

# AUDITORIA ADMINISTRATIVA Y DE GESTION

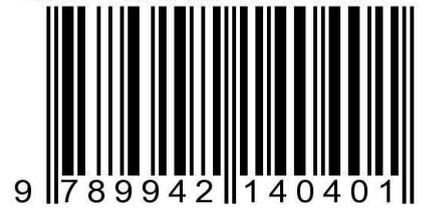


MARÍA ESTHER CAJIAO ORTEGA  
MARÍA ANGÉLICA GARCÍA SALAZAR  
MONICA JIMBO SANTANA

**AUTORAS:**  
**MARÍA ESTHER CAJIAO ORTEGA**  
**MARÍA ANGÉLICA GARCÍA SALAZAR**  
**MÓNICA DE JESÚS JIMBO SANTANA**

Quito, enero de 2016

ISBN: 978-9942-14-040-1



## Contenido

UNIDAD1. MARCO CONCEPTUAL .....	6
<b>1. Investigación documental</b> .....	7
Tipos de control.....	17
1.6 El Auditor de Gestión.....	31
Organización del equipo de auditores .....	32
DE GESTION .....	34
2.3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.....	41
Normas Generales.....	42
Normas para el trabajo .....	42
Normas de la información.....	42
Tabla 1. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría .....	43
UNIDAD 3. HERRAMIENTAS DE LA AUDITORÍA DE GESTION.....	45
<b>4.1. Evidencia</b> .....	89
<b>Concepto</b> .....	89
Figura 6. Interrogantes de la evidencia.....	90
Clases de evidencia .....	91
Física .....	91
Testimonial.....	91
Analítica.....	92
Atributos de la evidencia.....	94
Competencia .....	94
Relevancia .....	96
Suficiencia.....	96
Figura 7. Evidencia en las auditorías.....	98
4.2. Fuentes de evidencia de la Auditoría de Gestión .....	98
4.3. El Control interno .....	104
Finalidad del estudio preliminar .....	106
Herramientas para la evaluación:.....	106
-Entrevista .....	107
Ventajas: .....	107
Desventajas: .....	107
Narrativas .....	107
Ventajas:.....	108
Desventajas:.....	108
-Cuestionarios .....	108
Ventajas:.....	108

Desventajas:.....	108
-Diagrama de flujo .....	109
Ventajas: .....	110
Grado de confianza en el control interno .....	111
Estructura organizacional .....	112
Políticas y metas .....	112
Gestión de recursos energéticos.....	112
Gestión de logística .....	112
Integridad y valores éticos.....	112
Identificación de los puntos fuertes y débiles del sistema .....	113
4.4 Riesgos .....	113
4.4.1. Factores externos .....	113
4.4.1.1. Factores internos .....	113
Circunstancias que pueden afectar el control interno: .....	114
Problema identificado.....	115
Objetivos que pueden ser afectados .....	115
Posibilidad de ocurrencia del hecho .....	116
Probabilidad de frecuencia del hecho.....	116
Gobierno Corporativo.....	116
Comité de Auditoría .....	118
Administración o gestión de riesgo empresarial E.R.M. (Enterprise Risk Management) .....	119
Principios básicos: .....	119
El COSO II.....	120
Plan de auditoría que apunta al riesgo.....	121
Mapa de riesgos .....	122
Indicadores de Gestión del Proceso Administrativo .....	127
Proceso Administrativo .....	129
I.1 Visión .....	129
Indicadores cualitativos .....	129
Indicadores cuantitativos .....	130
I.3 Objetivos .....	130
II.1. Estructura organizacional.....	131
Indicadores cualitativos .....	131
Indicadores cuantitativos .....	131
II.2. Recursos humanos .....	132
Indicadores cualitativos .....	132
Indicadores cuantitativos .....	132
III.1. Liderazgo .....	133
Indicadores cualitativos .....	133
Indicadores cuantitativos .....	133
IV.1. Calidad .....	134

Indicadores cualitativos .....	134
Indicadores cuantitativos .....	134
Ventajas: .....	135
Grado de confianza en el control interno .....	136
Estructura organizacional .....	137
Políticas y metas .....	137
Gestión de recursos energéticos .....	137
Gestión de logística .....	137
Integridad y valores éticos .....	137
Identificación de los puntos fuertes y débiles del sistema .....	137
4.4 Riesgos .....	138
4.4.1. Factores externos .....	138
4.4.1.1.2. Factores internos .....	138
Circunstancias que pueden afectar el control interno: .....	139
Problema identificado .....	139
Objetivos que pueden ser afectados .....	140
Posibilidad de ocurrencia del hecho .....	140
Probabilidad de frecuencia del hecho .....	140
Gobierno Corporativo .....	141
Comité de Auditoría .....	142
Administración o gestión de riesgo empresarial E.R.M. (Enterprise Risk Management) .....	142
Principios básicos: .....	143
El COSO II .....	143
Plan de auditoría que apunta al riesgo .....	144
Mapa de riesgos .....	145
Indicadores de Gestión del Proceso Administrativo .....	150
Proceso Administrativo .....	151
I.1 Visión .....	152
Indicadores cualitativos .....	152
Indicadores cuantitativos .....	152
I.3 Objetivos .....	153
II.1. Estructura organizacional .....	153
Indicadores cualitativos .....	153
Indicadores cuantitativos .....	154
II.2. Recursos humanos .....	154
Indicadores cualitativos .....	154
Indicadores cuantitativos .....	154
III.1. Liderazgo .....	155
Indicadores cualitativos .....	155
Indicadores cuantitativos .....	155
IV.1. Calidad .....	156

Indicadores cualitativos.....	156
Indicadores cuantitativos .....	156

## **AUDITORÍA ADMINISTRATIVA Y DE GESTIÓN**

### **UNIDAD 1. MARCO CONCEPTUAL**

#### **1.1. GENERALIDADES**

##### **El Control de Gestión**

Gestión es un proceso mediante el cual la entidad asegura la obtención de recursos y su empleo eficaz y eficiente en el cumplimiento de sus objetivos. Esto busca fundamentalmente la supervivencia y crecimiento de la entidad, se desarrolla dentro del marco determinado por los objetivos y políticas establecidos por el plan de desarrollo estratégico e involucra a todos los niveles de responsabilidad de la entidad.

Gestión comprende todas las actividades de una organización que implica el establecimiento de metas y objetivos, así como la evaluación de su desempeño y cumplimiento; además del desarrollo de una estrategia operativa que garantice la supervivencia.

El control de gestión es un conjunto de mecanismos utilizados para lograr unos objetivos determinados. Para cerciorarse de que las cosas van como deben ir, se debe verificar el desempeño de la organización. Se debe comparar el desempeño real con las metas previamente fijadas. Si hay alguna desviación significativa, se debe volver a encauzar en forma debida a la organización. Este proceso de verificación, comparación y corrección se le conoce con el nombre de control.

De lo anterior se desprende que el proceso de control consiste de tres pasos distintivos.

1. La medición del desempeño real
2. La comparación del desempeño verdadero contra un estándar; y,
3. Tomar una acción para corregir desviaciones o estándares inadecuados.

Como se puede apreciar en estas fases del control se supone ya la existencia de estándares de desempeño que son objetivos específicos contra los que se puede medir el progreso de las organizaciones y se los crea en la etapa de planeación.

### **La medición del desempeño real**

En este paso se debe determinar cómo medir y qué medir.

#### **Cómo medir**

Para medir el desempeño real se debe recabar la información necesaria en forma ágil y ordenada pudiéndose emplear alguna o una combinación de las siguientes técnicas:

#### **1. Investigación documental**

Este aspecto de la Auditoría implica localizar, seleccionar y estudiar la documentación que puede aportar elementos de juicio a los auditores. Las fuentes documentales básicas a las que se puede acudir son:

##### **a. Normativa**

- Acta constitutiva
- Ley que ordena la creación de la organización
- Reglamento interno
- Reglamentación específica
- Tratados y convenios
- Decretos y acuerdos
- Normas (nacionales e internacionales)
- Oficios circulares

##### **b. Administrativa**

- Organigramas

- Manuales administrativos
- Sistemas de información y certificación
- Cuadros de distribución del trabajo
- Estadísticas de trabajo
- Plantilla de personal
- Proyectos estratégicos
- Inventarios de mobiliario y equipo
- Redes para el análisis lógico de problemas
- Sociogramas
- Indicadores financieros y de gestión
- Estudios de mejoramiento
- Auditorías administrativas previas

**c. Mercado**

- Productos y/o servicios
- Áreas
- Población
- Ingresos
- Factores limitantes.
- Comportamiento de la demanda.
- Comportamiento de la oferta

**d. Ubicación geográfica**

- Localización
- Orden espacial interno
- Características del terreno
- Cercanía con el mercado (clientes y proveedores)
- Distancias y costo de transporte
- Alternativas de conexión con unidades nuevas
- Justificación en relación al tamaño y procesos

**e. Estudios financieros**

- Recursos financieros para inversión
- Análisis y proyecciones financieras
- Programas de financiamiento
- Evaluación financiera
- Creación de valor

**f. Situación económica**

- Sistema económico
- Naturaleza y ritmo del desarrollo de la economía
- Aspectos sociales
- Variables demográficas
- Relaciones con el exterior

**g. Comportamiento del consumidor**

- Cultura
- Estratos sociales o nivel socioeconómico
- Grupos de referencia y convivencia (baby boomers, generación x y generación y)
- Familia
- Ciclo de vida del consumidor
- Factores internos de influencia (percepción, aprendizaje y motivación)
- Proceso de compra (necesidad sentida, actividad previa, decisión y sentimiento posterior)

**2. Observación directa**

Este recurso que puede ser empleado por los auditores consiste en la revisión del área física donde se desarrolla el trabajo de la organización, para conocer, entre otros aspectos, las condiciones laborables y el clima organizacional imperante.

Es recomendable que el auditor responsable encabece la observación directa, comente y analice su percepción con los otros auditores para asegurar que existe consenso en torno a las condiciones de funcionamiento del área y definir los criterios a los que deberá sujetarse en todo momento la Auditoría.

La observación personal posibilita una amplia cobertura porque permite observar actividades tanto menores como mayores, lo mismo que oportunidades para que el auditor pueda "leer entre líneas". Al visitar las instalaciones, se puede detectar omisiones, expresiones faciales, y tonos de voz que de otra forma podrían perderse. Desafortunadamente, en una época cuando la información cuantitativa sugiere objetividad, a menudo se considera la observación personal como una fuente inferior de información. Está sujeta a prejuicios perceptivos -lo que un auditor ve, otro quizás no-. La observación personal también consume bastante tiempo. Por último, este método también puede implicar intromisiones. Los empleados pueden interpretar la observación franca del auditor como una señal de desconfianza o recelo de ellos.

### **3. Acceso a redes de información.**

El acceso a redes, entre otras, intranet, extranet o query, permite detectar información operativa o normativa de clientes, socios, proveedores, empleados, organizaciones del ramo, lo que, a su vez, facilita el intercambio electrónico de datos y mantener una relación interactiva con el entorno.

Dadas las diversas ventajas y desventajas de cada de estas técnicas de medición y recolección de información, los esfuerzos que desarrollen los auditores para tener un control comprensivo, deben usar varias de ellas.

#### **Qué medir**

Qué medir es probable que sea más importante para el proceso de auditoría, que cómo medir.

La selección de criterios equivocados puede resultar en serias consecuencias disfuncionales. Además, lo que se mide determina, en gran parte, aquello en lo que la gente en la organización intentará distinguirse.

Cómo decidir que es importante al evaluar. Un requisito básico es identificar las necesidades de los clientes internos y externos y evaluar si la empresa está satisfaciendo sus necesidades. Si de esta evaluación el auditor está seguro de que la estrategia de la empresa refleja y está orientada a satisfacer esas necesidades, entonces éste puede ser su punto de partida. Si no, deberá retroceder en su análisis para identificar y conocer las necesidades de los involucrados.

Las empresas y especialmente las entidades del sector público suelen cometer el error de “creer que saben cuáles son las necesidades de sus clientes”. **En una Auditoría de Gestión** es conveniente comprobar que ese conocimiento es **correcto** para lo cual se puede hacer sondeos en muestras de clientes a fin de verificar si los esfuerzos de la empresa están orientados a satisfacer sus necesidades.

El ejercicio siguiente ayuda a conocer las exigencias de los interesados y proporcionar más elementos de juicio para proponer acciones de mejora:

- Hacer una lista de lo que se cree que es importante para los clientes
- Calificar en una escala (del 1 al 5 por ejemplo) como cree que está actuando en cada uno de esos puntos la empresa
- Pensar en los competidores principales y valorar como están actuando en los mismos puntos
- Consultar en una muestra representativa de clientes que es importante para ellos y pedirles que evalúen la gestión de la empresa

Este ejercicio es útil porque involucra a todos los actores: clientes, la propia empresa y los competidores. Es importante también porque muestra cualquier inconsistencia que puede existir entre lo que quieren los clientes y lo que realmente está haciendo la empresa.

El ejemplo de una empresa que fabrica puertas, puede ilustrar lo que se ha dicho en estos comentarios.

<b>ATRIBUTO</b>	<b>CLIENTE</b>	<b>EMPRESA</b>	<b>COMPETENCIA</b>
Calidad de acabados	5	4	4
Tiempo de entrega	5	3	4
Precios bajos	4	3	3
Atención post venta	4	3	4
Variedad de estilos	3	5	4

Como se puede apreciar existen varias discordancias en este ejemplo:

- La empresa se ha centrado en lograr un tiempo de fabricación y entrega cortas, pero lo que realmente le interesa al cliente es tener la entrega completa en la fecha acordada. Habría sido mejor quizás haber tenido un tiempo de entrega un poco más largo y utilizar ese tiempo extra para garantizar que no falte nada, no haya errores y la entrega se la haga en una sola vez.
- Tal vez por cuidar los estilos (formas de las puertas) que de acuerdo a la evaluación realizada, no tienen gran importancia para los clientes, se incrementa el precio del producto. Se podría sugerir el diseño de pocos modelos que permita una producción en serie para reducir costos y el precio de venta.

Como se aprecia en este ejemplo no todo lo que la empresa "creía" que era importante para el cliente, realmente lo era, si la Auditoría de Gestión se hubiese orientado a evaluar lo que la empresa "creía" importante, no se hubiese conocido lo que el cliente realmente quería de la empresa.

Una Auditoría debe diseñar criterios de control aplicables a cualquier situación administrativa. Por ejemplo, se pueden medir los criterios de satisfacción de los

empleados o tasas de rotación de ausentismo. La mayoría de los administradores tienen presupuestos precisos para su área de responsabilidad medidos en costos que se cuantifican en unidades monetarias. En consecuencia, evaluar en qué medida los administradores mantienen los costos dentro del presupuesto autorizado es un control bastante común.

Un gerente de producción en una planta manufacturera podría utilizar medidas de la cantidad de unidades que se producen diariamente, unidades que se producen por hora, desperdicio por unidad de producción, o porcentaje de la producción que rechazan y devuelven los clientes. El administrador de una unidad en una entidad gubernamental podría usar el número de páginas que se mecanografiaron por día, el número de pedidos que se procesaron por hora, o el tiempo promedio necesario para atender llamadas de servicio. Los gerentes de mercadotecnia a menudo usan medidas, tales como porcentaje captado del mercado, valor promedio de las ventas en unidades monetarias, o número de visitas a los clientes por vendedor.

Es difícil medir el desempeño de algunas actividades en términos cuantificables. Por ejemplo, es más complejo medir el desempeño de un químico investigador o un maestro de escuela primaria, que el de una persona que vende seguros de vida. Pero la mayoría de las actividades pueden fragmentarse en segmentos objetivos que permiten su medición. Se debe procurar determinar el valor con que una persona, departamento, o unidad contribuyen a la organización, y luego convertir dicha contribución a estándares.

La mayoría de los puestos y actividades se pueden expresar en términos tangibles y mensurables. Cuando no se puede expresar un indicador de desempeño en términos cuantificables, se debe buscar y utilizar medidas subjetivas. En efecto, las medidas subjetivas tienen considerables limitaciones. Con todo, es mejor usarlas que no tener ningún estándar y pasar por alto la función de control. En tales casos, los auditores deben utilizar los criterios subjetivos de desempeño. Desde luego, cualquier análisis o decisión que se basa en criterios subjetivos debe reconocer las limitaciones de los datos.

### **Comparación con planes y objetivos (estándares).**

La comparación determina el grado de variación entre el desempeño real y el objetivo esperado o estándar. Se puede esperar alguna fluctuación en todas las actividades; por tanto, es crucial determinar el grado de variación aceptable. Las desviaciones en exceso de esas fluctuaciones se vuelven significativas y reciben la atención del auditor. En la etapa de comparación, los auditores deben preocuparse de manera especial por el tamaño y la dirección de la variación. Un ejemplo debe aclarar esto.

En una auditoría a una empresa que distribuye cerveza de importación se preparó un informe que enlista las ventas del mes anterior, clasificadas por marca de fábrica. El cuadro No.1 muestra tanto las ventas estándar como las reales (en cientos de cajas) durante el mes de julio.

**Desempeño de ventas durante el mes de julio (cientos de cajas)**

<b>Marca</b>	<b>Estándar</b>	<b>Real</b>	<b>Arriba (Abajo)</b>
Heineken	1075	913	(162)
Molson	630	634	4
Beck's	800	912	112
Moose head	620	622	2
Labbatt's	540	672	132
Corona	160	140	(20)
Amstel Light	225	220	(5)
Dos Equis	80	65	(15)
Tecate	170	286	116
Total de cajas	4300	4464	164

¿Debe preocuparse el Auditor por el desempeño que la empresa tuvo en julio? Las ventas estuvieron muy pocas por encima del blanco que originalmente había escogido,

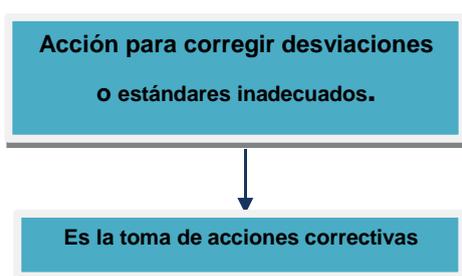
pero, ¿significa eso que no hubo desviaciones significativas? Aunque el desempeño global en lo general fue bastante favorable, varias marcas deberían merecer la atención del auditor. Sin embargo, el número de marcas que merecen atención dependerá de lo que el auditor crea que es significativo. ¿Cuánta variación se debe permitir antes de tomar una acción correctiva?

Las desviaciones en varias marcas son muy pequeñas y es indudable que no merecen una atención especial. Estas incluyen Molson, Moose head y Amstel Light. ¿Son significativas las bajas en Corona y Dos Equis? Eso es algo que el auditor tiene que decidir. Las ventas de Heineken estuvieron 15% por abajo de la meta. Eso necesita atención. El auditor debe buscar la causa. En este caso, se atribuyó la pérdida a campañas agresivas de publicidad y promoción de los grandes productores domésticos, Anheuser Busch y Miller. Puesto que Heineken es el número uno en las ventas de importación, es el más vulnerable a los golpes de las promociones de los grandes productores domésticos. Si la declinación en Heineken va más allá de un desplome temporal, Rich necesitará reducir sus pedidos a la cervecería y disminuir sus inventarios.

Un error al restarle importancia a la información de las ventas puede ser tan molesto como darle excesiva importancia. Por ejemplo, ¿es la sorprendente popularidad de Tecate una aberración de un mes, o esta marca aumenta su participación en el mercado? Nuestro ejemplo de la empresa distribuidora de cerveza muestra que tanto una variación ascendente como una descendente requieren de la atención del auditor.

### **Tomar una Acción para corregir desviaciones o estándares inadecuados.**

El tercero y último paso **es la toma de acciones correctivas**. Concluida la fase de comparación se puede escoger entre tres cursos de acción; no hacer nada; corregir el desempeño real; o revisar el estándar. Puesto que "no hacer nada" se explica bastante bien por sí mismo, veamos más de cerca las otras dos alternativas.





Cursos de acción

### **Corregir el desempeño real.**

Si la fuente de la variación ha sido un desempeño defectuoso, el auditor debe tomar una acción correctiva. La acción correctiva debe ser básica, el auditor debe preguntarse **cómo y porqué** se ha desviado el desempeño y luego proceder a corregir la fuente de la desviación. Ejemplos de tales acciones pueden incluir cambios en la estrategia, estructura, prácticas de compensación, o programas de capacitación; el rediseño de los puestos; o el reemplazo del personal.

