigida a revisar y evaluar el sistema de gestión en la empresa constituido por:

- Subsistema Directivo.
- Subsistema Económico-Financiero.
- Subsistema de Mercadotecnia.
- Subsistema de Abastecimiento.
- Subsistema de Servicios.
- Subsistema de Recursos Humanos

El diseño de la guía para la Auditoría de Gestión desarrolló los siguientes pasos:

#### **1. Subsistema Directivo.**

La evaluación de la gestión del Subsistema Directivo, comprende la revisión de los métodos, sistemas y procedimientos, en las fases del proceso administrativo.

La planeación comprende el estudio y toma de decisiones por anticipado, relacionado con lo que quiere la entidad en periodos futuros. Parte de la elaboración de las metas, los objetivos y las estrategias a seguir para cumplimentarlos; divididas en programas y tareas; subdivididas en acciones, en las cuales serán utilizados los fondos, recursos y personal con que cuenta la entidad. Para lograr una adecuada evaluación de la gestión de éste subsistema deben ser revisadas cada una de las fases del proceso administrativo, contando con objetivos generales, dividiéndose en objetivos específicos y las tareas para cumplimentarlos.

Para dar cumplimiento a los objetivos específicos, se aplicarán cuestionarios, utilizando como técnica la revisión de documentos y entrevistas.

#### **Planeación**

Objetivo general: Valorar el proceso de planeación.

Objetivo específico # 1: Valorar la definición de los objetivos trazados por la entidad.

Objetivo específico # 2: Valorar las estrategias trazadas por la entidad

Objetivo específico # 3: Valorar los planes de acción realizados por la organización.

Objetivo específico # 4: Determinar si los resultados alcanzados reflejan la debida planeación de las actividades y recursos.

Para el cumplimiento de este objetivo el auditor deberá:

1. Verificar los resultados obtenidos en el plan de acción e indagar sobre las desviaciones, si las hay, determinado su causa, efecto y cuantificación.
2. Verificar los resultados obtenidos con los objetivos establecidos en los planes, programas y proyectos y buscar las causas que originaron las desviaciones, si existen.
3. Analizar las técnicas de control utilizadas en la ejecución y seguimiento del presupuesto.
4. Comprobar y evaluar la existencia de planes relacionados con el desarrollo operativo y administrativo, tales como: financiero, de inversión, compra, prestación de servicios, procesos de investigación de mercados, entre otros, teniendo en cuenta:
  - Concordancia entre los objetivos trazados por la entidad.
  - Relación entre los recursos, actividades y servicios ofrecidos, frente a los resultados obtenidos.
  - si los planes fueron diseñados dentro de un cronograma previamente establecido y si su cumplimiento fué oportuno.
  - Que existan controles que permitan detectar desviaciones y tomar correctivos oportunamente.

## **Organización**

Objetivo general: Valorar el proceso de organización.

Objetivo específico # 1: Valorar la estructura organizacional, conociendo que ésta se refiere a la forma en que las actividades de una organización se dividen, organizan y coordinan.

Objetivo específico #2: Valorar la participación de los empleados en la organización.

## **Dirección**

Objetivo general: Valorar el proceso de dirección.

Objetivo específico # 1: Valorar los canales de comunicación utilizados por la entidad en el suministro de la información interna.

Objetivo específico # 2: Comprobar la existencias y cumplimiento de los mecanismos de motivación presentes en la entidad y grado en que se encuentra.

Objetivo específico # 3: Verificar si los programas de evaluación del trabajo realizados permite a la administración supervisar el desempeño de los trabajadores.

Objetivo específico # 4: Determinar las características de los dirigentes según el criterio de los empleados.

## **Control**

Objetivo general: Valorar el proceso de control.

Objetivo específico # 1: Verificar si existe en la entidad un sistema de control adecuado que permita evaluar el desempeño de las actividades de la organización.

## **2. Subsistema Económico-Financiero.**

El subsistema Económico-Financiero está constituido por los métodos y procedimientos establecidos para registrar, procesar y resumir las operaciones Económico-Financieras de una entidad. Su objetivo es controlar los recursos financieros y materiales con que cuenta la organización y brindar la información necesaria y adecuada que permita conocer el desarrollo de ésta. La calidad de la información que brinda éste subsistema incide en la adopción de decisiones por parte de la administración para planear y controlar las actividades de la organización.

La evaluación final del subsistema estará dada por la relación, coordinación o mezcla de la evaluación Económica-Contable y la evaluación del Subsistema Directivo y la de Recursos Humanos.