### **Corregir el estándar**

Es posible que la **variación** se deba a un **estándar irreal**; es decir, la meta puede estar demasiado alta o demasiado baja. En tales casos es el estándar el que necesita la acción correctiva, no el desempeño. En el caso del ejemplo quizá se necesite elevar el estándar para Tecate, para que refleje su creciente popularidad.

El problema más molesto es la revisión hacia abajo de un estándar de desempeño. Si un empleado o una organización se queda muy corta para alcanzar el objetivo, lo respuesta común es echarle la culpa de la variación al estándar, en lugar de aceptar que tuvieron un desempeño inapropiado. Pudiera ser cierto que los estándares son demasiado elevados, que resultan en una variación significativa y que actúan para desmotivar a los empleados que son valorados por el estándar. Pero recuerde que si los empleados o los administradores no alcanzan el estándar, la primera cosa que probablemente ataquen es el mismo estándar. Si usted cree que el estándar es realista, manténgase firme. Explique su posición, reafirme al empleado o gerente que usted espera que mejore su actuación en el futuro, y luego tome la acción correctiva necesaria para convertir esa expectativa en realidad.

### ***Tipos de control***

La administración puede implantar controles antes de que comience una actividad, mientras ésta se desarrolla, o después de que ésta se termina. Al primer tipo se le llama control previo; al segundo se le nombra control concurrente; y el tercero es control posterior.

#### **Control previo**

El tipo más deseable de control -el control previo- previene los problemas de manera anticipada. Se le llama control previo porque tiene lugar antes de la actividad verdadera. Está dirigido al futuro.

Por ejemplo, los administradores de Lockheed Corp. pueden contratar personal adicional tan pronto como el gobierno anuncia que la empresa obtuvo un gran contrato militar. La contratación de personal con anticipación evita demoras potenciales. Por tanto, la clave de los controles previos es tomar la acción administrativa antes de que surja un problema.

Son deseables los controles previos porque permiten a la administración evitar problemas en lugar de tener que solucionarlos posteriormente. Por desgracia, estos controles requieren de información oportuna y precisa que con frecuencia es difícil desarrollar.

Como resultado, las organizaciones a menudo tienen que usar alguno de los otros tipos de control.

Es responsabilidad de la gerencia establecer mecanismos y procedimientos para analizar las operaciones y actividades que hayan proyectado realizar antes de su

autorización, o de que surta sus efectos legales, con el propósito de determinar la propiedad la propiedad de dichas operaciones y actividades, su legalidad y veracidad y finalmente su conformidad con el presupuesto, planes y programas.

El control previo será ejecutado por el personal responsable del trámite norma de las operaciones y actividades.

### **Control concurrente**

Como su nombre lo indica, el control concurrente tiene lugar mientras se desarrolla una actividad. Cuando se establecen los controles mientras se desarrolla el trabajo, la administración puede corregir los problemas antes de que se vuelvan muy costosos.

La forma mejor conocida del control concurrente es la supervisión directa. Cuando un administrador supervisa en forma directa las acciones de un subordinado, el administrador puede vigilar de manera concurrente las acciones del subordinado y corregir los problemas a medida que aparezcan. Aunque es obvio que hay cierta demora entre la actividad y la respuesta correctiva del administrador, la demora es mínima. Se puede diseñar equipo técnico que incluya controles concurrentes. Por ejemplo, la mayoría de las computadoras se programan para proporcionar al operador una respuesta inmediata si comete un error. Si usted procesa una orden equivocada, los controles concurrentes del programa rechazarán su orden, y quizás hasta le digan por qué tiene el error.

Los niveles de jefatura y otros cargos que tengan bajo su mando a un grupo de servidores, establecerán y aplicarán mecanismos y procedimientos de supervisión permanente durante la ejecución de las operaciones con el objeto de asegurar:

1. El logro de los resultados esperados

2. La ejecución eficiente y económica de las funciones encomendadas a cada servidor
3. El cumplimiento de las disposiciones legales.
4. El aprovechamiento eficiente de los recursos humanos, materiales tecnológicos y financieros.
5. La protección del medio ambiente, y
6. La adopción oportuna de las medidas correctivas necesarias

### **Control posterior**

El tipo más popular de control descansa en la retroalimentación. En este caso, el control tiene lugar después de la acción. El informe de control que ejemplificamos para la empresa distribuidora de cervezas es un ejemplo de un control posterior.

La desventaja principal de este tipo de control es que, para cuando el administrador tiene la información, ya está hecho el daño. Es análogo al proverbial "tapar el pozo después de que el niño se ahogó". Pero, para muchas actividades, el control posterior es el único tipo de control disponible.

Debemos observar que el control posterior tiene dos ventajas sobre los tipos de control previo y concurrente. En primer lugar, la retroalimentación proporciona a los administradores información provechosa sobre la efectividad de su esfuerzo de planeación. Si la retroalimentación indica poca variación entre el estándar y el desempeño verdadero, es evidencia de que la planeación en general se diseñó bien. Si la desviación es grande, un administrador puede utilizar esta información al formular nuevos planes para hacerlos más efectivos. En segundo lugar, el control posterior puede incrementar la motivación del empleado. La gente quiere información sobre lo bien que se desempeñaron. El control posterior proporciona esa información.

La unidad de auditoría interna es responsable del control posterior interno ante las respectivas autoridades y se aplicará a las actividades institucionales, con posterioridad a su ejecución.

La máxima autoridad de cada entidad y organismo, con la asesoría de su unidad de auditoría interna, establecerá los mecanismos para evaluar periódicamente y con posterioridad a la ejecución de las operaciones:

- El grado de cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas;
- Los resultados de la gestión;
- Los niveles de eficiencia, eficacia, efectividad y economía en la utilización y aprovechamiento de los recursos humanos, financieros, materiales, tecnológicos y naturales; y,
- El impacto que han tenido en el medio ambiente.

### **Cualidades de un sistema efectivo de control**

Los sistemas de control efectivos tienden a tener ciertas cualidades en común. La importancia de estas cualidades varía con la situación, pero podemos afirmar en general que las siguientes características deben hacer más efectivo un sistema de control.

1. **Precisión.** Un sistema de control que genera información inexacta puede dar por resultado que la administración deje de tomar alguna acción cuando debiera emprenderla, o hacerla que responda a un problema inexistente. Un sistema de control preciso es confiable y produce datos válidos.
2. **Oportunismo.** Los controles deben llamar con toda oportunidad la atención de la administración a las variaciones, para evitar serias infracciones al desempeño de una unidad. La mejor información tiene poco valor si está fuera de tiempo. Por tanto, un efectivo sistema de control debe proporcionar la información con oportunidad.
3. **Economía.** Un sistema de control debe tener una operación razonablemente económica. Cualquier sistema de control tiene que justificar los beneficios que

proporciona, en relación con los costos que incurre. Para reducir los costos, la administración debe intentar imponer la menor cantidad posible de control para alcanzar los resultados deseados.

4. Flexibilidad. Los controles efectivos deben ser suficientemente flexibles como para poder ajustarse a los cambios adversos o para obtener ventaja de nuevas oportunidades. Pocas organizaciones se enfrentan a ambientes tan estables que no tengan necesidad de flexibilidad. Hasta estructuras altamente mecánicas requieren controles que se puedan ajustar conforme cambian los tiempos y las condiciones.
5. Comprensión. Ningún valor tienen los controles que no se pueden comprender. Por tanto, en ocasiones es necesario implantar controles menos complejos en lugar de dispositivos sofisticados. Un sistema de control que es difícil de comprender puede ocasionar errores innecesarios, empleados frustrados, y, con el tiempo, ser eventualmente ignorado.
6. Criterios razonables. Los estándares de control deben ser razonables y de fácil alcance. Si están demasiado elevadas o fuera de razón, dejan de motivar. Puesto que la mayoría de los empleados no desean arriesgarse a que se les llame incompetentes al acusar a sus superiores de pedir demasiado, los empleados pueden recurrir a atajos faltos de ética o ilegales. Por tanto, los controles deben imponer estándares que desafíen a la gente y hagan que se esfuerce para alcanzar niveles de desempeño más altos, sin que sean desmotivadores o que alienten al engaño.
7. Colocación estratégica. Los administradores no pueden controlar todo lo que sucede en una organización. Aunque se pudiera, los beneficios no justificarían los gastos. Como resultado, los administradores deben ubicar controles en aquellos factores que son estratégicos para el desempeño de la organización. Los controles deben cubrir las actividades críticas, las operaciones y los eventos de la organización. Es decir, los controles deben ubicarse en lugares en donde es más factible que hubiera variaciones de estándar, o en donde una variación haría el

mayor daño. En un departamento en donde los costos de mano de obra son 20 000,00 dólares mensuales y los costos de timbres de correo son 50,00 dólares al mes, un sobregiro del 5% en el primero es más crítico que un desembolso de 20% de más en el segundo. Por tanto, se deben establecer controles para la mano de obra y una asignación crítica de dólares, mientras que no parece que sean críticos los gastos por estampillas de correos.

8. Énfasis en la excepción. Puesto que los administradores no pueden controlar todas las actividades, deben colocar sus dispositivos de controles estratégicos en donde puedan llamar la atención solamente a las excepciones. Un sistema de excepciones asegura que un administrador no se vea abrumado por información sobre variaciones del estándar. Por ejemplo, si la política de la administración otorga autoridad a los supervisores para que puedan otorgar aumentos de sueldo hasta 200 dólares mensuales, aprobar gastos individuales hasta 500 dólares, e inversiones de capital hasta de 5,000 dólares, entonces solamente las desviaciones por arriba de estos límites requerirán ser aprobados por niveles más altos de la administración. Estos puntos de control se convierten en controles que son parte de las restricciones de la autoridad y liberan a los niveles más altos de la administración de ocuparse en la revisión de desembolsos rutinarios.
  
9. Criterios múltiples. Tanto los administradores como los empleados procurarán "verse bien" en los criterios que están sujetos a control. Si la administración realiza el control con el uso de una sola medida, como la utilidad por unidad, se enfocará su esfuerzo solamente para verse bien en este estándar. Las medidas múltiples de desempeño disminuyen la estrechez de este enfoque.

Los criterios múltiples tienen un doble efecto positivo. Puesto que son más difíciles de manejar que una sola medida, pueden desalentar los esfuerzos que tienen un propósito meramente cosmético. Además, dado que el desempeño rara vez se evalúa de manera objetiva desde un indicador único, los criterios múltiples hacen posible la realización de evaluaciones más precisas del desempeño.

10. Acción correctiva. Un sistema efectivo de control no sólo indica cuándo ocurre una desviación significativa del estándar, sino que también sugiere qué acción debe tomarse para corregir la desviación. Es decir, tanto debe señalar el problema como especificar la solución. Esto se logra con frecuencia al establecer pautas si-entonces; por ejemplo, si los ingresos por unidad bajan más de 5%, entonces los costos unitarios deben reducirse una cantidad similar.

## **1.2. Antecedentes de la Auditoría de Gestión**

Con el propósito de ubicar como se ha ido enriqueciendo a través del tiempo, es conveniente revisar las contribuciones de los autores que han incidido de manera más significativa a lo largo de la historia de la administración.

En el año de 1935, James O. McKinsey, en el seno de la American Economic Association sentó las bases para lo que él llamó "auditoría administrativa", la cual, en sus palabras, consistía en "una evaluación de una empresa en todos sus aspectos, a la luz de su ambiente presente y futuro probable."

Más adelante, en 1953, George R. Terry, en Principios de Administración, señala que "La confrontación periódica de la planeación, organización, ejecución y control administrativos de una compañía, con lo que podría llamar el prototipo de una operación de éxito, es el significado esencial de la auditoría administrativa."

Dos años después, en 1955, Harold Koontz y Cyril O'Donnell, también en sus Principios de Administración, proponen a la auto-auditoría, como una técnica de control del desempeño total, la cual estaría destinada a "evaluar la posición de la empresa para determinar dónde se encuentra, hacia dónde va con los programas presentes, cuáles deberían ser sus objetivos y si se necesitan planes revisados para alcanzar estos objetivos."

El interés por esta técnica llevan en 1958 a Alfred Klein y Nathan Grabinsky a preparar El Análisis Factorial, obra en cual abordan el estudio de "las causas de una baja productividad para establecer las bases para mejorarla" a través de un método que

identifica y cuantifica los factores y funciones que intervienen en la operación de una organización.

Transcurrido un año, en 1959, ocurren dos hechos relevantes que contribuyen a la evolución de la auditoría administrativa: 1) Víctor Lazzaro publica su libro de Sistemas y Procedimientos, en el cual presenta la contribución de William P. Leonard con el nombre de auditoría administrativa y, 2) The American Institute of Management, en el Manual of Excellence Managements integra un método para auditar empresas con y sin fines de lucro, tomando en cuenta su función, estructura, crecimiento, políticas financieras, eficiencia operativa y evaluación administrativa.

El atractivo por el tema se extiende al ámbito académico y, en 1960, Alfonso Mejía Fernández, de la Escuela Nacional de Comercio y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México, en su tesis profesional La Auditoría de las Funciones de la Gerencia de las Empresas, realiza un recuento de los aspectos estructurales y funcionales que el nivel gerencial de las empresas debe contemplar para aplicar una auditoría administrativa.

Para 1962, Roberto Macías Pineda, de la Escuela Superior de Comercio y Administración del Instituto Politécnico Nacional, dentro del programa de doctorado en ciencias administrativas, en la asignatura Teoría de la Administración, destina un espacio para presentar un trabajo de auditoría administrativa.

Por otra parte, en 1964, Manuel D´Azaola S., de la Escuela Nacional de Comercio y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México, en su tesis profesional La Revisión del Proceso Administrativo, considera la necesidad de que las empresas analicen su comportamiento a partir de la revisión de las funciones de dirección, financiamiento, personal, producción, ventas y distribución, así como registro contable y estadístico.

A finales de 1965, Edward F. Norbeck da a conocer su libro Auditoría Administrativa, en donde define el concepto, contenido e instrumentos para aplicar la auditoría. Asimismo, precisa las diferencias entre la auditoría administrativa y la auditoría financiera, y

desarrolla los criterios para la integración del equipo de auditores en sus diferentes modalidades.

En 1966, José Antonio Fernández Arena, presenta la primera versión de su texto La Auditoría Administrativa, en la cual desarrolla un marco comparativo entre diferentes enfoques de la auditoría administrativa, presentando una propuesta a partir de su propia visión de la técnica.

Más adelante, en 1971, se generan dos nuevas contribuciones: Agustín Reyes Ponce, en Administración de Personal, dedica un apartado para tratar el tema, ofreciendo una visión general de la auditoría administrativa, en tanto que William P. Leonard publica Auditoría Administrativa: Evaluación de los Métodos y Eficiencia Administrativos, en donde incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la auditoría administrativa.

Para 1977, se suman las aportaciones de dos autores en la materia. Patricia Diez de Bonilla en su Manual de Casos Prácticos sobre Auditoría Administrativa, propone aplicaciones viables de llevar a la práctica y, Jorge Álvarez Anguiano, en Apuntes de Auditoría Administrativa incluye un marco metodológico que permite entender la auditoría administrativa de manera por demás accesible.

En 1978, la Asociación Nacional de Licenciados en Administración, difunde el documento Auditoría Administrativa, el cual reúne las normas para su implementación en organizaciones públicas y privadas.

Poco después, en 1984, Robert J. Thierauf presenta Auditoría Administrativa con Cuestionarios de Trabajo, trabajo que introduce a la auditoría administrativa y a la forma de aplicarla sobre una base de preguntas para evaluar las áreas funcionales, ambiente de trabajo y sistemas de información.

En 1988, la oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos de Norteamérica prepara las Normas de Auditoría Gubernamental, que son revisadas por la Contraloría Mayor de Hacienda (entidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), las cuales contienen los lineamientos generales para la ejecución de Auditorías en las oficinas públicas.

Al iniciarse la década de los noventa, la Secretaría de la Contraloría General de la Federación se dio a la tarea de preparar y difundir normas, lineamientos, programas y marcos de actuación para las instituciones, trabajo que, en su situación actual, como Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, continúa ampliando y enriqueciendo.

### **1.3 Definiciones de Auditoría Administrativa y de Gestión**

#### **Definición real**

La definición real de una cosa es aquella que describe o explica lo que es la cosa en sí misma. En este proceso se da respuestas a preguntas tales como: ¿qué es, en dónde se utiliza para qué sirve?, etc. es decir, preguntas que buscan identificar a ciertos elementos y características propias de la cosa que se estudia.

El artículo 21 de Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado define a la Auditoría de Gestión en los siguientes términos: “La Auditoría de Gestión es la acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría examinará y evaluará los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes.

Constituirán objeto de la auditoría de gestión: el proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales.

A diferencia de la auditoría financiera, el resultado de la fiscalización mediante la auditoría de Gestión no implica la emisión de una opinión profesional, sino la elaboración de un informe amplio con comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes”.

Preguntas:

1. ¿Qué es? Es la acción fiscalizadora
  
2. ¿Para qué sirve? Para examinar y evaluar:
  - El control interno
  - La gestión
  - El desempeño
  - Los resultados originalmente esperados
  - El proceso administrativo
  - Las actividades de apoyo, operativas y financieras
  - El empleo de los recursos
  - El cumplimiento de atribuciones, objetivos y metas
  
3. ¿Cómo? Mediante indicadores institucionales y de desempeño
  
4. ¿Quién lo ejecuta? Un equipo multidisciplinario
  
5. ¿Dónde se usa? En una institución  
Ente Contable  
Programas  
Proyectos
  
6. Alcance Pasado, presente y futuro de la entidad
  
7. Producto Informe amplio con comentarios, conclusiones y recomendaciones

### **Algunas definiciones de Auditoría Administrativa y de Gestión**

1. La auditoría administrativa es una técnica que define el examen sistemático de las actividades de una organización en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar y generar recomendaciones para superarlas o para favorecer la acción.
2. Es un examen objetivo y sistemático de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de una organización, programa, actividad o función gubernamental que tenga por objetivo mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.
3. Es un examen independiente con el fin de proveer a la legislatura una evaluación e informe sobre la marcha en que los administradores de las entidades y dependencias del estado han descargado sus responsabilidades de administrar los programas del estado de manera fiel, eficiente y efectiva (Lenis Knigton “La Auditoría posterior de rendimiento”)
4. La auditoría de gestión es la ejecución de exámenes estructurados de: programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización económica y eficiente de sus recursos y el logro de sus objetivos (Price Waterhouse).
5. La Auditoría de Gestión consiste en el examen y evaluación que se realiza en 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 (Contraloría de Cuba).

6. La auditoría integral es la evaluación multidisciplinaria, independiente con enfoque de sistemas, del grado y forma del cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o aprovechamiento de recursos. (Contraloría de México)
  
7. Es la evaluación de las acciones, resultados y operaciones con relación a los planes, programas, proyectos, de una organización o entidad pública, a fin de informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente y la fidelidad con que los responsables cumplen las normas jurídicas involucradas en cada caso. (Contraloría de Argentina)
  
8. La Auditoría de gestión es una evaluación objetiva, constructiva, sistemática y profesional de las actividades relativas al proceso de gestión de una organización, con el fin de determinar el grado de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales, con que son manejados los recursos, la adecuación y fiabilidad de los sistemas de información y control.
  
9. Es un amplio examen y una evaluación de las operaciones de una entidad, con el fin de informar a la administración si las diversas operaciones se llevan a cabo o no de manera que cumplan con las políticas establecidas, dirigidas hacia el logro de las metas y los objetivos planteados en los planes estratégicos y operativos de la organización.

La Auditoría de gestión va más allá del examen de las actividades financieras y contables de una entidad e implica:

- El período objeto de examen.
- Examen y verificación de la información relativa al desempeño institucional
- Revisión y elaboración de informes sobre la administración de recursos.
- Análisis de actividades y procesos clave, evaluación de sistemas de información y control dentro de un marco de riesgos de la organización.

- Verificar la utilización de recursos públicos de conformidad a principios de eficiencia, efectividad, economía, eficacia, equidad y excelencia.
- Verificar el cumplimiento de metas y objetivos.
- Evaluar la gestión

#### **1.4 Objetivos**

Entre los principales objetivos de la Auditoría de Gestión se pueden citar los siguientes (Revisar pág. 12 del libro guía):

- Establecer el grado en que la entidad y sus servidores han cumplido adecuadamente los deberes y atribuciones que les han sido asignados.
- Determinar el grado en que el organismo y sus funcionarios controlan y evalúan la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.
- Verificar que la entidad auditada cumpla con normas y demás disposiciones legales y técnicas que le son aplicables, así como también con principios de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales, según cada caso y formular recomendaciones oportunas para cada uno de los hallazgos identificados.
- Fortalecer el sistema de seguridad de todos los recursos de la organización.
- Promover la legalidad, la economía, la eficiencia, la efectividad, la equidad y la excelencia en las organizaciones.
- Estimular la adherencia del personal al cumplimiento de los objetivos y políticas de la entidad.
- Mejorar los niveles de productividad, competitividad y de calidad de la entidad.
- Facilitar la consolidación de una política de control de calidad y de productividad con una visión a largo plazo

#### **1.5 Campo de aplicación de la Auditoría de Gestión.**

El área de influencia de la Auditoría de Gestión, comprende parte o la totalidad de una organización, en lo concerniente a su estructura, niveles, relaciones y formas de actuación. (Estudiar págs. 14-18 del texto Guía)

Para seleccionar las áreas a ser auditadas se puede utilizar los siguientes criterios

- La magnitud de los problemas y debilidades conocidas
- Identificando áreas con problemas potenciales
- Estudiando el contenido de los informes internos y externos
- Revisando sistemáticamente ciertas áreas con base a metas estrategias y sistemas
- Identificando áreas que ofrecen las mayores posibilidades de mejoramiento y que tienen gran impacto en la imagen de las organizaciones
- Identificando áreas u operaciones con alto riesgo inherente o con mayores probabilidades de ahorro, a fin de determinar actividades que requieren mejorar sus controles o que no ofrecen valor agregado a los servicios que presta la institución y que, en consecuencia, constituyen costos innecesarios (desperdicio).

### **1.6 El Auditor de Gestión**

Las características de un auditor constituyen uno de los temas de mayor importancia en el proceso de decisión de aplicar una auditoría administrativa, en virtud de que es en quien recae la responsabilidad de conceptualizarla, ejecutarla y lograr los resultados necesarios para mejorar el desempeño de la organización que ha optado por este recurso.

La calidad y nivel de ejecución de la auditoría, dependen en gran medida del profesionalismo y sensibilidad del auditor y de su comprensión de las actividades que debe revisar, elementos que implican la conjunción de los conocimientos, habilidades, destrezas y experiencia necesarios para realizar un trabajo esmerado y competente.

El análisis del perfil del Auditor debe cubrir los siguientes aspectos (Revisar pág. 20 del texto guía):

1. Gestión del conocimiento
2. Habilidades y destrezas
3. Experiencia
4. Responsabilidad Profesional
5. Ética
6. Responsabilidad Social
7. Desempeño Social Corporativo
8. Estructura de Pensamiento
9. Responsabilidad de su Ejercicio

### ***Organización del equipo de auditores***

La organización de un equipo auditor requiere de un orden jerárquico que garantice el flujo de la información y eleve los niveles de calidad, de conformidad con la autoridad y responsabilidad asignados a sus integrantes.

Esta división de trabajo posibilita que los miembros del equipo, en sus diferentes posiciones, puedan emplear correctamente su potencial y propicia la adecuada integración de conocimientos y criterios para aplicar la auditoría de manera objetiva y

sistemática, conforme a las circunstancias que prevalecen en cada etapa, reduciendo el margen de error y riesgo de ocasionar retrasos innecesarios

La división de trabajo en relación con las funciones que debe cumplir cada integrante del equipo se lleva a cabo en consideración a los siguientes puestos: (Ampliar en base a la pág. 48 del texto guía)

- Coordinador General
- Líder del Proyecto
- Asistente o analista del proyecto

**1.7 Comparación con otras Auditorías**

La auditoría de gestión se origina y fundamenta en la auditoría operacional, constituye una auditoría integral y perfeccionada, respecto de quien se basa, no obstante si existen diferencias entre ellas, aunque son mayores respecto a la auditoría financiera, como se puede apreciar en los siguientes cuadros:

**AUDITORÍA DE GESTION / AUDITORÍA OPERACIONAL**

ELEMENTO	OPERACIONAL	DE GESTION
1. Objetivo	Evaluar las actividades para establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía de sus operaciones.	Evaluar la eficacia en objetivos y metas propuestas; determinar el grado de economía y eficiencia en el uso de recurso y producción de bienes; medir la calidad de servicios, bienes u obras; y establecer el impacto socio-económico.
2. Alcance	Examina a una entidad o a parte de ella; a una actividad, programa, o proyecto. Se centra únicamente en áreas críticas.	Examina a una entidad o a parte de ella; a una actividad, programa, o proyecto. Se interesa de los componentes escogidos, en sus resultados positivos y negativos.
3. Enfoque	Auditoría orientada hacia la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones.	Auditoría orientada hacia la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones; de la gestión gerencial-operativa y sus resultados.

4. Interés sobre la administración.	En los elementos del proceso administrativo: planificación, organización, dirección y control	En los factores internos (fortalezas y debilidades) y factores externos (oportunidades y amenazas) de la entidad.
5. Fases	I Estudio Preliminar II Revisión de la Legislación, objetivos, políticas y normas III Revisión y evaluación del Control Interno IV Examen profundo de áreas críticas. V Comunicación de Resultados	I Conocimiento Preliminar II Planificación III Ejecución IV Comunicación de Resultados V Seguimiento
6. Participantes	Audidores, aunque pueden participar otros especialistas de áreas técnicas, únicamente por el tiempo indispensable y en la cuarta fase "examen profundo de áreas críticas".	Equipo Multidisciplinario, integrado por auditores y otros profesionales, participan desde la primera hasta cuarta fase.
6. Parámetros e indicadores de gestión	No utiliza.	Uso para medir eficiencia, economía, eficacia, calidad y satisfacción de los usuarios e impacto.

**AUDITORÍA DE GESTION / AUDITORÍA FINANCIERA**

ELEMENTOS	FINANCIERA	DE GESTION
1. Objetivo	Dictaminar los estados financieros de un período.	Revisa y evalúa la Economía y eficiencia con los que se han utilizado los recursos humanos, materiales y financieros, y el resultado de las operaciones en cuanto al logro de las metas y eficacia de los procesos; promueve mejoras mediante recomendaciones.
2. Alcance y Enfoque	Examina registros, documentos e informes contables. Los estados financieros un fin. Enfoque de tipo financiero. Cubre transacciones de un año calendario.	Evalúa la eficacia, eficiencia y economía en las operaciones. Los estados financieros un medio. Enfoque gerencial y de resultados. Cubre operaciones corrientes y recién ejecutadas.
3. Participantes	Solo profesionales auditores con experiencia y	Equipo multidisciplinario conformado por auditores y

	conocimiento contable.	otros profesionales de las especialidades relacionadas con la actividad que se audite.
6. Forma de Trabajo	Numérica, con orientación al pasado y a través de pruebas selectivas.	No numérica, con orientación al presente y futuro, y el trabajo se realiza en forma detallada.
7. Propósito	Emitir un informe que incluye el dictamen sobre los estados financieros.	Emitir un informe que contenga: comentarios, conclusiones y recomendaciones.
8. Informe	Relativo a la razonabilidad de los estados financieros y sobre la situación financiera, resultados de las operaciones, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo.	Comentario y conclusiones sobre la entidad y componentes auditados, y recomendaciones para mejorar la gestión, resultados y controles gerenciales

## **UNIDAD 2. MARCO NORMATIVO**

### **2.1. Constitución del Ecuador**

El artículo 211 de la Constitución del Ecuador establece que la Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado, y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos.

Indica además que serán sus funciones:

1. Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades que dispongan de recursos públicos.
2. Determinar las responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado.
3. Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones
4. Asesorar a los órganos y entidades del Estado cuando se le solicite.

### **2.2. Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado**

Respecto a la auditoría, señala:

**“Art. 2.-Ámbito de aplicación de la Ley.-** Las disposiciones de esta ley rigen para las instituciones del Estado, previstas en el artículo 118 de la Constitución Política de la República; su aplicación se extenderá a las entidades de derecho privado, exclusivamente respecto de los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan.

**Art.3.-** Para efecto de esta Ley se entenderá por recursos públicos, todos los

bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.-Los recursos públicos no pierden su calidad de tales al ser administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, cualquiera hubiere sido o fuere su origen, creación o constitución, hasta tanto los títulos, acciones, participaciones o derechos que representen ese patrimonio, sean transferidos a personas naturales o personas jurídicas de derecho privado, de conformidad con la Ley.”

**Art. 4 .- Régimen de control de las personas jurídicas con participación estatal.-**

Para todos los efectos contemplados en esta Ley, están sometidas al control de la Contraloría General del Estado, las personas jurídicas y entidades de derecho privado, exclusivamente sobre los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan, cualquiera sea su monto, de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 211 de la Constitución Política de la República.- Se evitará la superposición de funciones con otros organismos de control, sin perjuicio de estar obligados de actuar en el marco de sus competencias constitucionales y legales, de manera coordinada, conjunta y/o simultánea.- Cuando el Estado o sus instituciones hayan delegado a empresas privadas la ejecución de obra pública, la explotación y aprovechamiento de recursos públicos mediante concesión, asociación, capitalización, traspaso de propiedad accionaria, de certificados de aportación o de otros títulos o derechos, o por cualquier otra forma contractual de acuerdo con la ley, la vigilancia y control de la Contraloría General del Estado no se extenderá a la persona o empresa delegataria, pero sí, a la gestión referida a esa delegación por parte de la institución del Estado delegante, sin perjuicio de la eventual responsabilidad que la Contraloría General del Estado pueda determinar, conforme a lo establecido en esta ley.”

**Art. 8.- Objeto del Sistema de Control.-** Mediante el sistema de control,

fiscalización y auditoría se examinarán, verificarán y evaluarán las siguientes gestiones: administrativa, financiera, operativa; y, cuando corresponda gestión medio ambiental de las instituciones del Estado y la actuación de sus servidores. En el examen, verificación y evaluación de estas gestiones, se aplicarán los indicadores de gestión institucional y de desempeño, y se incluirán los comentarios sobre la legalidad, efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y programas evaluados.

**Art. 9.- Alcance de la auditoría para las entidades de derecho privado y la seguridad jurídica.-** Para evitar el quebrantamiento del principio de actos firmes de control, y la presunción de legitimidad, honestidad e inocencia, el honor de las personas, y para no afectar a la seguridad jurídica del Estado, el alcance de las órdenes de trabajo y de la planificación de la auditoría no podrá afectar la validez de los informes anteriores de auditoría externa o interna privados.

**Art. 21.-Auditoría de Gestión.-** La Auditoría de Gestión es la acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría examinará y evaluará los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes.- Constituirán objeto de la auditoría de gestión: el proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales.- A diferencia de la auditoría financiera, el resultado de la fiscalización mediante la auditoría de Gestión no implica la emisión de una opinión profesional, sino la elaboración de un informe amplio con los comentarios, conclusiones y recomendaciones pertinentes.”

**Art. 31.- Funciones y Atribuciones.-** La Contraloría General del Estado, además

de las atribuciones y funciones establecidas en la Constitución Política de la República, tendrá las siguientes:

1. Practicar auditoría externa, en cualquiera de sus clases o modalidades, por si o mediante la utilización de compañías privadas de auditoría, a todas las instituciones del Estado, corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado con recursos públicos; a las empresas adscritas a una institución del Estado, o que se hubieren constituido mediante ley, ordenanza o decreto, así como, en el ámbito de su competencia, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), al Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA), y al Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional (ISSPOL);
5. Examinar y evaluar el sistema de control interno de cada una de las instituciones sujetas a su control;
7. Identificar y evaluar los procedimientos internos de prevención contra actos de corrupción en las entidades sujetas a su control;
8. Evaluar las labores de auditoría externa efectuadas por compañías privadas de auditoría;
25. Asesorar obligatoriamente a las instituciones del Estado y a las personas jurídicas de derecho privado sometidas a su control, a petición de éstas, sin que la asesoría implique vinculación en la toma de decisiones; y, generar un banco de datos sobre información de absolución de consultas y de los criterios institucionales adoptados por el Contralor General;
26. Contratar los servicios profesionales, cuando se trate de asuntos de interés institucional que requieran de experiencia o conocimientos especializados.
27. Controlar, la legalidad de los procesos en los cuales el Estado delegue o concesione sus facultades al sector privado, de acuerdo con lo previsto en la Constitución Política de la República y la Ley;
30. Pronunciarse sobre los aspectos de legalidad, economía, eficiencia, efectividad y transparencia en el empleo de los recursos y bienes públicos, humanos, materiales, financieros, tecnológicos, ambientales, de tiempo y sobre los resultados de la gestión institucional;
37. Observar los derechos constitucionales individuales y las garantías del debido

proceso en los informes que emita; y,

38. Ejercer las demás competencias, atribuciones y funciones que le confieran la Constitución Política de la República, la Ley, y los reglamentos.

**Art. 76.- Obligación de remitir información.-** Las instituciones del Estado y sus servidores, así como los personeros y representantes de las personas jurídicas de derecho privado sometidas al control de la Contraloría General del Estado, en los términos previstos en la presente Ley, están obligadas a proporcionar a esta, exclusivamente para fines del examen de auditoría, información sobre las operaciones o transacciones cuando les sean requeridas por escrito.

**Art. 82.- Obligación de conservar registros.-** Las personas jurídicas de derecho privado, que hayan recibido asignaciones de recursos públicos para financiar sus presupuestos, deberán conservar por cinco años, la contabilidad, registros y respaldos suficientes, para sustentar la correcta utilización de los mismos.

**Art. 97.-** Las personas jurídicas de derecho privado referidas en el artículo 4 de esta Ley, se someterán a su propia normatividad en materia de contratación, no estarán sujetas a los procedimientos previstos en la codificación de la Ley de Contratación Pública, en la Ley de Consultoría y en las demás leyes y reglamentos que rigen la materia. Las personas jurídicas antes referidas deberán incluir obligatoriamente en la normatividad interna de contratación de procesos para la selección y adjudicación de ofertas, cuyo texto y cumplimiento será materia de auditoría de la Contraloría General del Estado.”

### **Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado**

**“Art. 1.- El control.-** La Contraloría General del Estado, acorde con las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias realizará el control, mediante las técnicas y las modalidades de la auditoría, con el fin de examinar, verificar y evaluar las gestiones administrativa, financiera, operativa y, cuando corresponda, la gestión medio ambiental de las instituciones y organismos sujetos a su control, comparando el modelo o referente jurídico o técnico, establecido

por imperio de las normas jurídicas, los conocimientos científicos y las normas técnicas pertinentes, con la realidad o hecho originado en la acción de las personas, con el objeto de presentar comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre la legalidad, efectividad, economía y eficiencia de las operaciones y programas evaluados.

**Art. 6.- Clasificación de las entidades privadas que manejan recursos públicos.-** Para los fines del ejercicio del control y auditoría por parte de la Contraloría General, y sin que implique modificación en la naturaleza jurídica de las entidades de derecho privado, éstas se clasificarán en los siguientes grupos:

1. Entidades financieras y bancarias, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
2. Sociedades civiles y fundaciones, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
3. Compañías o sociedades mercantiles sujetas al derecho privado como son las sociedades anónimas, de economía mixta u otra especie de compañías, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
4. Ente contable y jurídico, fondo o fideicomiso mercantil, con el 50 o más por ciento de recursos públicos.
5. Establecimientos educativos particulares, laborales, comisariatos, corporaciones y otras que reciban subvenciones económicas o subvenciones sociales utilizando recursos de carácter público.
6. Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en el 50 o más por ciento.
7. Otras entidades privadas que manejan recursos públicos, en el 49 o menos por ciento.

### **2.3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas**

En el ámbito de la Auditoría privada, las directrices más amplias disponibles son las diez

normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), que fueron elaboradas por el AICPA EN 1947 y ha habido cambios mínimos.

La profesión de auditoría se rige en las diez normas, que se resumen así:

### **Normas Generales**

- La auditoría debe ser realizada por una persona o personas que cuentan con la capacitación técnica adecuada y la competencia de un auditor.
- En todos los asuntos relativos a un contrario, el o los auditores han de conservar una actitud mental de independencia.
- Debe tenerse cuidado en el desempeño de la auditoría y en la preparación del informe.

### **Normas para el trabajo**

- El trabajo ha de ser planteado adecuadamente y los asistentes deben ser supervisados de forma adecuada.
- Ha de conseguirse suficiente y competente evidencia mediante inspección, observación, consultas y confirmaciones para tener así una base razonable para una opinión con respecto a la información o área que se está auditando.

### **Normas de la información**

- El informe debe manifestar si la información o área auditada se presenta de conformidad con los principios o bases establecidos como guía de auditoría.
- Las elevaciones informativas han de considerarse razonablemente adecuadas a no ser que se indique lo contrario en el informe.
- El informe debe contener una opinión general presentada y de los puntos que involucren relevancia en el contexto auditado. Cuando no se pueda expresar una opinión global, deben manifestarse las razones de ello.

Para las auditorías de gestión no existen normas de aplicación general, siendo necesario delinear criterios que se basan en la práctica normal de la gestión.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha clasificado de la siguiente manera a las NIAs:

Tabla 1. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría

<b>No.</b>	<b>CONTENIDO</b>
100-199	ASUNTOS INTRODUCTORIOS
200-299	PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES
300-499	EVALUACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS
500-599	EVIDENCIA DE AUDITORÍA
600-699	USO DEL TRABAJO DE OTROS
700-799	CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA
800-899	ÁREAS ESPECIALIZADAS
1000-1100	Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPSS, en inglés)

En conclusión, la normativa para efectuar el control a las personas jurídicas y entidades de derecho privado, está dado por:

- Normas Internacionales de Auditoría (NIA)
- Normas Ecuatorianas de Auditoría (NEA)
- Normas de Auditoría de General Aceptación (NAGA)
- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)
- Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)
- Principios de Contabilidad de General Aceptación.





## UNIDAD 3. HERRAMIENTAS DE LA AUDITORÍA DE GESTION

### 3.1 Cuestionarios

Los cuestionarios representan un recurso idóneo para captar datos en todas las áreas de la organización, ámbitos y niveles, toda vez que permiten no sólo recopilarlos, sino percibir el medio ambiente, la cultura organizacional predominante y el nivel de calidad del trabajo en función de su personal.

Su diseño debe hacerse tomando en cuenta aspectos conceptuales, asociados con la rigidez metodológica de un estudio de Auditoría administrativa y aspectos prácticos asociados con la experiencia profesional, para que su cobertura sea de instrumentarse y de redituar un nivel integrado de respuesta.

Para la construcción del cuestionario se deben precisar los campos de distribución básicos tales como:

- El espacio correspondiente para los datos de registro de la entrevista como ubicación o adscripción de los entrevistados, información del área, responsable de la aplicación, así como la fecha y duración de la aplicación.
- Las instrucciones explicadas de manera sencilla y concisa.
- Las preguntas o ítems.
- El espacio para respuestas, el cual debe facilitar tanto la lectura

como la respuesta

- El espacio para consignar las observaciones generales

### **Criterios de apoyo**

Con el propósito de que los datos que se capten por medio de cuestionarios sean veraces y confiables para después ser convertidos en información, se tiene que considerar con detenimiento la manera de precisarlos y la tónica a seguir al momento de recabarlos. Para ese efecto, es conveniente tomar en cuenta la forma, el fondo y la estrategia para estructurar las preguntas. A continuación se presentan los criterios que deben mediar en cada caso.

### **Forma**

Para crear un clima propicio e infundir confianza en la persona a la que se aplica un cuestionario, es necesario que el responsable se presente y explique el objetivo que se persigue con él, además, debe aclarar cualquier duda y contestar las preguntas de su interlocutor. Una vez que se ha establecido la comunicación es necesario iniciar la captación con preguntas introductorias para atraer la atención del entrevistado. Por ende, las preguntas tienen que ser claras y amables, a manera de acercamiento.