Para la evaluación Económico-Contable se tendrán en cuenta los siguientes puntos:

- ❖ Índices financieros
- ❖ Cobros
- ❖ Pagos
- ❖ Fuentes de financiamiento
- ❖ Inversiones
- ❖ Capital de trabajo
- ❖ Información
- ❖ Planificación financiera
- ❖ Análisis de los costos

Objetivo General: Realizar una evaluación Económica-Contable de la Empresa.

Objetivo Específico # 1: Analizar el comportamiento de los Indicadores Económicos-Financieros de los últimos dos años.

Objetivo Específico # 2: Análisis de la Gestión de Cobro por parte de la Empresa.

Objetivo Específico # 3: Análisis de los Sistemas de Pagos de la Organización.

Objetivo Especifico # 4: Valorar la información

Objetivo Especifico # 5: Análisis y evaluación de los costos y gastos incurridos por parte de la Empresa y compararlos con periodos anteriores.

Para dar cumplimiento a éste objetivo el auditor encargado deberá:

- Desglosar los costos y gastos incurridos, tomando como base las ventas.
- Compararlos con años anteriores.
- Determinar variaciones.

### **3. Subsistema Comercial.**

El marketing o mercadotecnia se concentra sobre todo en analizar los gustos de los consumidores, pretende establecer sus necesidades y sus deseos e influir su comportamiento para que deseen adquirir los bienes ya existentes, de forma que se desarrollan distintas técnicas encaminadas a persuadir a los consumidores para que adquieran un determinado producto. La actividad del marketing incluye la planificación, organización, dirección y control de al toma de decisiones sobre las líneas de productos, los precios, la promoción y los servicios postventa. En estas áreas el marketing resulta imprescindible, en otras, como en el desarrollo de nuevas líneas de productos, desempeña una función de asesoramiento. Además es responsable de la distribución física de los productos, establece los canales de distribución a utilizar y supervisa el transporte de bienes desde la fábrica hasta el almacén, y de ahí, al punto de venta final. El Marketing abarca mucho más que el simple acto de vender.

El Marketing tiene como objetivo dentro de la Organización satisfacer las necesidades de sus clientes, ya que es el mejor método de lograr sus propios objetivos de crecimiento y rentabilidad. Surge como una necesidad de realizar análisis sistemáticos y permanentes de las necesidades del mercado y el desarrollo

de productos o servicios competitivos, así como la organización de estrategias para las ventas más eficaces.

La evaluación final de éste subsistema estará dada por la relación de la evaluación del Subsistema Comercial, el de Recursos Humanos y el de Dirección.

Objetivo General: Evaluar la Gestión Comercial de la Empresa.

Objetivo Específico # 1: Evaluar el entorno en que se desenvuelve la Empresa.

Objetivo Específico # 2: Valorar los sistemas de información, planificación y control de Marketing.

Objetivo Específico # 3: Evaluar el comportamiento de las ventas en la empresa.

Objetivo Específico #4: Verificar si la prestación de servicio satisface las necesidades de los clientes.

#### **4. Subsistema de Abastecimiento.**

El Abastecimiento consiste en garantizar una adecuada organización del sistema de almacenamiento y provisiones unido a reservas económicamente fundamentales.

Para valorar estos aspectos se procederá a la revisión de documentos, como: Normas de existencias, Control de almacén, Métodos de evaluación de inventarios y la aplicación de índices, relacionados estrechamente con los mismos. La evaluación final de este Subsistema estará dada por la relación entre la evaluación del Subsistema de Dirección, el de Recursos Humanos y los objetivos que se exponen a continuación:

Objetivo General: Evaluar el Subsistema de Abastecimiento.

Objetivo Específico # 1: Valorar el proceso de Compras.

Objetivo Específico # 2: Valorar el proceso de custodia, almacenamiento y registro de Inventarios

#### **4. Subsistema de Servicios.**

En la actualidad el desarrollo de las organizaciones depende de la calidad con que brinda sus servicios o productos a los clientes, que mediante sus demandas sustentan los ingresos y utilidades de las empresas. Para la empresa es de gran importancia lograr la satisfacción máxima del cliente y el reto de la Organización es brindar servicios o productos más competitivos. Para contribuir a ello la empresa tendrá en cuenta las preferencias y necesidades de éstos.

El desarrollo de productos o servicios más competitivos estará dado por la relación entre calidad, cantidad, rapidez, oportunidad y precio de venta con que llegan a su demandante. Estos factores estarán dados por las eficiencia, economía y eficacia con que funcionen los departamentos de producción o servicios de la entidad.