En la medida que se avance, se deben formular preguntas relacionados con el tema central de la entrevista. Este tipo de cuestionamiento debe incluir preguntas filtro para ubicar el contexto de los puntos clave y del entrevistado. Asimismo, deben preverse posibles "saltos de pregunta", en función del conocimiento y manejo del tema, para garantizar la continuidad de la

entrevista. En algunos casos, de acuerdo con la profundidad de la investigación o algidez del tema, procede emplear mucho tacto al preguntar o espaciar ese tipo de preguntas, para obtener respuestas de manera gradual sin desgastar la relación entre las partes. En caso de que las circunstancias lo permitan, se pueden enlazar preguntas en batería para ahondar en aspectos específicos, Para finalizar, es recomendable utilizar preguntas accesibles y cada vez menos incisivas, con lo que se puede mantener de principio a fin la atmósfera de cordialidad entre las partes.

### **Fondo**

La integración del cuestionario tiene que contemplar la posición del entrevistado en la estructura organizacional, ya que la naturaleza de las respuestas varía de conformidad con el nivel de responsabilidad o grado de dominio de los temas bajo análisis.

Por lo que toca al tratamiento de los temas a través de las preguntas, si bien es necesario apegarse a la secuencia acceso-profundidad-acceso, como ya se planteó, el contexto de los temas debe ser lo suficientemente versátil para captar la información sustantiva en forma progresiva, sin que para ello se incluyan preguntas vagas o imprecisas. Además, quien aplique el cuestionario tiene que estar concentrado en las actitudes y forma de responder a las preguntas, en particular, si alguna de ellas se vincula con algún aspecto que implica responsabilidad económica o por su alcance, afecta al proceso de toma de decisiones.

Es conveniente destacar que el trasfondo de las preguntas influye en el manejo de supuestos, que no siempre afloran con facilidad. Asimismo, que existe una interrelación lógica entre los diferentes componentes de la

organización, lo que obliga a "cruzar" preguntas de control y evaluación por unidad, área, proceso, función, sistema y nivel jerárquico.

## **Contenido de los cuestionarios**

### **Información general de la organización**

Este apartado está destinado a establecer el marco de referencia de la organización bajo estudio, lo que permitirá su plena identificación y ubicación, elementos sustanciales para la determinación del objetivo, alcance y estrategias idóneos. Los datos que integran este apartado son:

- Nombre o razón social.
- Giro.
- Objeto o atribución.
- Registro federal de causantes
- Ordenamiento(s) jurídico(s) de creación.
- Modificaciones.
- Organigrama.
- Domicilio(s) de oficina central y representaciones.
- Teléfono.
- Fax.
- Correo electrónico.
- Información del área.

Una vez identificada la organización, se deben captar los datos del área que se audita, lo que hará posible la precisión del nivel de análisis y la asignación de responsabilidades y recursos para llevarlo a cabo. Los datos necesarios

son:

- Nombre del área.
- Clave del área.
- Fecha.
- Área de adscripción.
- Objetivo(s).
- Responsable(s).
- Naturaleza (tipo de Auditoría).
- Personal asignado al área.
- Fase.
- Recursos.
- Instrucciones particulares.

### **Estrategia**

Las acciones para manejar la información deben partir del proyecto de Auditoría, específicamente de la propuesta técnica, toda vez que la estrategia se establece en ese momento. Ahora bien, su implementación práctica debe realizarse amalgamando tres vertientes: composición organizacional, procesos estratégicos y tipo de liderazgo prevaleciente.

La razón para tomar como marco de referencia en la aplicación de los cuestionarios, la composición organizacional, obedece a que es necesario observar una secuencia lógica y consecuente con la realidad, de acuerdo con las unidades administrativas existentes tanto sustantivas como adjetivas, asesoras (internas y externas), la relación con órganos desconcentrados, descentralizados, globales o virtuales, relaciones funcionales o por proceso, matriciales y de coordinación, así como con unidades estratégicas

corporativas y de negocios.

El objeto de considerar los procesos estratégicos encuentra su razón de ser en que, al margen de la naturaleza de la organización o su esfera de acción, su funcionamiento se centra en sus competencias centrales, las cuales muchas veces se enmarcan en sus procesos esenciales o estratégicos. Asimismo, se debe atender al nivel técnico y de conocimiento de sus integrantes.

Por lo que toca al tipo de liderazgo prevaleciente, es importante ya que define la forma de comportamiento y cultura organizacional imperante, lo que influye en la espontaneidad o prejuicio para responder un cuestionario, particularmente si no se toman las providencias necesarias para entrevistar primero a las "áreas difíciles" o a las que actúan desde las "torres de marfil".

### **Clasificación**

La elaboración del cuestionario remite inmediatamente a la forma en que están estructuradas las preguntas. Por ello, es necesario exponer las características de éstas y su clasificación:

#### **Pregunta cerrada simple.**

En este caso, las alternativas de respuesta están limitadas a dos o tres posibilidades. Este tipo de preguntas nos permite registrar, interpretar, codificar y analizar con mucha facilidad y no requiere de alto entrenamiento para el entrevistador. Sin embargo, este formato no proporciona información con más grado de detalle porque requiere de decisiones polarizadas.

Ejemplo:

<b>PREGUNTA</b>	<b>RESPUESTA</b>	
¿Conoce la Misión de la empresa?	Si	NO

**Pregunta cerrada con respuestas múltiples.**

En este esquema se maneja un número mayor de alternativas, lo que permite más posibilidades de respuesta. También es fácil de codificar y analizar, Su desventaja principal radica en obtener las categorías de respuesta más adecuadas para el objeto de la Auditoría.

Ejemplo:

<b>PREGUNTA</b>	<b>RESPUESTA</b>
El liderazgo del responsable del área es:	Autocrático Democrático Permisivo

**Pregunta abierta.**

En esta alternativa el número de respuestas posibles es infinito, por lo que se requiere de mayor experiencia del entrevistador para centrar la respuesta. Permite, asimismo, un contacto más estrecho entre el entrevistado y el entrevistador, con el consecuente mayor grado de motivación. Sin embargo, presenta dificultades para clasificar las categorías según el número de

posibilidades, la presencia de prejuicios por parte del entrevistador y del codificador para clasificar las respuestas.

Ejemplo:

PREGUNTA	RESPUESTA
¿Cuál es su opinión respecto del clima laboral de la empresa?	

**Preguntas cerradas y abiertas o de código múltiple.** En éstas se manejan primero las preguntas cerradas estructuradas lógicamente para llevar después al entrevistado a campos más restringidos que le permitan verter su opinión de una manera específica.

Ejemplo:

PREGUNTA	RESPUESTA
¿Está de acuerdo con las políticas de personal?  ¿Por qué?	Muy de acuerdo De acuerdo Indeciso En desacuerdo Muy en desacuerdo <hr/> <hr/> <hr/>

Es importante destacar que el ejercicio de su aplicación se complementa con una serie de escalas conocidas por su utilidad en la medición de actitudes,

también empleadas para medir otra clase de variables, lo que facilita una ponderación objetiva, elemento sustantivo para desprender y soportar los criterios ,que la organización deberá considerar para implementar las recomendaciones provenientes de la Auditoría.

## **Áreas de aplicación**

### **Por etapa del proceso administrativo**

#### **Planeación**

- Visión.
- Misión.
- Objetivos
- Metas
- Estrategias / tácticas
- Procesos
- Políticas
- Procedimientos.
- Programas.
- Enfoques.
- Niveles.
- Horizontes.
- 

#### **Organización**

- Estructura organizacional.
- División y distribución de funciones.
- Cultura organizacional.

- Recursos humanos.
- Cambio organizacional.
- Estudios administrativos.
- Instrumentos técnicos de apoyo.

### **Dirección**

- Liderazgo.
- Comunicación.
- Motivación.
- Grupos y equipos de trabajo.
- Manejo del estrés, el conflicto y la crisis.
- Tecnología de la información.
- Toma de decisiones.
- Creatividad e innovación.

### **Control**

- Naturaleza.
- Sistemas.
- Niveles.
- Proceso.
- Áreas de aplicación.
- Herramientas.
- Calidad.

### **Por elemento específico**

- Adquisiciones.
- Almacenes e inventarios.
- Asesoría externa.
- Asesoría interna.
- Coordinación.
- Distribución del espacio.
- Exportaciones.
- Globalización.
- Importaciones.
- Informática.
- Investigación y desarrollo.
- Marketing.
- Operaciones.
- Proveedores.
- Proyectos.
- Recursos financieros y contabilidad.
- Servicio a clientes.
- Servicios generales.
- Sistemas.

### **El Muestreo en la Auditoría**

Cuando por razones de costos, tamaño o tiempo de la ejecución de la auditoría, no se pueda analizar el 100 por ciento de las operaciones o actividades sujetas a examen, el auditor diseñará una muestra de auditoría sobre la que realizará procedimientos de control y evaluará los resultados

obtenidos para determinar si ha existido una desviación de los procedimientos establecidos de control interno y prever la estructuración de una apropiada y suficiente evidencia de auditoría.

La muestra de auditoría es la selección de un porcentaje o valor representativo del universo a ser examinado empleando métodos estadísticos o no estadísticos.

### **Métodos estadísticos**

Entre los métodos estadísticos, de acuerdo a las características de la auditoría, los más utilizados son:

- **Al Azar**

Cuando todas sus unidades tienen la misma posibilidad de selección

Supongamos que nos interesa elegir una muestra aleatoria de 5 estudiantes en un grupo de estadística de 20 alumnos,  ${}_{20}C_5$  da el número total de formas de elegir una muestra no ordenada y este resultado es 15,504 maneras diferentes de tomar la muestra. Si listamos las 15,504 en trozos separados de papel, una tarea tremenda, luego los colocamos en un recipiente y después los revolvemos, entonces podremos tener una muestra aleatoria de 5 si seleccionamos un trozo de papel con cinco nombres. Un procedimiento más simple para elegir una muestra aleatoria sería escribir cada uno de los 20 nombres en pedazos separados de papel, colocarlos en un recipiente, revolverlos y después extraer cinco papeles al mismo tiempo.

Otro método para obtener una muestra aleatoria de 5 estudiantes en un grupo de 20 utiliza una tabla de números aleatorios. Se puede construir la tabla usando una calculadora o una computadora. También se puede prescindir de estas y hacer la tabla escribiendo diez dígitos del 0 al 9 en tiras de papel, las colocamos en un recipiente y los revolvemos, de ahí, la primera tira seleccionada determina el primer número de la tabla, se regresa al recipiente y después de revolver otra vez se selecciona la segunda tira.

Hay muchas situaciones en las cuales el muestreo aleatorio simple es poco práctico, imposible o no deseado; aunque sería deseable usar muestras aleatorias simples para las encuestas nacionales de opinión sobre productos o sobre elecciones presidenciales, sería muy costoso o tardado.

- **Muestreo Aleatorio Sistemático:**

Es una técnica de muestreo que requiere de una selección aleatoria inicial de observaciones seguida de otra selección de observaciones obtenida usando algún sistema o regla. Ejemplo:

Para obtener una muestra de suscriptores telefónicos en una ciudad grande, puede obtenerse primero una muestra aleatoria de los números de las páginas del directorio telefónico; al elegir el vigésimo nombre de cada página obtendríamos un muestreo sistemático, también podemos escoger un nombre de la primera página del directorio y después seleccionar cada nombre del lugar número cien a partir del ya seleccionado. Por ejemplo, podríamos seleccionar un número al azar entre los primeros 100; supongamos que el elegido es el 40, entonces seleccionamos los nombres del directorio que corresponden a los números 40, 140, 240, 340 y así sucesivamente.

- **Muestreo Aleatorio Estratificado:**

Una muestra es estratificada cuando los elementos de la muestra son proporcionales a su presencia en la población. La presencia de un elemento en un estrato excluye su presencia en otro. Para este tipo de muestreo, se divide a la población en varios grupos o estratos con el fin de dar representatividad a los distintos factores que integran el universo de estudio. Para la selección de los elementos o unidades representantes, se utiliza el método de muestreo aleatorio.

En síntesis, requiere de separar a la población según grupos llamados **estratos**, y de elegir después una muestra aleatoria simple en cada estrato. La información de las muestras aleatorias simples de cada estrato constituiría entonces una muestra global. Ejemplo:

Supongamos que nos interesa obtener una muestra de las opiniones de los profesores de una gran universidad. Puede ser difícil obtener una muestra con todos los profesores, así que supongamos que elegimos una muestra aleatoria de cada colegio, o departamento académico; los estratos vendrían a ser los colegios, o departamentos académicos.

- **Muestreo Aleatorio por Área o Conglomerado:**

Requiere de elegir una muestra aleatoria simple de unidades heterogéneas entre sí de la población llamadas **conglomerados**. Cada elemento de la población pertenece exactamente a un conglomerado, y los elementos dentro de cada conglomerado son usualmente heterogéneos o disímiles. Ejemplo:

Supongamos que una compañía de servicio de televisión por cable está pensando en abrir una sucursal en una ciudad grande; la compañía planea realizar un estudio para determinar el porcentaje de familias que utilizarían sus servicios, como no es práctico preguntar en cada casa, la empresa decide seleccionar una parte de la ciudad al azar, la cual forma un conglomerado.

En el muestreo por conglomerados, éstos se forman para representar, tan fielmente como sea posible, a toda la población; entonces se usa una muestra aleatoria simple de conglomerados para estudiarla. Los estudios de instituciones sociales como iglesias, hospitales, escuelas y prisiones se realizan, generalmente, con base en el muestreo por conglomerados.

### **Métodos no estadísticos**

Entre los métodos no estadísticos el más usual es el denominado muestreo de juicio

- **Muestreo de Juicio**

Una muestra es llamada muestra de juicio cuando sus elementos son seleccionados mediante juicio personal del Auditor. El Auditor que selecciona los elementos de la muestra, usualmente es un experto en la medida dada. Una muestra de juicio es llamada una muestra probabilística, puesto que este método está basado en los puntos de vista subjetivos de una persona y la teoría de la probabilidad no puede ser empleada para medir el error de muestreo, Las principales ventajas de una muestra de juicio son la facilidad de obtenerla y que el costo usualmente es bajo.

La selección del método del muestreo a utilizarse queda sujeta al criterio profesional del auditor, debiendo seleccionar partidas de muestras que sean representativas para la población de acuerdo a las características de la auditoría que se está llevando a efecto

### **Tamaño de muestra**

Respecto del tamaño de la muestra, la forma más utilizada para determinar su magnitud es:

$$n = \frac{N}{(E)^2 (N-1) + 1}$$

De donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Población

E = Porcentaje de error esperado.

Ejemplo:

Para un trabajo de investigación de mercados en Santa Rosa de Cuenca (población finita 10'000 habitantes), entre otras cosas, queremos saber cuántas personas viajarán a trabajar al extranjero, con la decisión de radicar definitivamente en el país de destino. ¿Cuál debe ser el tamaño de la

muestra para un nivel de confianza de la encuesta del 96% y un margen posible de error de 4%?

$$n = \frac{10.000}{(4\%)^2 (10.000 - 1) + 1}$$

$$n = \frac{10.000}{(0,0016) (9.999) + 1}$$

$$n = \frac{10.000}{15,99845 + 1}$$

n = El tamaño de la muestra para un nivel de confianza del 96% es de 588

Ejemplo:

Se busca conocer los niveles de satisfacción de 1.267 usuarios del Servicio de Traumatología de un Hospital durante el mes de abril del 2008, en relación a la oportunidad con la que fueron atendidos. Cuál debe ser el tamaño de la muestra para tener un margen de error del 10%.

$$n = \frac{1.267}{(10\%)^2 (1.267 - 1) + 1}$$

$$n = \frac{1.267}{0,01 (1.267 - 1) + 1}$$

$$(0,01) (1.266) + 1$$

$$n = \frac{1.267}{12,66 + 1}$$

$$n = 92.$$

### **3.2. Escalas de medición**

El uso de escalas de medición en la auditoría administrativa representa un recurso que complementa el proceso de captación de la información, pues permite establecer alternativas lógicas para determinar el comportamiento de las variables bajo análisis a través de su desagregación en los cuestionarios.

La decisión de incluirlas en la formulación de preguntas posibilita que el manejo de variables sea más preciso, sobre todo en aquellos casos en que la respuesta a una pregunta abierta puede llevar a una interpretación vaga o muy general. Los enunciados, valores numéricos e información matricial establecer parámetros o rangos de respuesta coherentes, que diluyen la ambivalencia y centran los criterios valorativos de manera objetiva.

Desde el punto de vista técnico, las escalas, como parte de las herramientas de evaluación, tácitamente permiten un juego de variables que interrelacionan perspectivas por nivel jerárquico, área específica y de manera individual, lo que se traduce en una visión integrada del contexto.

En términos generales, el soporte de las escalas en la auditoría amplia el aspecto para el manejo de la información al hacer más amable el

requerimiento, más permeable la manera de complementarlo y abre la percepción a actitudes que de otra suerte podrían pasar desapercibidas.

### **Definición**

Una escala es una caracterización de los objetos que se desean medir a través de una variable cuantitativa y una cualitativa, cuya construcción implica adjudicar un valor a conjunto de expresiones o juicios, que pueden ser positivos, negativos o neutrales e interpretar la manifestación individual del entrevistado ante una variable determinada.

Cualquiera que sea la escala que se decida emplear debe cumplir dos propiedades básicas inherentes a un instrumento de medición: confiabilidad y validez.

### **Confiabilidad**

La confiabilidad es la capacidad para proporcionar resultados iguales, en condiciones iguales, dos o más veces a un mismo conjunto de objetos (obtener los mismos valores o la misma jerarquización de un grupo de personas). Son sinónimos de confiabilidad, los conceptos de estabilidad, consistencia, seguridad, precisión y predictibilidad.

### **Validez**

La validez es el grado en que una escala mide efectivamente aquello que se propone medir.

### **Características generales**

La medición, vista desde una concepción técnica, es un instrumento que nos permite el análisis estructurado y altamente reflexivo de las variables que se involucran en la administración de una organización.

Por ello, implica una investigación del objeto que se desea medir, así como el desarrollo instrumentado de recopilación de datos y el riguroso examen de la información que se obtuvo. Esta medición tiene características generales, que deben considerarse en la auditoría administrativa:

- Es integral porque es aplicable a todas las variables del ámbito de una organización
- Es indirecta porque las variables administrativas sólo son medibles en las manifestaciones observables y en la medición de actitudes de los integrantes de la organización
- Es científica en su realización y en la metodología empleada al obtener la información y en su tratamiento y análisis.
- Es referencial porque su finalidad está relacionada con las metas y objetivos propuestos o los programas establecidos.
- Es continua e integrada a los procesos de todas las áreas y, por lo tanto, formativa y de retroalimentación.
- Es descriptiva ya que proporciona elementos de información para que la organización y sus miembros conciben sus propias soluciones.

En esta área de la auditoría, la medición del proceso de investigación generalmente se realiza a través de cuestionarios, cuyo propósito es describir, predecir y explicar los fenómenos administrativos.

### **Tipos de Escalas**

Metodológicamente, las propiedades o características susceptibles de medición se desarrollan variables, ya que esta designación apunta a la posibilidad de asignarles valores para lograr lo que se conoce como “construcción de variables”.

Existe una serie de escalas conocidas por su utilidad para medir actitudes, pero que también se aplican en la medición de otras variables. Las escalas más utilizadas son.

#### **Escala ordinal o de Likert:**

Éste es un tipo de escala de medición unidireccional, que consiste en la presentación de una serie de juicios que se le presentan al entrevistado. Los niveles se solicitan en términos de acuerdo al desacuerdo con la pregunta o sentencia.

Ejemplos:

#### **a) Las órdenes se imparten por escrito?**

Nunca	1
Casi nunca	2
Con frecuencia	3
Siempre	4

**b) El control interno es:**

Inexistente	1
Inadecuado	2
Eficaz	3
Muy eficaz	4

La escala de Likert es un método de escala bipolar que mide tanto el grado positivo como negativo de cada enunciado.

Se sugiere utilizar 4 niveles de respuesta; de esta forma se fuerza a elegir un lado de la escala, ya que no existe la posibilidad de neutralidad.

Las escalas de tipo Likert pueden ser distorsionadas por los sujetos de muy diversas formas. Los encuestados pueden evitar responder de forma extrema manteniéndose neutrales (tendencia central), estar de acuerdo con todos los enunciados (aquiescencia), o tratar de mostrar una imagen de sí mismos más favorable que la real (deseabilidad social). Diseñar una escala que equilibre tantos enunciados en forma positiva o en forma negativa (inversa) puede evitar la aquiescencia, pero la tendencia central y la deseabilidad social son a veces un problema.