La evaluación final del subsistema estará dada por la relación de la evaluación de los servicios que se prestan, la evaluación del Subsistema Directivo y la de Recursos Humanos con que cuenta éste.

Objetivo General: Valorar el proceso de prestación de servicios.

Objetivo Específico # 1: Evaluar si los servicios prestados se entregan oportunamente, cumpliendo el tiempo estipulado, en la cantidad determinada y con la calidad requerida.

Para ello se aplicará la encuesta a cliente

Objetivo Específico # 2: Evaluar y medir la productividad operativa en relación con el recurso utilizado frente al servicio prestado.

Para ello el auditor comparará mediante el uso de indicadores en un cuadro analítico la productividad de los servicios ofrecidos.

Objetivo Específico # 3: Valorar los activos necesarios en la prestación del servicio, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Cantidad y costo de los bienes utilizados y/o por servicios.
- Calidad de los equipos y demás bienes involucrados de acuerdo con las normas de calidad.
- Oportunidad en la adquisición, adecuación, reposición y mantenimiento de los bienes (frecuencia).
- Capacidad instalada.
- Capacidad utilizada.
- Costo de mantenimiento

## **5. Subsistema de Recursos Humanos.**

Los recursos humanos es uno de los factores fundamentales en el desarrollo de la organización. Este subsistema está compuesto por todo el personal que trabaja en la empresa, dividiéndose en dos grandes grupos; el directivo y el de los empleados. Las afectaciones de la relación entre la organización y los dirigentes y subordinados estarán dadas por las decisiones y acciones que tome la dirección de recursos

humanos. Encontrándose determinada por las características del entorno, siendo el medio para lograr la eficiencia, economía y eficacia, con mejoramiento de la calidad y productividad, cuyo contribuyente fundamental es el recurso humano.

La evaluación final de éste subsistema será por la combinación de cada uno de los indicadores que se expondrán a continuación:

Objetivo específico #1: Determinar la composición y caracterización de los directivos y los empleados, así como sus perspectivas.

La caracterización de la fuerza de trabajo se realizará conjuntamente por el área o departamento y por la organización.

Objetivo específico # 2: Análisis de los resultados de la Gestión de Recursos Humanos.

- Para determinar estos resultados se evaluarán los niveles de competencia, compromiso y congruencia, de los dirigentes y trabajadores de la entidad y se evaluará la productividad de los Recursos Humanos.
- El resultado de los indicadores aplicados se comparará con años anteriores, determinando las variaciones negativas en caso de tenerlas.

Objetivo específico # 3: Valorar el proceso de selección del personal.

Para valorar el proceso de selección del personal se aplicará un cuestionario, junto a la revisión de documentos, análisis y observación por parte del auditor encargado.

Objetivo específico # 4: Valorar el mercado de trabajo, conociendo que está compuesto por las organizaciones y sus oportunidades de empleo.

Para valorar este objetivo se aplicará a los trabajadores y Jefes de departamentos o áreas la encuesta mercado de trabajo y a los dirigentes se le realizará entrevistas, donde se tratarán los siguientes puntos:

- ¿Existen en el territorio otras organizaciones, competidores potenciales, en cuanto a Recursos Humanos?
- ¿Qué ventajas ofrecen estas organizaciones?
- ¿Qué atractivos posee nuestra organización para los Recursos Humanos que posee y los del exterior?

## **Tareas del Equipo Auditor.**

Al escoger los auditores para integrar los grupos o equipos de trabajo, resulta aconsejable que estos reúnan ciertos requisitos y, además, cumplan determinadas tareas, independientemente del contenido y funciones del cargo, las cuales se exponen a continuación:

### Auditor

Al seleccionarlo se deberá tener en cuenta las características, conocimientos teóricos prácticos, experiencia, integridad, desenvolvimiento en la actividad, iniciativa, creatividad y resultado.

Este deberá cumplir las siguientes tareas:

1. Realizar el trabajo que le asigne el auditor Jefe de Grupo.
2. Confeccionar los programas específicos de las materias a él asignadas.
3. Realizar las pruebas o aplicar las muestras adecuadamente.
4. Obtener evidencia suficiente, competentes y relevantes.
5. Confeccionar los papeles de trabajo con las formalidades y requisitos establecidos.
6. Discutir, conjuntamente con el auditor Jefe de Grupo, los resultados de la auditoria en el área o actividad auditada, con el personal de dirección de esta.
7. Participar con el auditor Jefe de Grupo en la preparación del informe y si este lo requiere, en la discusión del informe de auditoria, con el personal de dirección de la entidad auditada.

### Auditor Jefe de Grupo

El mismo deberá reunir los requisitos del auditor y, además deberá tener experiencia práctica en la realización de auditorias alcanzando resultados satisfactorios.

Debe cumplir con las tareas que a continuación se exponen:

1. Responder directamente por el trabajo de la auditoria desde la exploración y examen preliminar hasta la preparación del informe.
2. Confeccionar y velar porque se aplique el planeamiento de la auditoria.
3. Cumplir las orientaciones del Auditor Supervisor.
4. Velar porque se aplique las técnicas y procedimientos generalmente aceptados en la auditoria.
5. Determinar el adecuado alcance y tamaño de las pruebas a realizar o las muestras a aplicar.

6. Asegurar que todos los miembros del grupo de auditoria comprendan, en forma clara y suficiente, el planeamiento de la auditoria.
7. Dirigir y controlar el trabajo de sus subordinados.
8. Garantizar que la auditoria se realice en o antes del tiempo determinado.
9. Participar, con el auditor que corresponda, en la discusión de los resultados de la auditoria en el área o actividad auditada, con el personal de dirección de esta.
10. Redactar el informe final aplicando adecuadamente las Normas de Auditoria Estatal sobre la preparación de informe.
11. Discutir, conjuntamente con los auditores que considere el informe de auditoria con el personal de dirección de la entidad auditada.
12. Confeccionar correctamente el expediente de los papeles de trabajo.
13. Solicitar a la dirección de la entidad objeto de la auditoria, que se faciliten las condiciones de trabajo necesarias para que pueda efectuarse, sin dificultad, la labor de los auditores.
14. Revisar los programas específicos confeccionados por los auditores sobre las materias a examinar.
15. Calcular el costo estimado de la auditoria, controlar su cumplimiento y analizar las desviaciones y sus causas.
16. Establecer un estrecho flujo de comunicación con el auditado.
17. Dejar constancias de las revisiones que realiza a los papeles de trabajo.

#### Auditor- Supervisor

Este debe de reunir los requisitos del auditor Jefe de Grupo y, además, haber dirigido la ejecución de auditorias con resultados aceptables.

Deberá cumplir las siguientes tareas:

1. Ejecutar su trabajo desde la selección de entidades hasta la formulación del correspondiente informe.
2. Aprobar los programas específico que confeccionaron los auditores y revisaron los Jefes de Grupos.
3. Orientar trabajos concretos a realizar en una auditoria.
4. Controlar el tiempo que se determine para la auditoria.
5. Aprobar la terminación de la ejecución de la auditoria.
6. Participar cuando se requiera, con el auditor Jefe de Grupo en la discusión del informe de auditoria, con el personal de dirección de la entidad auditada.
7. Velar por la confección del expediente de los papeles de trabajo.

8. Establecer un flujo de información apropiado con la gerencia y con los jefes de proyecto, los miembros de los equipos de auditoria y funcionarios de la entidad auditada.

### Especialistas

Estos deben de contar además de la capacidad, con la independencia necesaria con relación a la entidad auditada, a fin de obtener mayor confianza de que su trabajo será ejecutado total imparcialidad. Aunque se puede utilizar el trabajo de especialistas que tengan relaciones con el auditado, en estos casos se solicitará que realicen un dictamen sobre la esfera de competencia, el que rinden en calidad de expertos, pero el auditor debe considerar la necesidad de aplicar procedimientos adicionales de auditoria con relación a parte de los supuestos métodos o resultados del trabajo del especialista, para determinar que los mismos son razonables, o consultar a otros para tal propósito.

### **Desarrollo de la Auditoria de Gestión.**

#### **1. Exploración.**

La exploración es la primera etapa del desarrollo de las auditorias; esta permite obtener un entendimiento general de las prácticas implantadas por la administración, trabajo que se realizará por todo el equipo auditor, haciéndose necesario para ello indagar en:

- Estructura organizativa y funciones.
- Estrategias de la organización.
- Diagrama de flujo del servicio que presta.
- Características del servicio.
- Calidad del o los servicios prestados
- Capacidad del servicio.
- Plan de servicio.
- Tecnología.
- Ubicación geográfica de la entidad y principales dependencias.
- Suministradores.
- Clasificación y ubicación de los clientes.
- Características del mercado.
- Cantidad de trabajadores, incluidos los dirigentes con su respectiva calificación.
- Existencias de normas de consumo y cartas tecnológicas.