**Escalas de intervalos iguales**

En este tipo de escala, el punto inicial representará una opinión extrema, favorable o desfavorable; los puntos intermedios, una opinión neutral, el punto final, la opinión favorable o desfavorable contraria a la inicial.

Ejemplos:

**a) Las políticas salariales son:**

a) Excelentes                      b) aceptables                      c) necesitan mejorar

**b) ¿Está de acuerdo con la Misión de la Empresa?**



**b) Matriz para el análisis de indicadores de calidad**

Fechas	Resultados del período anterior	Objetivos del período de referencia	Resultados del período de referencia	Indicadores	Estándares	Unidad de medida
ENERO						
FEBRERO						
MARZO						
ABRIL						
MAYO						
JUNIO						
JULIO						
AGOSTO						
SEPTIEMBRE						
OCTUBRE						
NOVIEMBRE						
DICIEMBRE						

**c) Matriz de interrelación de indicadores**

INDICADOR DE GESTIÓN	PERÍODO	PORCENTAJE CUMPLIMIENTO	CAUSAS DE LA DESVIACIÓN	AJUSTE
INDICADOR FINANCIERO				

**d) Matriz para el análisis de elementos de dirección**

	ACCIONES	RESULTADOS	VENTAJAS	DESVENTAJAS
Forma de comunicación				
Trabajo en equipo				
Información				
Investigación y				

desarrollo				
Decisiones				

### **3.3 Indicadores de Gestión**

#### **Concepto**

Son la expresión cuantitativa del comportamiento o desempeño de toda la organización o de una de sus partes, cuya magnitud al ser comparada con un nivel de referencia puede estar señalando una desviación sobre la cual corresponde tomar acciones correctivas.

El principal objetivo de los indicadores de gestión es poder evaluar la economía y eficiencia en el uso de los recursos, y la eficacia de la organización en el cumplimiento de los objetivos.

El uso de indicadores en la Auditoría de Gestión, permiten evaluar por ejemplo:

- La eficiencia y economía en el manejo de los recursos
- Las cualidades y características de los bienes producidos o servicios prestados (eficacia)
- El grado de satisfacción de las necesidades de los usuarios o clientes a quienes van dirigidos (calidad)
- Todos estos aspectos deben ser medidos considerando su relación con la misión, los objetivos y las metas planteados por la organización.

Con los resultados obtenidos, el auditor puede plantear recomendaciones que contribuyan al mejoramiento o correctivos que conlleven a la ejecución de las metas planteadas.

### **Características**

Entre otros los indicadores deben tener las siguientes características o atributos:

1. **Pertinencia conceptual.** Los indicadores seleccionados deben ser pertinentes en el sentido de adecuarse a los objetivos que quieren medir. En otras palabras, “miden lo que tienen que medir”.
2. **Confiabilidad.** Deben generar confianza no sólo entre los productores de información, que son responsables de cuidar la calidad de los datos, sino también entre los usuarios de la misma.
3. **Simplicidad e inteligibilidad.** Sin sacrificar los dos criterios anteriores, los indicadores deben ser lo suficientemente sencillos para facilitar su lectura, interpretación y uso.
4. **Apropiación de parte de actores relevantes.** Una característica difícil de alcanzar pero muy importante para el éxito en la generación de resultados de desarrollo es el compromiso que los actores que participan en la implementación de políticas públicas (operadores políticos, técnicos del sector público, organizaciones de la sociedad civil) logren establecer frente a los resultados, expresados en indicadores específicos.
5. **Disponibilidad o viabilidad de su construcción.** Hay indicadores que aun siendo pertinentes, confiables y sencillos de interpretar, no

puedan ser calculados, en la mayoría de los casos porque no hay fuentes de datos disponibles.

6. **Economía de costos en su recopilación.** Ligado al punto anterior, es muy posible que el levantamiento de información - vía censos, encuestas o registros administrativos - implique costos demasiado elevados, situación que restringe la sostenibilidad de la medición.
7. **Expresión de lo que se propone hacer.** Los indicadores deben proporcionar medidas directas y sin ambigüedad de los progresos hechos por las diferentes sub poblaciones a lo largo del tiempo. El plazo establecido para el cambio propuesto por un indicador debe ser observable.

### **Indicadores cuantitativos y cualitativos**

Los fenómenos sociales en estadística se trabajan con dos tipos de datos: los cuantitativos, cuando nos referimos a variables numéricas; y los cualitativos o atributos cuando nos referimos a características y su expresión se refiere a otro tipo de propiedades pero que, sin embargo, pueden estar sujetas a conteos.

Las variables cuantitativas, a su vez, pueden ser clasificadas como discretas, cuando sólo asumen números enteros, dejando vacíos entre los diversos valores –por ejemplo, número de niños vacunados, casas con servicios de agua potable, personas desempleadas- o continuas, cuando pueden adquirir cualquier valor dentro de un cierto rango o intervalo –por ejemplo todas las variables que se expresan en unidades monetarias, peso y talla de las personas, antigüedad laboral.

Las variables cualitativas pueden ser “medidas” de varias formas: la nominales son aquellas constituidas por poblaciones que sólo pueden ser clasificadas y contadas, pero que su colocación no implica un orden jerárquico –por ejemplo cuando dividimos a una población por sexo separamos a las mujeres de los hombres, podemos asignar el número 1 a los varones y el 2 a las mujeres o viceversa, sin que ello tenga la menor trascendencia en el análisis.

Otro tipo de variables cualitativas son las ordinales, en las que clasificamos a la población pero el orden en que la colocamos sí importa. Ejemplo de este tipo de variables puede ser la información de una encuesta política en la que preguntamos la opinión sobre el desempeño de algún organismo público y solicitamos nos indiquen si fue “Muy bueno”, “Bueno”, “Regular” o “Malo”. Evidentemente, la clasificación de “Muy bueno” es mejor o superior a “Bueno”, pero no podemos saber la magnitud en la que lo supera: dos, tres veces o la mitad.

El desarrollo de las ciencias sociales en los últimos años, así como de manera concomitante sus metodologías y técnicas, ha llevado a reconocer la importancia de otro tipo de información en la cual los métodos estadísticos son irrelevantes porque no interesa saber **cuánto mide**, sino **qué significa**. Un ejemplo de la sistematización de esta información es el estudio del Banco Mundial que ha sido publicado en la serie “La voz de los pobres”. El objetivo del estudio fue detectar qué significa ser “pobre” para los pobres. Un hallazgo de esta amplia investigación, cuya información fue captada a través de entrevistas en profundidad fue, por ejemplo, que para los pobres la pobreza

significa humillación ¿será importante saber cuántos pobres se sienten humillados? ¿Será útil construir un indicador de “humillación”? Tal vez si, pero habría sido difícil que a los estadísticos se les ocurriera plantearlo sin haber determinado claramente que para la población en situación de pobreza es un significado importante. Lo central de las metodologías cualitativas es que no buscan la construcción de indicadores (ni cualitativos ni cuantitativos) sino descubrir significados y sentidos de la acción o fenómenos sociales.

Todos los tipos de variables aquí descritas son útiles para la construcción de indicadores que nos permitan dar seguimiento a nuestros objetivos. Igualmente, las metodologías cualitativas pueden proporcionarnos información de gran trascendencia para el logro de los mismos. Sin embargo, en este curso el énfasis estará puesto en los indicadores cuantitativos, no porque los indicadores y metodologías cualitativas no sean importantes.

### **Clases de indicadores**

Para la aplicación en la auditoría de gestión, se requiere, fundamentalmente, del conocimiento e interpretación de los siguientes parámetros: (Revisar el capítulo de indicadores del Manual de Auditoría de Gestión de la Contraloría General del Estado)

1. De Economía
2. De Eficiencia
3. De Eficacia

#### **1. Economía**

El indicador de economía mide la forma como la organización o área auditada mantiene al mínimo el costo de los insumos de una actividad sin reducir la calidad de esos insumos.

### **¿Cómo se puede identificar una actividad que carece de economía?**

El auditor puede evaluar el grado de economía de la entidad:

- Realizando estudios del mercado proveedor que evidencie la existencia de materia prima de igual calidad pero de menor precio.
- Revisando los registros de compra de la empresa de años anteriores y evidenciando incrementos en los precios sin justificación.
- Investigando la forma como la competencia realiza sus compras y evidenciando que obtiene insumos de buena calidad y de menor precio.

### **Importancia de la economía.**

Los costos típicos de una empresa manufacturera son:

<b><u>CONCEPTO</u></b>	<b><u>VALOR</u></b>
Materia Prima	70%
Mano de Obra	10%
Otros Gastos	<u>20%</u>
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Como se puede apreciar en este detalle el costo de la Materia Prima es el más alto y representa más del doble de los otros dos costos sumados, lo que evidencia la necesidad de gestionar y controlar adecuadamente este rubro.

Si la fábrica está bien administrada y controlada es muy difícil reducir los costos de mano de obra u otros gastos, lo que ha hecho que los empresarios en los últimos años enfoquen su atención en la posibilidad de reducir los costos de la materia prima sin reducir su calidad.

En el caso del ejemplo una reducción del 5% en compras (materia prima) tendría los mismos efectos en el costo total que:

- a) Reducir el 35% de Mano de Obra. Esto significa que si la fábrica tiene 100 trabajadores hay que despedir a 35, situación muy compleja porque se afecta la producción y genera conflictos laborales.
- b) Reducir el 17,5% de otros gastos, alternativa también muy difícil de ejecutar, pues implicaría la reducción de gastos que por concepto de servicios la empresa tiene que hacer y no está en su facultad para reducirlos.

Aunque no, con tan alto impacto en los costos totales, pero no por eso menos importante, el costo de la materia prima en una entidad de servicios tal como un hospital público es también muy significativo en su presupuesto total, tal como se evidencia en el siguiente cuadro:

**Presupuesto Consolidado de las Unidades Médicas**

<b>No.</b>	<b>Denominación</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>
1	Gastos de Personal	112.087.507,90	38,70
2	Prestación de la Seguridad Social	35.293.484,35	12,18
3	Servicios Básicos	14.067.878,73	4,86
4	<b>Bienes y Servicios de Consumo</b>	<b>57.501.514,41</b>	<b>19,85</b>
5	Otros Gastos	123.343,00	0,04
6	Transferencias Corrientes	889.636,00	0,31
7	Gastos de Inversión	13.852.700,00	4,78
8	Gastos de Capital	50.529.542,00	17,44
9	Amortización Deuda Pública	5.317.438,65	1,84
	<b>TOTAL</b>	<b>289.663.045,00</b>	<b>100</b>

Los bienes y servicios de consumo tienen una asignación de 57.501.514,41 que representa el 19,85% del presupuesto total, constituyéndose en el segundo rubro de gasto más alto de las unidades médicas, superado solo por los Gastos de Personal (38,7%), esta sola información, destaca la importancia e impacto de los costos de los insumos médicos en los presupuestos de gastos.

Análisis similares a estos han sido el fundamento para que en los últimos años las entidades busquen sin afectar la calidad de los recursos e insumos, reducir los costos de compras con el propósito de manteniendo la calidad de sus productos y servicios, mejorar sus finanzas, y ha sido la causa también

para destacar la importancia de la auditoría de gestión para evaluar la economía de las entidades.

El valor agregado de una auditoría de gestión a la economía de las organizaciones auditadas, debe ser proponer recomendaciones orientadas a que las entidades se abastezcan de materia prima de la más alta calidad al menor costo posible, lo que se puede alcanzar a través de tres frentes:

**Disminuyendo los costos internos de compras.-**

Evaluando y determinando bajo criterios de valor agregado, todas aquellas actividades del proceso de compra que no añaden valor, utilizando tecnología adecuada y procurando relaciones de larga duración con los proveedores que eviten procesos repetitivos de compra que solo generan costos.

**Disminuyendo los costos de compra (Descuentos en compra).-**

Evaluando si las negociaciones son por mayores cantidades (necesidades actuales y futuras), a fin de obtener descuentos en compras

**Disminuyendo los niveles de existencias.-**

Evaluando el tiempo de permanencia de los insumos en las bodegas a fin de que éste sea el mínimo indispensable, lo que reduce los costos de tenencias y permite liberar recursos para destinarlos a otras actividades.

## 2. Eficiencia

Este indicador evalúa la relación que existe entre la cantidad de productos generados con la cantidad de recursos consumidos en la generación de esos productos. Su relación es:

Eficiencia (e)= Cantidad de productos generados; En un período dado, sin reducir la calidad

Cantidad de recursos Utilizados

### Ejemplo 1

Una carpintería produce 10 sillas con la utilización de 5 tablas

$$e = \frac{\text{No. de productos generados (sillas)}}{\text{No. de recursos utilizados (tablas)}} = 2$$

$$e = \frac{10 \text{ sillas}}{5 \text{ tablas}} = 2$$

### Interpretación

- Por cada tabla (recurso), se generan 2 sillas (producto)
- El rendimiento de cada tabla es de 2 sillas

## **Ejemplo 2**

En el Servicio de Cardiología del Hospital Metropolitano, prestan servicios 10 cirujanos. Mensualmente realizan 100 operaciones, cuál es el indicador de eficiencia?

### **Hosp. Metropolitano**

$$e = \frac{100 \text{ operaciones realizadas}}{10 \text{ médicos}} = 10$$

Interpretación

- Por cada médico (recurso), se realizan 10 operaciones (producto)
- El rendimiento de cada médico es 10 operaciones mensuales

### **¿Cómo identificar la ineficiencia?**

1. Cuando la actividad no está bien realizada o no contribuye al objetivo.
2. Comparando los egresos de bodega de un período a otro.
3. Comparando el rendimiento de recursos de la empresa auditada con el rendimiento de otras empresas similares.

### **Importancia de evaluar la eficiencia**

Mediante la evaluación a la eficiencia se pretende determinar en qué medida la organización utiliza adecuadamente sus recursos, las recomendaciones de

estas acciones de control deben estar orientadas a reducir la utilización de los recursos, pues si se reducen los recursos sin bajar la calidad, los costos de producción bajan, lo que permite a las empresas colocar en el mercado bienes y servicios de alta calidad a menor precio, haciéndolas más competitivas, objetivo que se le puede conseguir de diferentes formas entre ellas:

- El valor agregado
- Evaluación al costo del proceso total

### **El análisis al Valor Agregado**

Este concepto señala que las únicas actividades que agregan valor son las que producen una transformación física al producto.

En una fábrica de pantalones por ejemplo cortar tela agrega valor, tinturar o armar también agrega valor, en otras empresas, mezclar, fundir, moldear, tejer o esterilizar son actividades que agregan valor. En un negocio de venta al consumidor empacar agrega valor porque aumenta su apreciación a los ojos del cliente que está dispuesto a pagar por ello.

¿Y qué de otras actividades que se hacen en un proceso fabril? contar por ejemplo, no agrega valor, mover el producto tampoco, por el contrario mover abre la posibilidad de que pierda valor si sufre algún daño. Almacenar no añade valor, cambiar o traspasar tampoco. Sobre la base del concepto de que solo la transformación física agrega valor, inspeccionar tampoco lo agrega, la inspección puede decirnos si se ha realizado o no algún paso que agrega valor pero la inspección en sí no lo añade.

Todas estas actividades añaden costos pero no valor por lo tanto constituyen desperdicios que reducen la eficiencia de las organizaciones.

La auditoría de gestión debe estar orientada a evaluar la cadena de valor o conjunto de actividades que generan un margen de utilidad final describiendo qué se hace en cada paso del proceso productivo y cómo ese paso añade valor. Debe identificar también aquellas actividades que solo agregan costos porque no benefician ni a la empresa ni al consumidor por lo que el auditor debe sugerir su eliminación.

### **Evaluación al costo del proceso total**

El avance de la comprensión del valor agregado ha producido también avances en uno de los más tradicionales sistemas de información y control empresarial: la contabilidad. De hecho, muchos negocios han pasado ya de la contabilidad de costos tradicional a la estimación de costos por actividad. Esta se formuló en un principio para la manufactura, sector donde se está utilizando ampliamente. Pero también se está extendiendo a los negocios de servicio e incluso a las entidades no comerciales como las universidades. La estimación de costos por actividad representa a la vez un concepto distinto del proceso comercial y maneras distintas de medir.

La contabilidad de costos tradicional, formulada por General Motors hace más de 70 años, postula que el costo de fabricación total es la suma de los costos de las operaciones individuales. Ahora bien, el costo importante para la competitividad y rentabilidad es el costo del proceso total, y éste es el que se registra, se hace administrable y controlable gracias a la nueva estimación de costos por actividad. Su premisa fundamental es que los negocios son un

proceso integrado que comienza cuando los suministros (materiales y piezas) llegan al muelle de carga de la planta y prosigue aún después de que el producto acabado llegó al consumidor final. El servicio también es un costo del producto, lo mismo que su instalación, aunque el cliente pague.

La contabilidad de costos tradicional mide lo que cuesta hacer algo, por ejemplo cortar la rosca de un tornillo. La estimación de costos por actividad registra además el costo de no hacer algo, por ejemplo el costo por concepto del tiempo muerto de las máquinas, el costo de esperar una pieza o herramienta necesaria, el costo del inventario a la espera de que se despache y el costo de rehacer o desechar una pieza defectuosa. Los costos de no hacer que no se registran ni se pueden registrar en la contabilidad de costos suelen ser tan altos y a veces aún más altos que el costo de hacer. Por tanto, la estimación del costo por actividad rinde no solamente un control de los costos sino un control de resultados.

La contabilidad de costos tradicional presupone que determinada operación, por ej. Un tratamiento térmico tiene que hacerse, y tiene que hacerse allí donde se está haciendo ahora. La estimación de costos por actividad pregunta: Es preciso hacerla?, y en caso afirmativo: Cuál es el mejor lugar para hacerlo? La estimación de costos por actividad integra dentro de un solo análisis lo que antes eran varios procedimientos: análisis del valor, análisis de proceso, administración de la calidad y estimación de costos.

Con este enfoque, la estimación de costos por actividad puede reducir considerablemente los costos de fabricación en porcentajes que fácilmente llegan al 30% del costo total.

### **3. Eficacia**

La eficacia es el grado de cumplimiento de los objetivos planteados y la relación que existe entre el impacto previsto y el impacto real.

$$\text{Eficacia (E)} = \frac{\text{Objetivos realmente alcanzados}}{\text{Objetivos programados}}$$

En donde, si

E = 1; entonces la organización es EFICAZ

E < 1; entonces la organización es INEFICAZ

E > 1; entonces la organización es EXCELENTE

#### **¿Cómo se puede identificar la ineficacia?**

- Cuando las organizaciones no alcanzan los objetivos
- Cuando alcanzando los objetivos estos no tienen el impacto previsto

Por ejemplo: Si el Ministerio de Obras Públicas se plantea como objetivo construir 500 Km. de carretera en un año y al término de ese período demuestra que construyó esos 500 Km. de carretera no necesariamente se tiene que aceptar que fue eficaz pues puede ser que esos caminos no sean utilizados en la forma esperada, es decir, no satisfagan necesidades.

Ejemplos:

Se busca evaluar la eficacia de un programa de capacitación de 100 empleados y su impacto en la gestión de la empresa, sabiendo que de acuerdo al reporte de personal, 80 personas fueron realmente capacitadas

$$E = \frac{\text{Capacitó 80 empleados}}{\text{Capacitar 100 empleados}} = 0,8; E < 1 \text{ INEFICAZ}$$

$$E = \frac{\text{No. empleados que incrementaron la productividad 80}}{\text{No. empleados realmente capacitados 80}} = 1; \text{EFICAZ}$$

#### Interpretación

El programa de capacitación no alcanzó las metas propuestas, en cuanto al número de personas a capacitar. No obstante las personas que efectivamente se capacitaron incrementaron sus niveles de eficiencia o productividad.

#### **Indicador de rentabilidad de gestión**

Casi todos los directivos tienen alguna anécdota que contar sobre una estrategia brillante que se perdió. Todo el mundo la apoyó, eso dice el relato, pero, por alguna razón, nunca se implantó. O quizás si se llegó a implantar, pero solo a medias. Estos relatos siempre parecen acabar de la misma manera: frustración, una oportunidad perdida, a veces una crisis y, a menudo, confusión total. ¿Por qué, se preguntan muchos directivos, un

porcentaje tan alto de las estrategias practicables más razonables, analizadas exhaustivamente, nunca pasa del concepto de la realidad?