- Existencias de normas de trabajo.
- Revisar la información que obra en el expediente único que contiene los resultados de las auditorías, inspecciones, comprobaciones y verificaciones fiscales.
- Verificación de las fuentes de financiamiento.
- Definición del alcance de la auditoría.
- Examinar el sistema de control interno contable y administrativo, para lo que se tendrá en cuenta:
  1. conocer los sistemas de información establecidos y si son oportunos y dinámicos,
  2. comprobar el cumplimiento de los principios de control interno,
  3. incluir todas las verificaciones que procedan para arribar a conclusiones respecto a deficiencias del control interno,
  4. verificar el comportamiento de los medios que garanticen la eficacia del control.
- Examinar y evaluar los documentos, operaciones, registros y Estados Financieros que permitan determinar si estos reflejan razonablemente su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras.
- Evaluar la confiabilidad, suficiencia y oportunidad de los sistemas automatizados de dirección.
- Analizar el comportamiento de indicadores económicos fundamentales de la entidad.
- Revisar informes económicos y otros documentos que brinden información general sobre la situación de la entidad.
- Realizar las entrevistas que se consideren necesarias con dirigentes, técnicos y trabajadores vinculados con la entidad, incluidas las organizaciones políticas y de masas.
- Efectuar un recorrido por las áreas que conforman la entidad, a fin de observar el funcionamiento en su conjunto.
- Otras informaciones que le sean de interés al Equipo Auditor.

Al concluir esta etapa el Jefe de Grupo deberá evaluar la conveniencia de emitir un informe preliminar que resuma la situación del control. Este será aconsejable cuando

se considere que la duración de la auditoria se prolongará, con vistas a permitir que la administración comience a adoptar medidas, lo que al decidirse contribuirá a aligerar el informe final.

**1.1 Comportamiento de indicadores económicos.**

Los indicadores son los términos de referencia razonables utilizados por los auditores para realizar comparaciones y evaluaciones del grado de economía, eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos y en la administración de los recursos. Estos tendrán por función dar señales de alerta ante la ocurrencia o agravamiento de deficiencias en un área determinada. Tomándose como señales hacia donde dirigir la investigación, a fin de buscar evidencias reales de las causas por lo que arrojó un valor distinto a lo esperado.

Los indicadores se evaluarán por cada subsistema de gestión con respecto a:

- El estándar
- Resultados de periodos anteriores.

**Estándar**

Es el valor preestablecido y la tendencia lógica que debe obtener cada indicador.

**Resultados de periodos anteriores**

Son los resultados obtenidos por la empresa en los periodos anteriores a la evaluación.

Ejemplo # 1

Subsistema:

Indicadores	Estándar		Resultados anteriores		Real	
	valor	tendencia	AÑO 1	AÑO 2	valor	tendencia

La selección de los indicadores a evaluar en esta etapa variará según se requiera, de acuerdo con la empresa y el equipo multidisciplinario.

## **1.2 Planeamiento.**

Una vez realizada la exploración se crean las condiciones para efectuar el planeamiento de la auditoria, donde el jefe de grupo después de haber obtenido toda la información y conocimientos requeridos procederá a planear las tareas a desarrollar y comprobaciones necesarias para alcanzar los objetivos de la auditoria. Procediendo así, a elaborar el plan global de auditoria, constando de la siguiente información:

1. Áreas, funciones y materias críticas a auditar.
2. Definición del objetivo de la auditoria.
3. Cantidad de auditores y especialistas que se necesiten, así como el nombre, nivel y clasificación que deben tener.
4. Confección de los programas de auditoria elaborados por los auditores, revisado por el auditor jefe y aprobado por el supervisor y jefe de cada área.
5. Determinación del tiempo de la auditoria (fecha de inicio y terminación).

Cada auditor debe tener confeccionado su programa de auditoria por área, especificando:

1. Área a auditar.
2. Nombre del auditor o especialista según lo requiera.
3. Objetivos a evaluar.
4. Criterios de auditoria.
5. Tareas a desarrollar.
6. Fecha de inicio y terminación.

Tanto el plan global como el individual deben ser analizados con el supervisor, quien debe conocer y aprobar todas las tareas a desarrollar. Igualmente, los auditores y especialistas deben tener conocimiento del plan global de la auditoria, lo que repercutiría en un trabajo de colectivo más eficaz.

## **1.3 El programa de auditoria su aplicación y evaluación.**

Con la aplicación de los programas de auditoria se inicia la fase ejecución, cuyo propósito es obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente, en relación a los asuntos o hechos evaluados. Los programas de auditoria deben ser lo suficientemente flexibles para permitir cambios, según resulte apropiado en las

circunstancias. Sin embargo, cualquier cambio dispuesto después de la aprobación de estos programas deberá ser debidamente documentado.

La custodia y conservación de los programas de trabajo es responsabilidad del equipo de auditoría. Por su naturaleza, los programas de auditoría, al igual que el plan de auditoría son reservados, siendo necesario mantener la debida confidencialidad durante y después del trabajo.

En el programa de auditoría se consideraran los siguientes elementos:

1. **Área a auditar:** es el área donde el auditor después de haber analizado toda la información obtenida en la exploración detecta el problema y dirige la investigación.
2. **Nombre del auditor o especialista según lo requiera.**
3. **Objetivos a evaluar:** estos deben expresarse de manera que identifiquen aquellos elementos de hallazgos que deban desarrollarse.
4. **Criterios de auditoría:** estarán dados por normas razonables que permitan comparar y evaluar condiciones existentes.
5. **Tareas a desarrollar:** son acciones específicas que se aplican en una auditoría para obtener la evidencia necesaria que fundamente la opinión del auditor.
6. **Fecha de inicio y terminación.**

#### **1.4 Identificación y desarrollo de un hallazgo.**

Una de las actividades más importantes de la fase de ejecución, es el desarrollo de hallazgos. El término hallazgo en auditoría tiene un sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una actividad u operación, que ha sido analizada y evaluada y, que se considera de interés para los funcionarios responsables de la entidad examinada. El auditor debe desarrollar recomendaciones, señalando la necesidad de efectuar mejoras, teniendo en cuenta su análisis de las causas y efectos en las condiciones identificadas. En la Auditoría de Gestión se recomienda aplicar el siguiente procedimiento para desarrollar completamente cada hallazgo significativo de las áreas críticas, determinando:

<b>Elementos que determinan un hallazgo</b>	
1. La condición	Situación Actual
2. El criterio	Las normas aplicables
3. El efecto	Medición de costo innecesario, excesivo u otra forma de desviación adversa
4. La causa	Razones de la desviación
5. La conclusión del Auditor	Sintetizada
6. La recomendación del auditor	Acción correctiva

Este método permite obtener los resultados previstos en cada hallazgo, así como informar la obtención de los factores principales que inciden en el mismo, como son la condición, el criterio, el efecto y la causa que se deben contemplar en la exposición de los resultados de forma sencilla, precisa y clara. Ello facilitará a la administración la adopción de las medidas correspondientes.

#### **1.4.1 Comunicación de hallazgos.**

La comunicación de hallazgos de auditoría es el proceso mediante el cual, el auditor encargado una vez evidenciados éstos, cumple en forma inmediata con darlos a conocer a los funcionarios responsables de la entidad examinada, a fin de que en un plazo previamente fijado, presenten sus comentarios o aclaraciones debidamente documentados, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna, tanto oral, como escrita, en torno a asuntos importantes que posibilite recomendar, en su momento, la necesidad de efectuar mejoras en las actividades y operaciones de la entidades públicas.

Tan pronto como sea elaborado un hallazgo de auditoría, se debe comunicar a los funcionarios responsables de la entidad examinada, con el objeto de:

- Obtener sus puntos de vista respecto a los hallazgos presentados; y,
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

La responsabilidad del acto de comunicación de hallazgos de auditoría y la oportuna evaluación de las aclaraciones y comentarios, compete al auditor encargado y al supervisor de auditoría.

La comunicación escrita sobre hallazgos de auditoría con funcionarios responsables de la entidad auditada, son parte sustancial de los procedimientos de auditoría. No debe esperarse acumular un número importante de hallazgos de auditoría para comunicarlos en forma conjunta a los niveles responsables de la entidad. Es importante comentar las posibles soluciones o mejoras que parezcan dignas de ser consideradas para conocer la opinión de personas entendidas. Sin embargo, se debe aclarar que el auditor busca información y asistencia para comprender mejor la situación y para determinar las posibles mejoras que pueda efectuarse. También debe aclararse que las soluciones o mejoras discutidas no son necesariamente la posición final de los auditores.

La comunicación de los hallazgos y la evaluación de las respuestas de la entidad significan que el auditor ha concluido la fase ejecución y que ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar, el informe de auditoría.

### **1.5 Redacción del informe**

El informe de auditoría es el producto final del trabajo del auditor, en el cual éste presenta sus observaciones, conclusiones y recomendaciones. El informe de auditoría debe contener la expresión de juicios fundamentados en las evidencias obtenidas durante la fase de ejecución.