La respuesta está en los propios directivos; o más concretamente, en cómo orientan su energía los directivos. La energía directiva es el recurso más importante y el más escaso de una organización, especialmente en estos días de oportunidades sin límite. Parece que las nuevas oportunidades surgen inesperadamente todos los meses –sea la caída de barreras comerciales, los mercados emergentes o descubrimientos tecnológicos- todas ellas intentando atraer el tiempo y la atención de los directivos, y llenando sus agendas de trabajo.

Pero si la energía directiva se orienta mal o se dispersa en demasiadas oportunidades, incluso las mejores estrategias tienen pocas posibilidades de llegar a implantarse y generar valor. Este sencillo hecho es el que impulsa la tarea más formidable e importante de la empresa actual: asegurarse de que los directivos canalizan sus energías en los proyectos o cuestiones adecuados. Sí, todo esto resulta en teoría bastante lógico, pero en el entorno sobrecargado y lleno de tensión, de la lucha empresarial actual, quizás nada sea más difícil que mantenerse uno mismo –y a la propia organización- entre los límites estrechos y poco flexibles de una estrategia.

¿Qué hacer? Varios autores recomiendan a los directivos que apliquen una nueva ratio empresarial, denominada Rentabilidad de la Gestión (RG), y puede expresarse mediante la siguiente ecuación:

Energía productiva de organización liberada

Tiempo y atención de la dirección invertidos

Lo mismo que sus primos, el rendimiento de los fondos propios y el rendimiento de los activos, la RG mide el rendimiento de la inversión en un recurso escaso: en este caso el tiempo y la atención de la dirección. Indica lo bien que los directivos han elegido líneas de acción alternativas para asignar los recursos de manera óptima. La ratio responde a la pregunta, ¿está usted obteniendo el máximo rendimiento de cada hora del día que invierte en implantar su estrategia de empresa?

La RG no es una fórmula cuantitativa: no se obtiene una cifra o un porcentaje concreto. Más bien se trata de una medida cualitativa: el numerador, el denominador y el resultado de la ecuación son estimaciones de magnitudes que los directivos tienen que intuir por sí mismos. El resultado de la RG sirve de orientación; como todos los índices de rentabilidad cuantitativos, la RG se maximiza cuando el numerador es grande y el denominador pequeño. Al utilizar la ratio, los directivos pueden “calcular” si su RG es alta, mediana o pequeña. Es una medida aproximada, pero hemos descubierto que los directivos que comprenden el valor de la RG disponen de una potente herramienta para la comprensión y el cambio.

Para poner un ejemplo de cómo funciona la RG, analicemos dos empresas. La primera es una empresa de Boston –llamémosla Automation Consulting Services- que empezó con una estrategia clara de especialización en tecnología industrial. La empresa creció con rapidez a partir de su tecnología básica y pronto se amplió abriendo cuatro oficinas más. Pero siete años después de su fundación, la empresa entró en una grave crisis. En una de sus delegaciones, se descubrió que el personal estaba cargando a la vez sus servicios a varios clientes con el fin de cumplir las exigencias presupuestarias. En otra, la dirección no detectó una caída en la cantidad de negocio generado por tres de los clientes mayores de las empresas

pertenecientes al sector de fabricación de automóviles, lo que dejó ocioso a gran parte del personal profesional. En una tercera oficina, una excursión en aguas no explotadas para automatizar la biblioteca de una empresa cliente había provocado pérdidas financieras y verdaderos apuros cuando la empresa consultora se dio cuenta de que no poseía los conocimientos necesarios para cumplir el contrato.

En pocas palabras, la empresa estaba en la ruina. Los directivos estaban dispersando su energía en demasiados proyectos, clientes y objetivos sin ningún sentido de las prioridades. En su momento, la empresa había tenido una estrategia bien fundada y centrada: el crecimiento basado en proporcionar a los clientes la tecnología industrial más moderna. Pero los directivos habían permitido que las numerosas oportunidades que se le iban presentando a la empresa dispersaran sus esfuerzos, alejándose de la implantación de esta estrategia. Y como resultado, la cantidad de energía productiva de la organización liberada fue extremadamente baja, aunque la cantidad de tiempo de dirección invertido era muy elevada. La RG de la empresa era desalentadora.

En contraste, Automating Data Processing (ADP), una gran empresa de tratamiento de bases de datos, con sede en Roseland, New Jersey, es un claro ejemplo de una empresa en la que los directivos entienden el valor de centrar su energía en torno a proyectos que sirven directamente a la estrategia de la empresa. Al utilizar una lista de control estricta para valorar si los proyectos son coherentes con la estrategia de la empresa y al comunicar claramente una lista de las prioridades de la empresa, ADP ha logrado 143 trimestres consecutivos (que representan 35 años) de crecimiento de los beneficios por acción de dos dígitos: un récord no igualado por ninguna otra

empresa de las que se cotizan en la New York Stock Exchange (la Bolsa de New York). No es sorprendente que la RG de ADP esté por las nubes.

Lo que separa a estas dos organizaciones es claro: en ADP, la energía directiva está fijada a las prioridades estratégicas concretas y definidas sólo durante el período de tiempo que se necesita para obtener resultados. Ciertamente los directivos de ambas empresas saben que el mundo está lleno de oportunidades de negocio, pero en ADP, los directivos también saben que sólo hay un determinado número de horas al día y sólo un número concreto de directivos disponibles. Como todos los directivos con elevadas RG, se han dado cuenta de que las organizaciones prosperan cuando sus líderes –y los que trabajan para ellos- son disciplinados en lo que respecta a la dedicación de su tiempo. En lugar de intentar atacar todos los frentes, como trataba de hacer Automation Consulting Services, tomaban decisiones difíciles sobre dónde comprometer sus energías, y lo que es más importante, sobre dónde no hacerlo. Esta claridad en sus fines transforma toda la energía del consejo de administración hacia el mercado.

### **Una Rentabilidad de Gestión alta: dedicación y comunicación**

Igual que otros ratios empresariales, la Rentabilidad de Gestión, se maximiza aumentando el numerador (cantidad de energía productiva de la organización liberada) y reduciendo el denominador (cantidad de tiempo y atención de la dirección invertidos). Ya es hora de practicar lo que predicamos. Su tiempo es valioso y ya ha leído bastante como para entender nuestro punto principal: la rentabilidad de la gestión es una función de la dedicación y la comunicación de la dirección.

La energía de los empleados de una organización se vuelve más productiva cuando tienen una comprensión muy clara de la estrategia de su organización. Esta comprensión es responsabilidad de los directivos, que pueden utilizar tanto las palabras como las acciones para comunicar qué es lo que el personal debe hacer, y qué no debe hacer. Es inevitable que, muchas veces, fuerzas contumaces e insidiosas trabajen en contra de una RG alta. Pero estas fuerzas – a menudo basadas en buenas intenciones- pueden y deben ser neutralizadas. Este es el trabajo más importante de los directivos.

Quizá es exageradamente optimista reclamar un cambio de organización en el que toda la energía sea productiva, en el que las personas dediquen su tiempo sólo a las iniciativas coherentes con los imperativos estratégicos. Pero no es irreal sugerir que la mayor parte de las empresas podría mejorar significativamente su Rentabilidad de Gestión, si aplicaran estas cinco pruebas de fuego. El tiempo de un directivo no será menos escaso, pero se utilizaría con más inteligencia. Y quizás algún día, los directivos puedan contar menos historias sobre estrategias que se perdieron.

## **UNIDAD 4. FUENTES DE EVIDENCIA DE LA AUDITORIA**

### **4.1. Evidencia**

#### **Concepto**

La evidencia **constituye** los elementos de prueba que obtiene el auditor sobre los hechos que examina, por consiguiente estos deben ser suficientes (característica cuantitativa) y competentes (característica cualitativa) para

**fundamentar los juicios y conclusiones** que formula el auditor y que sustentan el contenido del informe.

Los auditores de gestión deben pensar cuidadosamente acerca de la naturaleza y cantidad de la evidencia recogida, ya que es crítica para el éxito de la auditoría y es el eje central, desde su inicio y hasta su final.

La evidencia de auditoría, se obtiene a través de la aplicación de **las técnicas de auditoría**.

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:

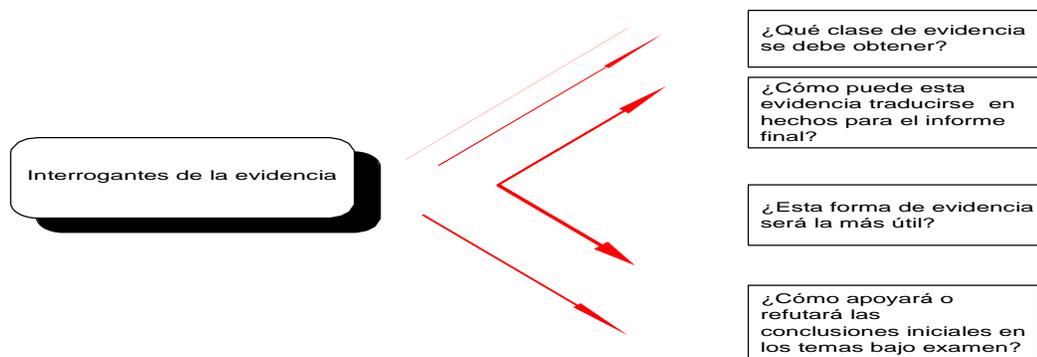


Figura 6. Interrogantes de la evidencia

En consecuencia el Auditor, determinará la evidencia más apropiada para fundamentar su opinión.

### **Clases de evidencia**

Hay diferentes tipos de evidencia que el auditor puede obtener para soportar sus conclusiones y recomendaciones:

#### **Física**

Se obtiene por medio de una inspección y observación directa de las actividades, documentos y registros.

#### **Ejemplos:**

- Observación de procesos, procedimientos, etc.
- Sitios visitados para ganar conocimiento personal de la práctica y el estado físico del trabajo en un punto determinado del tiempo
- Verificación física de activos, etc.
- Verificación física de efectivo,
- Visitas a sitios del proyecto,
- Verificación de inventarios, entre otros.

#### **Testimonial**

Se obtiene por medio de **entrevistas**, cuyas respuestas son verbales y escritas, con el fin de comprobar la autenticidad de un hecho.

#### **Ejemplo:**

La evidencia testimonial puede obtenerse a través de entrevistas con las partes interesada y documentarse en forma de notas o minutas de entrevista, conversaciones grabadas en casetes o evidencia y confirmarse los testimonios con personas que tienen conocimiento de los temas tratados.

La evidencia testimonial obtenida bajo condiciones en que las personas pueden hablar libremente, es más competente que la evidencia obtenida bajo compromiso o condiciones de coacción. Una herramienta importante es la información requerida por escrito a las personas relacionadas con la auditoría o examen.

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.

### **Documental**

Este tipo de evidencia es usada comúnmente en el proceso de auditoría, la cual **se obtiene de documentos**, archivos, reportes, manuales e instrucciones, comunicaciones enviadas, recibidas, contratos, facturas, reportes, entre otros.

### **Analítica**

Se construye a partir del **análisis de la información obtenida** por otras fuentes. Es el resultante de computaciones, comparaciones con disposiciones legales, raciocinio y análisis.

### **Electrónica**

Hay otro tipo de evidencia sobre el cual se necesita tomar nota y es la 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 del 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.

Sin embargo, se puede mencionar como tipos de evidencia electrónica:

- 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
- Otros registros y multimedia, por ejemplo, correo de voz

### **Confiabilidad de la evidencia.**

Para que la evidencia sea aceptable, debe ser creíble y confiable. La calidad de evidencia varía considerablemente según la fuente que la origina, como se demuestra a continuación:

#### **MAYOR CONFIABILIDAD**

- Obtenida a partir de personas

#### **MENOR CONFIABILIDAD**

- Obtenida dentro de la entidad.

o hechos independientes de la entidad.

- Producida por una estructura de control interno efectivo.
- Para conocimiento directo: Observación, inspección o reconstrucción.
- De la alta dirección.
- Producida por una estructura de control interno débil.
- Por conocimiento indirecto: Confianza en el trabajo de terceras personas. Ejemplo: Auditores internos.
- Del personal de menor nivel.

### **Atributos de la evidencia**

Los atributos de la evidencia son: competencia, relevancia, suficiencia y oportunidad.

### **Competencia**

La evidencia es competente cuando es válida y tiene relación el hecho con la evidencia. Para que sea competente, la evidencia se debe obtener de una fuente confiable. En este contexto, la competencia se puede pensar en un sinónimo de confiabilidad.

Existe un acuerdo general en las maneras de determinar la confiabilidad de la evidencia:

- La evidencia obtenida de una fuente creíble e independiente genera más convicción de confiabilidad o competencia, que la evidencia obtenida de la organización interna.

- La evidencia desarrollada bajo buen sistema del control interno es más competente o 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 competente que la evidencia indirectamente obtenida.
- La corroboración de la evidencia es una técnica que la hace más competente, al aumentar la confiabilidad. Esto implica que el auditor busque diversos tipos de evidencia en variadas fuentes.
- La evidencia documentada es considerada usualmente más competente o confiable que la evidencia oral.
- La evidencia oral que es corroborada por escrito, es más competente que la evidencia oral por sí sola.
- Los documentos originales son más competentes que las fotocopias (si los originales son fotocopiados, el auditor debe anotar la fuente del original y la fecha de la copia, y si es preciso hacerlos legalizar o certificar).
- Las declaraciones hechas por oficiales de la organización auditora, son más competentes 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:

- Independencia de quien suministra la evidencia
- Eficacia de la estructura de control interno del cliente
- Conocimiento directo del auditor
- Preparación de la persona que suministra la información
- Objetividad de la evidencia

### **Relevancia**

La evidencia es relevante cuando los elementos que se obtienen sustentan la opinión del auditor, es decir tienen relación directa con el objetivo de la auditoría.

La relevancia puede considerarse solo en los términos de objetivos de auditoría específicos, ya que determinada evidencia es relevante para un objetivo, pero no lo es para otro.

### **Suficiencia**

La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia requerida para emitir una opinión de un objetivo de auditoría. Los auditores deben preguntarse si ellos tienen suficiente evidencia para sustentar el criterio del auditor. La suficiencia está **no sólo en cantidad de información sino en la calidad de la información que se obtiene**, para la validez de los hallazgos de auditoría.

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.

Otros factores a considerar en la determinación de la suficiencia de la evidencia, son:

- 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 y de las representaciones de la auditoría
- 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 oportunamente, es decir lo más cerca posible de la fecha del balance.

La evidencia obtenida sobre la que se basan las observaciones y conclusiones debe ser oportuna para ser tomada como fundamento que las soporte.

El concepto básico de la evidencia en la auditoría de gestión es la misma que en la financiera, pero difiere en materia de detalle y énfasis.

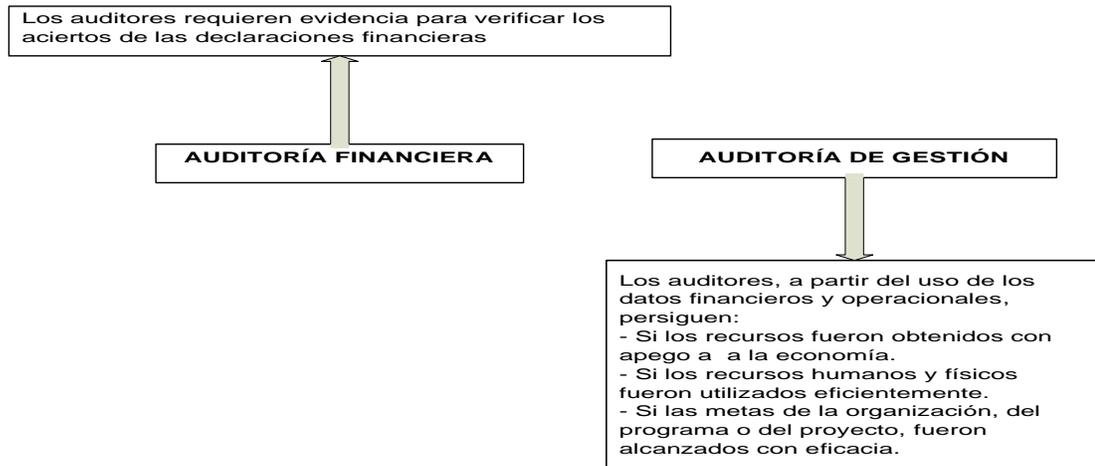


Figura 7. Evidencia en las auditorías

#### **4.2. Fuentes de evidencia de la Auditoría de Gestión**

##### **Fuentes de información**

Representan las instancias internas y externas a las que puede recurrir el auditor para captar la información. Entre otras fuentes de información tenemos:

##### **a. Internas**

- Órganos de gobierno
- Órganos de control interno
- Socios
- Niveles de la organización
- Unidades estratégicas de negocio
- Órganos colegiados y equipos de trabajo
- Sistemas de información

##### **b. Externas**

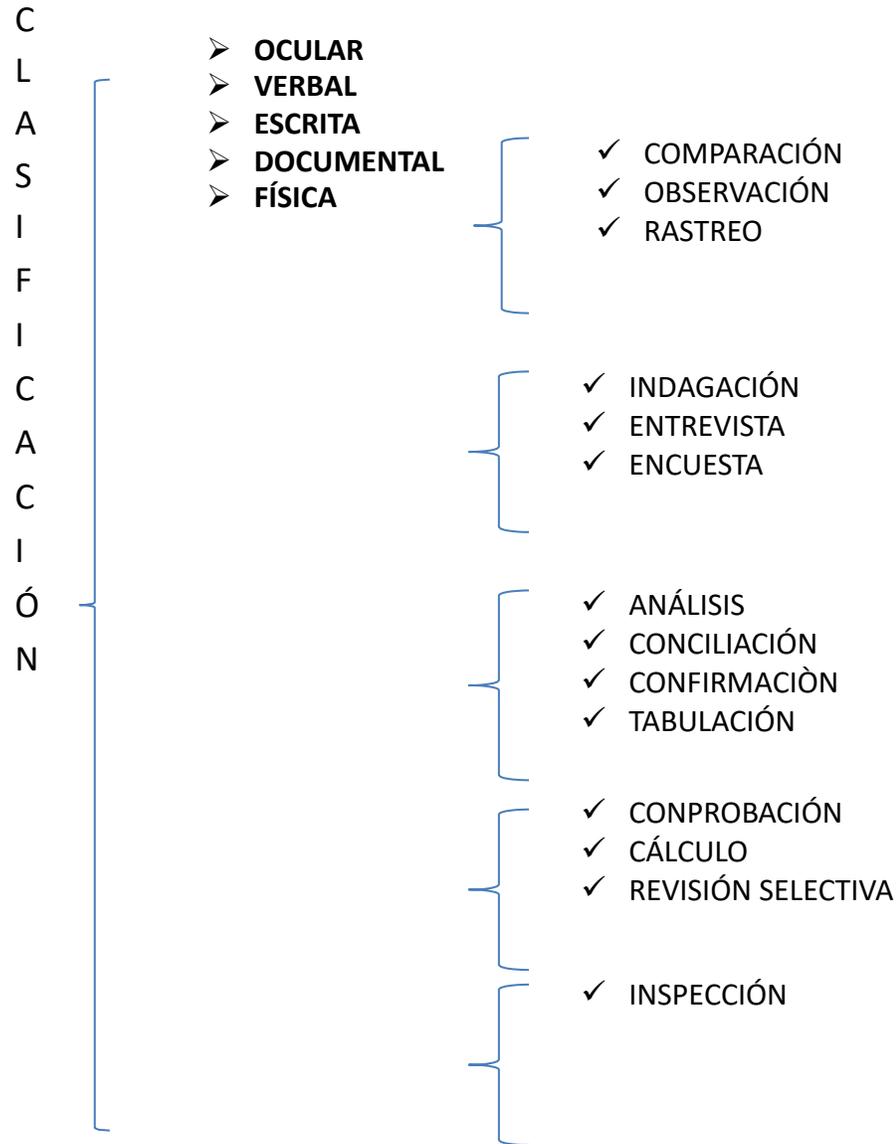
- Órganos normativos (oficiales y privados)

- Competidores actuales y potenciales
- Proveedores actuales y potenciales
- Clientes o usuarios actuales y potenciales
- Grupos de interés
- Organizaciones líderes en el mismo giro industrial o en otro
- Organismos nacionales e internacionales que dictan lineamientos o normas regulatorias y de calidad.
- Redes de información en el mercado global

### **Técnicas Utilizadas en Auditoría de Gestión**

En auditoría de Gestión es fundamental el criterio profesional del auditor para la determinación, utilización y combinación de las técnicas y prácticas más adecuadas para la obtención de la evidencia suficiente, competente y pertinente, que le den una base objetiva y profesional al auditor para fundamentar y sustentar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones.