Cada auditoría de gestión culmina en un informe por escrito que es puesto en conocimiento de la entidad auditada. Los objetivos del informe para cada auditoría deben estar definidos apropiadamente, tan pronto como sea posible, al igual que su estructura. Para ahorrar tiempo, el Supervisor debe adquirir un rápido entendimiento sobre el contenido del informe, por cuanto es quien finalmente debe revisarlo y aprobarlo.

En esta fase se comunica a los directivos de la entidad, los resultados obtenidos presentados como deficiencias significativas y las recomendaciones para promover mejoras en el desarrollo de las operaciones, a fin que la administración adopte medidas correctivas y evite su ocurrencia en el futuro.

El informe debe redactarse de forma coherente y profesional, los asuntos incluidos en él deben tener la suficiente significación como para justificar que sean informados y, para merecer la atención de aquellos a quienes van dirigidos. Las observaciones y conclusiones incluidas en el informe de auditoría, deben estar apropiadamente soportadas con evidencia suficiente, competente y pertinente que fluya de los papeles de trabajo, para probar, cuando sea necesario, los fundamentos de los asuntos informados, su exactitud y razonabilidad.

Las conclusiones y recomendaciones deben inferirse en forma lógica de los hechos examinados. Los elementos de juicio incluidos en el informe deben ser suficientes para convencer a sus usuarios sobre la importancia de las observaciones.

El redactor no debe enredarse en frases, oraciones, párrafos o secciones demasiado detalladas, que no armonicen con el mensaje del informe. Para que el informe se comunique con efectividad, debe presentarse en forma clara y simple, tanto como sea posible.

Los auditores deben tratar de emplear palabras que den muestra de positivismo; tales como reforzamiento, mejoras, aumentos y ahorros potenciales, para que sea más difícil que la administración esté en desacuerdo con sus observaciones, conclusiones y recomendaciones resultantes de la auditoría practicada.

La responsabilidad de la redacción del informe de auditoría es del auditor encargado aunque también comparten esta responsabilidad, los miembros del equipo de auditoría que intervienen en el borrador del informe.

### **Estructura y Contenido del Informe de Auditoría de Gestión**

El contenido del informe se dividirá en seis secciones:

#### **Encabezamiento:**

1. Nombre y dirección de la unidad u organización de auditoría, lugar y fecha de emisión.
2. No. de orden de trabajo.
3. Código, nombre y dirección de la entidad auditada.
4. Nombre del organismo, empresa, unión a la que esta subordinada la entidad auditada.
5. Tipo de auditoría.
6. Fecha de inicio y de terminación.
7. Equipo multidisciplinario.

**Introducción:** Proporciona al usuario del informe, datos importantes acerca de la entidad

auditada y la naturaleza del examen realizado. Comprendiendo los siguientes puntos:

1. **Declaraciones sobre logros notables de la entidad:** Los logros alcanzados por la entidad durante el examen relacionado con el alcance y objetivo de la auditoría.
2. **Motivo del examen:** debe describir las causas que dieron origen al examen.
3. **Objetivos del examen:** lo que se espera alcanzar como resultado del examen. Estos objetivos serán los mismos que los expuestos en la etapa de planeamiento.
4. **Normas de auditoría:** Informar que se aplicaron las normas de auditoría generalmente aceptadas.
5. **Alcance de la auditoría:** se señalará con precisión el ámbito sometido a la evaluación (toda la organización, un área o una actividad).
6. **Legislaciones:** las legislaciones verificadas y las causas que impidieron verificar las programadas

**Conclusiones:** se expondrán los juicios del auditor, basándose en las observaciones formuladas como resultado del examen. Refiriéndose a la evaluación de la gestión en la entidad examinada, en cuanto al logro de las metas y objetivos, utilización de los recursos, en términos de eficiencia y economía y cumplimiento de la normativa legal. *(abordar sobre el grado de cumplimiento en general)*

**Resultados:** *(abordar sobre la comunicación de hallazgos)*

Están referidos a cualquier situación deficiente e importante identificada en el examen, que puede motivar oportunidades de mejoras. Estas constituyen el mensaje fundamental que el auditor desea comunicar, mediante la presentación del informe. En el informe solo se reflejarán aquellos comentarios sobre observaciones significativas. Y las aclaraciones presentadas por los funcionarios de la entidad auditada que haya sido evaluadas por el auditor, además del criterio de éste.