## **TÉCNICAS DE AUDITORÍA**



Las Técnicas de Auditoría, se clasifican en:

**Técnica de Verificación Ocular:** Las técnicas de verificación ocular, se clasifican en:

- Comparación
- Observación

➤ Rastreo

**La Comparación:** Es la determinación de la **similitud o diferencias existentes entre dos o más hechos u operaciones**, mediante esta técnica **se compara** las operaciones realizadas por la entidad auditada o los resultados de la auditoría con criterios normativos, técnicos y prácticas establecidas, mediante la cual se puede evaluar y emitir un informe al respecto. Se implementa en la tercera y cuarta fase de la auditoría administrativa, correspondientes a la Ejecución y comunicación de resultados.

**La Observación:** Es la **verificación usual que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso** para examinar aspectos físicos que incluye desde la observación del flujo de trabajo hasta documentos, materiales, etc. Se implementa en las siguientes fases: I Conocimiento preliminar, II, Planificación y III Ejecución.

**El Rastreo:** Es el **seguimiento y control de una operación**, dentro de un proceso o de un proceso a otro, a fin de conocer y evaluar su ejecución. Se utiliza en las fases: I Conocimiento Preliminar y III Ejecución.

**Técnica de Verificación verbal:** Se clasifican en:

- Indagación
- Entrevista
- Encuesta

**La Indagación:** Es la obtención de información verbal, mediante averiguaciones o conversaciones directas con los funcionarios de la entidad auditada o terceros sobre las operaciones que se encuentran relacionadas especialmente con hechos o aspectos no documentados. Fases I Conocimiento Preliminar y III Ejecución.

**La Entrevista:** Entrevista a funcionarios de la entidad auditada y terceros con la **finalidad de obtener información, que requiere después ser confirmada.** y documentada. Se aplica en las Fases I Conocimiento Preliminar y III Ejecución.

**La Encuesta:** Encuestas realizadas directamente o por correo, con el propósito de recibir de los funcionarios de la entidad auditada o de terceros , una información de un universo, mediante el uso de cuestionarios, cuyos resultados deben ser posteriormente tabulados. Se aplica en la Fase III Ejecución.

**Técnicas de Verificación Escrita:** Se clasifican en:

- Análisis
- Conciliación
- Confirmación
- Tabulación

**El Análisis:** Consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación o actividad, transacción o proceso, con el objeto de establecer su propiedad y conformidad con los criterios normativos y técnicos. Ejplo: El análisis de la entidad hasta llegar a una deducción lógica, involucra la separación de diversas partes y determina el efecto inmediato y potencial. El análisis está presente en casi todas las fases de la auditoría administrativa, como son: I Conocimiento Preliminar, II Planificación, III Ejecución y IV Seguimiento.

**La Conciliación:** Consiste en hacer que concuerde dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes, por ejemplo: analizar la información producida por las diferentes unidades operativas o administrativas, con el objeto de hacerles concordantes entre sí y a la vez determinar la validez y veracidad de los registros, informes y resultados bajo examen. Se implementa esta técnica en la Fase III Ejecución.

**La Confirmación:** Comunicación independiente y por escrito, de parte de los funcionarios que participan o ejecutan las operaciones y / o fuente ajena a la entidad auditada, para comprobar la autenticidad de los registros y documentos sujetos a examen, así como determinar la exactitud o validez de una cifra, hecho u operación.

**La Tabulación:** Consiste en agrupar resultados importantes obtenidos en las áreas, segmentos o elementos examinados que permitan llegar a conclusiones. Se aplica en la Fase III Ejecución.

**Técnica de verificación documental:** Se clasifica en:

- Comprobación
- Cálculo
- Revisión Selectiva

**La comprobación:** Consiste en verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones realizadas por una entidad, a través del examen de la documentación sustentadora o de respaldo. Se aplica en las Fases I Conocimiento Preliminar y III Ejecución.

**Cálculo:** Consiste en la verificación de la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultados presentados en informes, contratos., comprobantes y otros. Se aplica en la Fase III Ejecución de la Auditoría Administrativa.

**Revisión Selectiva:** Consiste en una breve o rápida revisión o examen de una parte del universo de datos operaciones, con el propósito de separar y analizar los aspectos que no son normales y que requieren de una atención especial y evaluación durante la ejecución de la auditoría. Se aplica en las Fases I Conocimiento Preliminar y III Ejecución de la Auditoría Administrativa.

**Técnica de Verificación Física:** En esta técnica encontramos:

**Inspección:** Esta técnica involucra el examen físico y ocular de activos, obras, documentos, valores y otros, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad, requiere en el momento de la aplicación y combinación de otras técnicas tales como: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación. Se aplica en la Fase III de la Ejecución de la Auditoría Administrativa.

Además de las técnicas indicadas, en la auditoría de gestión se conocen otras como las siguientes:

- **Verificación:** Está asociada con el proceso de la auditoría, asegura que las cosas son como debe ser, podría verificarse operaciones del período que se audita y otras de períodos posteriores. Se aplica en la Fase II Planeamiento y III Ejecución.

#### **4.3. El Control interno**

El sistema de control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adopta la empresa para salvaguardar sus recursos, obtener información suficiente, oportuna y confiable, promover la eficiencia operacional; y, asegurar la observancia de las leyes, normas y políticas en vigor, con el objeto de lograr el cumplimiento de las actividades empresariales y los objetos establecidos.

El control interno es un proceso, efectuado por la junta de directores de una empresa, gerencia y otro personal, diseñado para proveer razonable seguridad respecto del logro de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Esta definición refleja ciertos conceptos básicos:

- El control interno es un proceso; esto es, un medio hacia un fin, no un fin en si mismo.
- El control interno es efectuado por personas. No es simplemente políticas, manuales y formatos, sino personas a todos los niveles de una organización.
- Del control interno solo puede esperarse que provea una razonable seguridad, no absoluta, a la gerencia y junta directiva de una empresa.
- El control interno es el mecanismo para el logro de objetivos de una o más categorías separadas o interrelacionadas.

### **Estudio preliminar del sistema de control interno**

Se estudian y evalúan los procesos establecidos para asegurarse que las operaciones de la empresa auditada, se realizan con economía, eficiencia y eficacia, que se cumplan las políticas establecidas y que se proporcione información financiera y administrativa confiable.

### **Finalidad del estudio preliminar**

La finalidad del estudio preliminar del sistema de control interno es identificar los procedimientos que aplica la empresa inherente al rubro, sistema, subsistema, proceso o subproceso que se va a examinar, luego se evalúa el diseño de dichos procedimientos para verificar si garantizan el adecuado control interno.

De acuerdo a la Norma de Auditoría Gubernamental NAGA-SP 323.02 Evaluación de la Estructura de Control Interno, en el transcurso del examen debe elaborarse un informe con los resultados obtenidos de la misma, a través de la carta de control interno, la que es dirigida a la máxima autoridad para su conocimiento y aplicación.

### **Herramientas para la evaluación:**

- Entrevista
- Checklists
- Narrativas
- Cuestionarios
- Diagramas de flujo
- Sesiones grupales

- Análisis de registros
- Información externa

Éstas pueden utilizarse sea de manera individual o combinada, como más lo estime conveniente el auditor.

### **-Entrevista**

Conversación que se mantiene con las personas relacionadas con las diversas áreas de la empresa, a fin de auscultar inquietudes, problemas, aplicación de procedimientos.

---

<b>Ventajas:</b>	<b>Desventajas:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Permite a primera vista captar problemas de la empresa.</li><li>▪ Facilita conocer el proceso de las operaciones observadas, con el objeto de detectar las posibles causas.</li><li>▪ Ahorra tiempo en la evaluación preliminar del control interno.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Requieren de cierto planeamiento, con el objeto de no entorpecer las labores de los entrevistados o redundar en preguntas.</li><li>▪ Se puede pecar que el diálogo sea de un solo lado, se debe participar en forma conjunta.</li></ul>

---

### **Narrativas**

Es la explicación que se hace por escrito, de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es la formulación de los memorandos donde se transcriben los distintos pasos de un aspecto operativo.

---

<b>Ventajas:</b>	<b>Desventajas:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Permiten recordar ciertos aspectos y sirven de referencia para un posterior análisis.</li><li>- Facilita la redacción de comentarios sobre control interno.</li><li>- Permite identificar las fuentes de información.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- La escritura de ese instante dificulta abarcar mayor número de aspectos de interés.</li><li>- Los apuntes puede inducir a criterios erróneos, si no se verifica la información obtenida.</li><li>- Por la rapidez con que se realizan los apuntes, no se reconoce en algunos casos la letra y puede conllevar a una inadecuada interpretación de los hechos.</li></ul>

---

### **-Cuestionarios**

Los fundamentos sobre los cuales se deben elaborar los cuestionarios son la orientación que se requiere y el conocimiento de las áreas o actividades de la empresa, que van a ser objeto de estudio. Existen cuestionarios de control interno estandarizados, así muchas firmas de auditoría han desarrollado sus propios cuestionarios con este fin. Generalmente, el cuestionario contiene una sección separada para cada ciclo de transacción importante, lo que permite que la labor de terminar el cuestionario se distribuya convenientemente entre los diversos miembros del equipo de auditoría.

---

<b>Ventajas:</b>	<b>Desventajas:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Facilita abundar en material que pueden satisfacer nuestras inquietudes.</li><li>• Permite organizar las ideas y facilitar el conocimiento del control interno existente en la empresa.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Las respuestas pueden ser lacónicas y no ayudan a tener una mayor comprensión del problema.</li><li>• Muchas veces se fía de las respuestas, positivas o negativas, sin que se lleguen a comprobar, cuando inclusive se</li></ul>

---

---

<b>Ventajas:</b>	<b>Desventajas:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ayuda a no olvidar ciertos aspectos de interés.</li></ul>	<p>entregan a los auditados para que se contesten.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Los cuestionarios no adecuadamente elaborados pueden redundar en preguntas o que no sean aplicables.</li><li>• Se abusa del uso de los checklists estándares, sin que haya una mayor preocupación de determinar si son aplicables a la empresa en que intervenimos ni un esfuerzo en aplicar nuevas ideas. Podemos caer en la rutina.</li></ul>

---

#### **-Lista de control o checklist**

Es una batería de ítems que han de ser comprobados. Es una combinación con la entrevista, produce unos resultados más productivos que el cuestionario puro.

#### **-Diagrama de flujo**

Es la representación gráfica que muestra los pasos secuenciales de un proceso y la relación existente entre ellos proporciona una idea concisa del sistema de la empresa, con el objeto de:

- Descubrir vacíos que son fuente del problema.
- Simplificar el trabajo,
- Facilitar la visualización y distribución física de las oficinas.
- Redistribuir funciones cuando ello sea necesario.
- Identificar procesos clave.
- Reconocer pasos repetitivos.

- Disminuir costos.
- Identificar oportunidades de mejoramiento.

Esta modalidad la deben aplicar los auditores que posean vasta experiencia en el campo, con la finalidad de evitar omisiones o errores en la descripción de los procesos.

Se está en posibilidad de comparar los procedimientos utilizados por la empresa con los fijados en sus manuales y de señalar las diferencias establecidas.

### **Ventajas:**

Su uso apropiado permite:

- Mostrar objetivamente cómo funciona en la realidad todos los componentes del sistema, facilitando el análisis de su eficiencia.
- Reemplazar con ventajas los métodos de descripción narrativos y de cuestionarios. La visualización de un proceso facilita el análisis de los procedimientos y políticas vigentes.
- Simplificar los convencionalismos de expresión (símbolos) que se convirtieron en un lenguaje sencillo y adecuado como sistemas informativos.
- Facilitar que cualquier proceso, desde el más simple hasta el más complejo, pueda ser revelado y representado mediante símbolos.
- Advertir más fácilmente las debilidades y defectos de un circuito.

- Facilitar la actualización de los circuitos modificados, mostrando con mayor claridad los cambios introducidos.
- Registrar la información sobre sistemas y controles gerenciales, así como para transmitir el conocimiento logrado sobre las actividades de la empresa a auditar.

### **Sesiones grupales**

La extracción de la información se hace a partir de una discusión grupal. Son apropiadas para recoger información sobre percepciones y opiniones. Se puede fomentar el contraste de opiniones y apreciar en qué grado son compartidas o su nivel de dispersión. Como ventajas destacan la rapidez y la economía de medios.

### **Análisis de registros**

Constituye una fuente muy valiosa de información sobre los temas a ser analizados.

### **Información externa**

Información de otras empresas permite comparar la actividad interna con la de otras empresas u organizaciones, se obtiene una panorámica más amplia.

### **Grado de confianza en el control interno**

Con el estudio y evaluación del sistema de control interno, el auditor

determinará en qué grado puede apoyarse en el trabajo de los auditores internos de las empresas, para tener una seguridad razonable de que el sistema de control funciona razonablemente y evitar la duplicación de esfuerzos,

### **Estructura organizacional**

- Verificación de la manera en que las actividades de la organización se dividen, organizan y coordinan, en función del cumplimiento del objeto social aprobado.

### **Políticas y metas**

- Verificación de los procesos relacionados con la toma de decisiones vinculadas al establecimiento de objetivos, políticas y metas en la organización y la evaluación de su cumplimiento.

### **Gestión de recursos energéticos**

Es la verificación de los procesos vinculados a la planificación, conservación y utilización de los recursos energéticos y el cumplimiento de las políticas de ahorro implementadas en la organización.

### **Gestión de logística**

Verificación de los procesos asociados al aseguramiento material oportuno y al menor costo posible de los recursos necesarios para el cumplimiento de la misión asignada a la organización, así como la identificación, segmentación y análisis de los clientes o beneficiarios.

### **Integridad y valores éticos**

Los objetivos de una empresa y la manera cómo se logren, están basados

en preferencias, juicios de valor y estilos administrativos, los cuales son trasladados a estándares de conducta que reflejan la integridad.

### **Identificación de los puntos fuertes y débiles del sistema**

Una vez analizados los procedimientos aplicados, se identificarán los puntos fuertes en que se apoya el sistema, así como aquellos otros puntos que recomendamos mejorar y que han de orientar la acción correctora de la administración de la empresa, con el fin de mejorar sus procedimientos.

En la labor de identificación influye primordialmente la habilidad para entender el sistema y comprender los puntos fuertes y los puntos débiles del control interno, habilidad que se desarrolla a través de la aplicación de la técnica y de la experiencia del auditor.

### **4.4 Riesgos**

Un componente esencial de un eficaz control interno es la identificación y análisis de los riesgos a todos los niveles de la empresa, y la capacidad para tomar las medidas oportunas a fin de evitarlos o menguar sus posibles efectos.

Los riesgos a nivel de la empresa: Pueden provenir de factores externos e internos.

---

<b>4.4.1. Factores externos</b>	<b>4.4.11.2. Factores internos</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• El desarrollo tecnológico en el entorno</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ruptura en el procesamiento de los sistemas de información</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Las necesidades o expectativas cambiantes de los</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• La calidad del personal y los métodos de entrenamiento y</li></ul>

---

---

<b>4.4.1. Factores externos</b>	<b>4.4.11.2. Factores internos</b>
clientes	motivación, que puede influenciar en el nivel de conciencia de control
<ul style="list-style-type: none"><li>• La competencia</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Un cambio en las responsabilidades de la administración</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• La legislación y regulación nueva, que puede llevar a cambios en la política y estrategia de operación</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• La naturaleza de las actividades de la empresa y el acceso de los empleados a los activos</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Las catástrofes naturales</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ausencia de un comité de Auditoría o existencia de uno que no es efectivo</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Los cambios económicos</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rechazo o resistencia al cambio</li></ul>

---

**Riesgos a nivel de actividad:** Su identificación ayuda a centrar la valoración de riesgos en las principales unidades de negocio.

Se debe partir del análisis de los riesgos a nivel de la empresa, evaluando cómo pueden afectar los distintos procesos e inhibir o dificultar el logro de los objetivos operacionales, de información financiera o de cumplimiento, para ello debe identificarse los riesgos puntuales a la actividad y analizarlos, lo cual incluye:

- Estimación o ponderación de la importancia de un riesgo.
- Valoración de la probabilidad o frecuencia de ocurrencia del riesgo.
- Consideraciones de cómo debe administrarse el riesgo, o sea, determinación de qué acciones deben ser tomadas.

**Circunstancias que pueden afectar el control interno:**

- Cambio del ambiente de operación

- Personal nuevo
- Sistemas de información nuevos o reconstruidos
- Crecimiento rápido
- Nuevas tecnologías
- Líneas, actividades y productos nuevos
- Reestructuración corporativa
- Operaciones en el extranjero

El auditor debe evaluar y ponderar estos riesgos, considerando su posibilidad de ocurrencia, frecuencia e impacto en los resultados, igualmente debe contemplar el ambiente de control y el riesgo de control, entendiéndose éste como la posibilidad de que la dependencia que realiza el control interno no pueda detectar a tiempo estos problemas, para ello se puede elaborar una matriz que considere los siguientes aspectos:

#### **Problema identificado**

Se debe describir el problema, bien sea:

- Riesgo a nivel de la empresa (factores externos e internos)
- Riesgo a nivel de la actividad
- Circunstancia riesgosa de cambio

#### **Objetivos que pueden ser afectados**

Liste todos los objetivos que pueden ser afectados:

- Objetivos operacionales
- Objetivos de información financiera
- Objetivos de cumplimiento

### **Posibilidad de ocurrencia del hecho**

A juicio del auditor, éste determinará si están dadas las condiciones para que el hecho se concrete (otorgar valores cualitativos):

1. Casi imposible
2. Poco posible
3. Posible
4. Bastante posible
5. Muy posible

### **Probabilidad de frecuencia del hecho**

A juicio del auditor, éste debe determinar si están dadas las condiciones para que el hecho se concrete más de una vez (otorgar valores cualitativos):

1. Una sola vez
2. Poca frecuencia
3. Frecuente
4. Muy frecuentemente

### ***Gobierno Corporativo***

Consiste en “...*la manera en que la empresa está organizada y gerenciada, a efectos de garantizar a los accionistas y acreedores financieros el recibir ó ser beneficiarios de la parte proporcional adecuada que les corresponda, ya sea de las utilidades ó de los activos de la empresa.*”

Gobierno Corporativo (Governance) es el proceso y estructura utilizada para dirigir y administrar el negocio y las relaciones corporativas, con el objetivo

de realzar el valor para el accionista. Dichos procesos y estructura definen las divisiones de poder y establecen mecanismos para conseguir la responsabilidad entre los accionistas, la junta directiva y la gerencia del negocio.<sup>1</sup>

Las características elementales para que un Gobierno Corporativo tenga efecto en una organización, son:

**Transparencia:** Informar a los accionistas de manera clara y completa sobre las actividades financieras y administrativas de la compañía, instaurando una cultura de integridad e imparcialidad.

**Supervisión:** Establecer controles internos y externos lo suficientemente sólidos, que permitan instruir un comité dedicado al cumplimiento de la ley, integridad y gestión de riesgo.

**Responsabilidad:** Contar con estructura de negocio y gerenciación abiertas, teniendo en cuenta el impacto que la gerencia tienen en los empleados, clientes y proveedores, así como la creación de valor en el negocio.

**Adaptabilidad:** Contar con estructuras de negocios que pueden adaptarse y evolucionar a los cambios sociales, de mercado y de competencia con otras empresas del sector o industria, desarrollando una fuerza de trabajo comprometida a “auto-monitorearse”.

Una junta directiva dedicada, comprometida y dinámica es el corazón de un buen Gobierno Corporativo.