**Recomendaciones:** constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la entidad examinada para la superación de las observaciones identificadas. Deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer su adopción y estar encaminadas a superar la condición y las causas de los problemas.

Las recomendaciones deben ser formuladas en tono constructivo y fluir de la conclusión correspondiente, teniendo en consideración que las medidas recomendadas sean lo más específicas posibles, factibles de implementar y tengan una relación costo/ beneficio apropiada.

**Generalidades:** se abordan las discrepancias con el contenido del informe por parte de los

auditados. Los implicados deben comunicar su descargo a la Oficina de Auditoría Interna dentro del término hábil legislados por la Resolución correspondiente luego de la recepción del Informe.

**Anexos:** Los anexos podrán ser utilizados a fin de lograr el máximo de concisión y claridad en el informe, de modo que complementen o amplíen los datos contenidos en él.

Se podrán utilizar gráficos para garantizar una mejor asimilación por parte de del destinatario. Los anexos se numeraran de forma consecutiva según el orden en que se mencionen en el informe.

**Síntesis:** En ocasiones es necesario realizar un resumen que refleje los hallazgos más relevantes de forma amena, diáfana, precisa y concisa.

### **Papeles de trabajo.**

Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por el auditor en los que se registra la información obtenida, como resultado de las pruebas realizadas durante la auditoría y sirve de soporte al informe. Constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento, ejecución e informe de auditoría; por lo tanto, deben contener la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Los papeles de trabajo deben elaborarse de forma debida, en orden y ser legibles, con encabezamientos completos, explicaciones de fuentes de datos y labores de verificación llevados a cabo, para que creen en la supervisión o niveles superiores una confianza plena en el auditor y en su trabajo. Si los papeles de trabajo no están en orden, son ilegibles, están mal redactados o tienen otras fallas, el supervisor y otros funcionarios, no tendrán confianza en el auditor ni en el contenido de su informe.

La elaboración de los papeles de trabajo requiere de un planeamiento cuidadoso antes y durante el curso de la auditoría. Durante el desarrollo de las labores, el auditor debe prever el tipo y forma de papel de trabajo que puede presentar la evidencia de una manera concisa y efectiva. El empleo de papeles de trabajo no planificados o que se elaboren con apresuramiento puede dar como resultado que no presenten bien los datos, que el orden de presentación no sea el mejor o que sea necesario repetir los papeles de trabajo para incluir toda la información.

- Un grupo especial de papeles de trabajo son las notas del auditor. Este tipo de papeles de trabajo sirven al auditor para registrar ciertos asuntos que debe

recordar para beneficio propio y del examen. Las notas deben ser explicativas y completas, pero no deben repetir datos que estén contenidos en otros papeles de trabajo.

## **CONCLUSIONES**

- Con la aplicación de la guía metodológica propuesta se logra identificar imprecisiones en el sistema de gestión, evaluarlas y recomendar correcciones para minimizarlos y elevar el grado de economía, eficacia y eficiencia.
- La guía metodológica cuenta con la información teórica suficiente para servir de ayuda a auditores que incursionen en este tipo de auditoría, así como su utilización para superación.
- La guía metodológica propuesta sirve de base para la aplicación de auditorías de gestión a otras empresas de prestación de servicios.
- El modelo de auditoría de gestión puede ser utilizado en cualquier tipo de auditoría, ya sea interna o externa.

## **RECOMENDACIONES**

- Presentar la metodología a entidades interesadas, y en especial a los Grupos de Implementación del Sistema de Control Interno y Comités de Control para su puesta en marcha.
- Mantener actualizadas las temáticas que así lo necesiten, a fin de lograr un nivel de información acorde con la actualidad.
- Establecer mecanismos, para continuar perfeccionando el procedimiento metodológico, con el objetivo de alcanzar un alto grado de implementación y generalidad en las distintas entidades estatales.

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. Armada Trabas Elvira, Control Interno, 2003.
2. Auditoría Administrativa con Cuestionario de Trabajo. Colectivo de autores, 1988
3. Guía del Control Interno Nacional, 2006.
4. Gómez Mortin, Joaquín. El Control en la Administración de Empresas, 1988.
5. Ministerio de Finanzas y Precios. *Resolución 297/03 sobre las definiciones de Control Interno, contenido de sus componentes y sus normas*. Cuba.
6. Manual del Auditor. Ministerio de Auditoria y Control, año 2001.
7. Resolución Económica V Congreso PCC. Editora Política, La Habana, 1997.
8. Código de Ética de los Cuadros del Estado Cubano.