---

<sup>1</sup> Desarrollado por Alium Web Strategy © 200-2004: [http:// www.pc-news.com/detalle.asp](http://www.pc-news.com/detalle.asp)

Los gobiernos corporativos se rigen bajo principios que ayudan a la gobernabilidad de factores externos, internos e individuales, los que ayudan a la organización a:

- Garantizar que las cosas se hagan bien, aunque a veces existan costos importantes;
- Garantizar que la información hacia fuera de la empresa, sea oportuna y transparente; y,
- Crear confianza de su entorno hacia la empresa.

#### ***Comité de Auditoría***

En aquellas empresas que tienen un Comité de Auditoría, el informar en términos del marco COSO ayuda a representar las fortalezas y debilidades del sistema de control interno.

En otras, se organiza el comité de auditoría dentro de la junta directiva para tomar un papel activo en la vigilancia de las políticas y prácticas de presentación de informes financieros y de contabilidad de la compañía. La Bolsa de Valores de Nueva York exige los comités de auditoría y éstos han sido respaldados por la SEC, el AICPA y la Bolsa “American Stock Exchange”.

No todas las entidades tienen comités de auditoría, así este concepto no se aplica a los negocios organizados como empresas de un solo propietario, sociedades y corporaciones pequeñas de propiedad limitada.

***Administración o gestión de riesgo empresarial E.R.M. (Enterprise Risk Management)***

*“La gestión o administración de riesgo empresarial ERM es un proceso estructurado, consistente y continuo implementado a través de toda la organización para identificar, evaluar, medir y reportar amenazas y oportunidades que afectan el poder alcanzar el logro de sus objetivos.”<sup>2</sup>*

**Principios básicos:**

- Todas las entidades, con ánimo o sin ánimo de lucro, existen para proveer valor a sus accionistas.
- La creación de valor está afectada por las incertidumbres, la cual ofrece tanto riesgos como oportunidades con el potencial de erosionar o enriquecer valor.

El E.R.M. soporta la creación de valor para ayudar a la Gerencia a:

- Establecer soluciones viables y reducir los riesgos que crean las incertidumbres.
- Proveer una estructura conceptual para que la administración trate de manera más efectiva la capacidad de generar más valor a la entidad. Todas las entidades, con ánimo o sin ánimo de lucro, existen para proveer valor a sus accionistas (stakeholders).

---

<sup>2</sup> ESTUPIÑAN GAITÁN, R., Administración o Gestión de Riesgos E.R.M. y la Auditoría Interna, 1ª. Edición Bogotá 2006, p. 138.

- La creación de valor está afectada por las incertidumbres, la cual ofrece tanto riesgos como oportunidades con el potencial de erosionar o enriquecer valor.

### ***El COSO II***

El COSO II ha desarrollado una estructura conceptual para la administración del riesgo empresarial denominada E.R.M., que ayuda al entendimiento de la formulación y seguimiento de un proceso básico en la administración del riesgo como apoyo al buen gobierno corporativo y adecuadas medidas de control en una organización.

Los riesgos se clasifican en cuatro grandes grupos:

- El riesgo de reputación.
- El riesgo de mercado.
- El riesgo de crédito.
- El riesgo operacional en todas sus divisiones.

El E.R.M. como formalidad de prevención, detección, mitigación a los indicados riesgos, ha determinado ocho componentes interrelacionados, que muestran cómo la alta dirección opera un negocio y de qué forma están integrados dentro del proceso administrativo y son:

- Entorno interno: Filosofía de administración de riesgo; Cultura de riesgo; Responsabilidad de la junta directiva o consejo de administración; Integridad y valores éticos; Compromiso para con la competencia.
- Definición de los objetivos: Objetivos estratégicos, Objetivos

relacionados; Objetivos seleccionados; Appetitos del riesgo; Tolerancia al riesgo.

- Identificación de eventos: Factores que influyen en la estrategia y los objetivos; metodologías y técnicas; interdependencia entre los eventos; categoría de eventos, riesgos y oportunidades.
- Valoración del riesgo: Riesgo inherente y residual, probabilidad e impacto; metodologías y técnicas de correlación.
- Respuesta al riesgo: Identificación de las respuestas al riesgo; evaluación de las posibles respuestas al riesgo; selección de respuestas; puntos de vista de mapeo o portafolio.
- Actividades de control: Integración con la respuesta al riesgo; tipos de actividades de control; controles generales; controles de aplicación; controles específicos de la actividad.

### **Plan de auditoría que apunta al riesgo**

Tomando como referencia las prácticas de auditoría interna formuladas por las Normas Internacionales de Auditoría Interna (IAI) <sup>3</sup>, relacionadas con la Administración de Riesgos E.R.M., se detallan varios fundamentos para lograr un adecuado enlace con la Administración del Riesgo, pero que se aplicará a la auditoría de gestión:

- a) Al llevar a cabo trabajos de Auditoría, los métodos y técnicas de pruebas y validaciones deben reflejar la materialidad del riesgo y la

---

<sup>3</sup> Consejo para la Práctica No. 2010-2 como interpretación de la Norma 2010 de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (Planeación) del Instituto de Auditores Internos (IAI).

probabilidad de ocurrencia.

- b) La información y comunicación a la Alta Gerencia, deben transmitir conclusiones de gestión de riesgos y recomendaciones para reducirlos o contrarrestarlos.

### **Mapa de riesgos**

La matriz para elaborar un mapa de riesgos puede ser diseñada y establecida bajo los siguientes parámetros:

- Factor de riesgo
- Descripción del riesgo
- Posibles consecuencias
- Ponderación

El mapa de riesgo es un instrumento metodológico mediante el cual se identifica un conjunto ordenado y flexible de factores que pueden dar origen a irregularidades, algunas veces, a errores no intencionales y definitivamente, a hechos fraudulentos y de corrupción, con los mapas de riesgo se califica la presencia de riesgos y se prevén sus posibles daños.

Los beneficios de la Gestión de Riesgo en las corporaciones se basan en que no existe ningún negocio que se encuentre exento de riesgos o se desenvuelva en un ambiente interno o externo libre de éstos. En consecuencia, la Gestión Integral de Riesgo le permite a la gerencia operar más eficientemente en ambientes propensos a riesgos, con lo cual se garantiza la capacidad del negocio para:

- Interconectar el crecimiento, el riesgo y la rentabilidad.
- Mejorar las decisiones en respuesta a los riesgos.

- Minimizar sorpresas operacionales y pérdidas.
- Identificar y gerenciar riesgos ínter-organizacionales.
- Proveer respuestas integradas a múltiples riesgos.
- Aprovechar las oportunidades.
- Racionalización del capital.

#### **4.4. El Proceso Administrativo**

Otra fuente de evidencia de la auditoría administrativa es el proceso administrativo

Como primera medida es necesario determinar los factores que se consideran fundamentales para el estudio de la organización en función de dos vertientes: el proceso administrativo y los elementos específicos que forman parte de su funcionamiento.

En el primer caso, se incorporan las etapas del proceso administrativo y se definen los componentes que lo fundamentan, las cuales permiten realizar un análisis lógico de la organización, ya que secuencian y relacionan todos sus componentes en forma natural y congruente.

Este orden se apega a propósitos estratégicos, que concentran en forma objetiva la esencia o "razón de ser" de cada fase, y que son el marco de referencia para analizar a la organización en todos sus ámbitos, niveles, procesos, funciones, sistemas, recursos, proyectos, productos y/o servicios y entorno, lo que representa una visión de conjunto de la forma en que interaccionan todos y cada uno de ellos en relación con su objeto o atribución sustantiva.

En el segundo caso se incluye una relación de los elementos específicos que complementan el proceso administrativo. Tales elementos específicos se asocian con atributos fundamentales que enmarcan su fin y función, lo que permite determinar su contribución particular al proceso en su conjunto y al funcionamiento de la organización.

<b>PROCESO ADMINISTRATIVO</b>	
<b>ETAPA</b>	<b>PROPOSITO ESTRATEGICO</b>
<b>Planeación</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Visión</li><li>• Misión</li><li>• Objetivos</li><li>• Metas</li><li>• Estrategias / tácticas</li><li>• Procesos</li><li>• Políticas</li><li>• Procedimientos</li><li>• Programas</li><li>• Enfoques</li><li>• Niveles</li><li>• Horizonte</li></ul>	Definir el marco de actuación de la organización
<b>Organización</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Estructura organizacional</li><li>• División y distribución de funciones</li><li>• Cultura organizacional</li><li>• Recursos humanos</li><li>• Cambio organizacional</li><li>• Estudios administrativos</li><li>• Instrumentos técnicos de apoyo</li></ul>	Diseñar e instrumentar la infraestructura para el funcionamiento de la organización
<b>Dirección</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Liderazgo</li><li>• Comunicación</li><li>• Motivación</li><li>• Grupos y equipos de trabajo</li></ul>	Tomar las decisiones pertinentes para regular la

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Manejo del estrés, el conflicto y las crisis</li> <li>• Tecnología de la información</li> <li>• Toma de decisiones</li> <li>• Creatividad e innovación</li> </ul>	gestión de la organización
<p><b>Control</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naturaleza</li> <li>• Sistemas</li> <li>• Niveles</li> <li>• Procesos</li> <li>• Área de aplicación</li> <li>• Herramientas</li> <li>• Calidad</li> </ul>	Medición del progreso de las acciones en función del desempeño

<b>ELEMENTOS ESPECIFICOS</b>	<b>ATRIBUTO FUNDAMENTAL</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adquisiciones</li> </ul>	Abastecimientos de recursos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Almacenes e inventarios</li> </ul>	Resguardo y canalización de recursos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Asesoría externa</li> </ul>	Soporte especializado con visión de negocio
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Asesoría interna</li> </ul>	Asistencia para mejorar el desempeño
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coordinación</li> </ul>	Determina la unidad de acción
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Distribución del espacio</li> </ul>	Disposición de instalaciones para el flujo del trabajo
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exportaciones</li> </ul>	Alternativa de expansión
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Globalización</li> </ul>	Apertura a un mercado mundial
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Importaciones</li> </ul>	Insumos de origen extranjero
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Informática</li> </ul>	Manejo alternativo de información
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Investigación y desarrollo</li> </ul>	Innovación de valor
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marketing</li> </ul>	Desplazamiento y ubicación de

	productos
<ul style="list-style-type: none"><li>• Operaciones</li></ul>	Generación de productos y/o servicios con un valor agregado
<ul style="list-style-type: none"><li>• Proveedores</li></ul>	Suministros de insumos
<ul style="list-style-type: none"><li>• Proyectos</li></ul>	Promueven la unidad de propósito
<ul style="list-style-type: none"><li>• Recursos financieros y contabilidad</li></ul>	Manejo, registro y control de recursos
<ul style="list-style-type: none"><li>• Servicio a clientes</li></ul>	Capacidad de respuesta
<ul style="list-style-type: none"><li>• Servicios generales</li></ul>	Desarrollo de condiciones de operación
<ul style="list-style-type: none"><li>• Sistemas</li></ul>	Definen la distribución interrelacionada de componentes

### **Componentes del Proceso Administrativo y elementos específicos**

La selección de los componentes del proceso administrativo y elementos específicos debe hacerse considerando las variables fundamentales que influyen en el desempeño de una organización, tal como su naturaleza, campo de actuación, tamaño, giro industrial y enfoque estratégico. No obstante, el grado de profundidad con el que se analice cada variable o juego de variables, depende del proyecto de auditoría y de la estrategia para realizarlo. Para este efecto, se puede asignar un valor a cada etapa del proceso considerándolo como una totalidad (100% o 1000 puntos) y porcentajes o puntajes específicos por componente en función del peso establecido para cada etapa. De igual manera, la suma del porcentaje o

puntos establecidos para cada elemento específico, de acuerdo con el número de elementos elegidos, debe totalizar 100% o 1000 puntos. Es importante señalar que, aunque la ponderación pueda implicar cierto nivel de subjetividad, en el momento de aplicar las técnicas de recolección la incidencia de respuestas validarán o no tal estimación. Bajo esta óptica, es posible determinar el perfil real del proceso administrativo y los elementos específicos.

### ***Indicadores de Gestión del Proceso Administrativo***

El fin primordial de emplear indicadores de gestión en el proceso administrativo es evaluar en términos cualitativos y cuantitativos el puntual cumplimiento de sus etapas propósito estratégicos, a partir de la revisión de sus componentes.

Para estar en posibilidad de obtener la mayor y mejor información, a cada etapa del proceso se le asignan indicadores cualitativos, que son los que dan razón de ser a organización, e indicadores cuantitativos, que son los que traducen en hechos el objeto de la organización.

El manejo de estos dos indicadores en forma simultánea, obedece al propósito que el auditor tenga una visión global y completa de la organización, mediante la vinculación de la esencia con las acciones y el comportamiento con los resultados.

Esta división convencional se basa en la idea de evaluar al proceso en sí mismo, de obtener información adicional de los factores que influyen en su ejecución, toda vez que el conjunto de etapas y elementos permite respaldar

las recomendaciones que pueden formular y, sobre todo, seguir una secuencia ordenada y sistemática para emitir un juicio definitivo de la situación de la organización.

Asimismo, si se considera que los cuestionarios preparados para cada rubro respetan este criterio, es importante anotar que, para ampliar el alcance en la revisión de cada etapa y elemento, y determinar las condiciones en que se generaron, la organización puede considerar los siguientes aspectos:

- Proceso seguido para su formulación.
- Asignación de la responsabilidad de su preparación.
- Difusión de su preparación.
- Aceptación por parte de la organización.
- Interpretación adecuada de los miembros de la organización.
- Acceso a la información para su consulta.
- Plazo o periodo de ejecución estimado.
- Claridad en su definición.
- Congruencia en su conceptualización.
- Congruencia con las condiciones de la organización.
- Revisión y actualización de los contenidos.
- Vínculos con las instancias con las que interactúa la organización.

De acuerdo con lo expuesto, a continuación se presentan las etapas del proceso así como varios de sus elementos, con sus indicadores específicos:

***Proceso Administrativo***

**Etapa I : Planificación**

**Propósito estratégico : Definir el marco de actuación de la organización**

***I.1 Visión***

***Indicadores cualitativos***

- Nivel en que enmarca el logro de las aspiraciones comunes.
- Forma en que fomenta el nivel de compromiso.
- Manera en que eleva la moral y el espíritu de equipo.

**Indicadores cuantitativos**

Empleados que la conocen

Total de empleados

Empleados que la comparten

Empleados que la conocen

**I.2. Misión**

**Indicadores cualitativos**

- Medida en que enlaza lo deseable con lo posible.
- Manera en que conforma el marco de referencia de las acciones.
- Grado en el que se constituye como una guía de actuación.

### ***Indicadores cuantitativos***

Empleados que la conocen

Total de empleados

Empleados que participan en su definición

Total de empleados

### ***1.3 Objetivos***

#### **Indicadores cualitativos.**

- Medida en que imprimen dirección a los esfuerzos.
- Grado en que orientan las acciones.
- Modo en que se traduce el objeto de la organización en propósitos concretos.

#### **Indicadores cuantitativos**

Objetivos alcanzados

Objetivos programados

**ETAPA II : Organización**

**PROPOSITO ESTRATEGICO : Diseñar e instrumentar la infraestructura para el funcionamiento de la organización**

***II.1. Estructura organizacional***

***Indicadores cualitativos***

- Precisión con que se determinan los niveles de autoridad y responsabilidad.
- Manera en que se traduce el objeto de la organización en un mecanismo de trabajo.
- Modo en que la infraestructura se constituye en una ventaja competitiva.

***Indicadores cuantitativos***

Áreas Directivas

Total de áreas

Áreas Asesoras

Total de áreas

Áreas de apoyo

Total de áreas

Áreas operativas

---

Total de áreas

## ***II.2. Recursos humanos***

### ***Indicadores cualitativos***

- Precisión con que determina el sistema formal de gestión del talento.
- Grado en que se consideran tales recursos como .el capital intelectual,
- Capacidad para constituirlos en un factor de aprendizaje para el cambio.

### ***Indicadores cuantitativos***

Número de renunciias

---

Total de personal

Personal de nivel directivo

---

Total de personal

Personal nivel asesor

---

Total de personal

Personal de nivel operativo

---

Total de personal

Personal nivel de apoyo

Total de personal

**ETAPA III : Dirección**

**PROPÓSITO ESTRATÉGICO : Tomar las decisiones pertinentes para regular la gestión de la organización**

***III.1. Liderazgo***

***Indicadores cualitativos***

- Forma en la que el liderazgo constituye una conducta que guía y provee el soporte necesario a la organización.
- Dimensión en que el líder ejerce su poder de influencia en las personas,
- Capacidad para lograr que las acciones se implementen de la mejor manera posible.

***Indicadores cuantitativos***

Personal que identifica el estilo de liderazgo

Total de personal

Personal que acepta el estilo

Total del personal

**ETAPA IV : Control**  
**PROPÓSITO ESTRATÉGICO : Medición del progreso de las acciones en función del desempeño**

***IV.1. Calidad***

***Indicadores cualitativos***

- Manera en que la organización propicia el impulso sistemático de la participación de todos los integrantes para el logro de procesos, productos y servicios de calidad.
- Capacidad para establecer estándares para evaluar la calidad de productos y servicios.
- Modo en que contribuyen a hacer de la mejora continua un hábito.

***Indicadores cuantitativos***

Productos defectuosos

Total de productos

Reclamos atendidos

Total de reclamos

**4.9. El Diagnóstico como parte esencial de la Auditoría Administrativa**

**Base Conceptual**

La diagnosis, parte esencial de la Auditoría administrativa, es un recurso que traduce los hechos y circunstancias en información concreta, susceptible de cuantificarse y cualificarse. Es también una oportunidad para diseñar un marco global de análisis para sistematizar la información de la realidad de una organización, para establecer la naturaleza y magnitud de sus necesidades, para identificar los factores más relevantes de su funcionamiento, para determinar los recursos disponibles para resolver sus problemas, para relacionar las causas de su comportamiento y el impacto de los efectos en sus resultados; y, sobre todo, para servir como cauce a las acciones necesarias que permitan su atención eficaz.

El diagnóstico es un mecanismo de estudio y aprendizaje toda vez que fundamenta y transforma las experiencias y los hechos en conocimiento administrativo, que permite evaluar tendencias y situaciones para formular una propuesta interpretativa, o modelo analítico de la realidad de la organización.

### **Marco de referencia**

Una vez que se ha planeado e instrumentado la Auditoría, se dispone de una base de información con la perspectiva de la génesis, infraestructura administrativa, forma de operación y posición competitiva, lo que permite establecer las bases de actuación con la certeza de que enmarca las variables y estrategias fundamentales.

### **Contenido**

Para que el diagnóstico administrativo aporte elementos de decisión sustantivos a la Auditoría tiene que incorporar los siguientes aspectos;

**a. Contexto**

- Fisonomía de la organización de acuerdo con su situación actual y su trayectoria histórica
- Mecánica para generar bienes, servicios, capital y conocimiento
- Esfera de acción
- Posición en el mercado
- Ciclo de vida de la organización

**b. Información operativa**

- Gestión de funciones, procesos y proyectos
- Coordinación de las acciones
- Administración de la tecnología de la información
- Análisis de la interacción, planeación, organización, dirección y control

**c. Desempeño**

- Manejo de indicadores financieros y de gestión
- Comportamiento organizacional
- Resultados alcanzados
- Margen de efectividad

**d. Estrategia competitiva**

- Propósito estratégico
- Enfoque estratégico

- Procesos estratégicos
- Habilidades distintivas

**e. Liderazgo**

- Cultura organizacional
- Valores
- Trabajo en equipo
- Calidad de vida de la organización

**f. Perspectivas**

- Estructura
- Oportunidades de negocio
- Administración del cambio
- Potencial de innovación
- Control estratégico.

Es la representación gráfica que muestra los pasos secuenciales de un proceso y la relación existente entre ellos proporciona una idea concisa del sistema de la empresa, con el objeto de:

- Descubrir vacíos que son fuente del problema.
- Simplificar el trabajo,
- Facilitar la visualización y distribución física de las oficinas.
- Redistribuir funciones cuando ello sea necesario.
- Identificar procesos clave.
- Reconocer pasos repetitivos.
- Disminuir costos.
- Identificar oportunidades de mejoramiento.

Esta modalidad la deben aplicar los auditores que posean vasta experiencia en el campo, con la finalidad de evitar omisiones o errores en la descripción de los procesos.

Se está en posibilidad de comparar los procedimientos utilizados por la empresa con los fijados en sus manuales y de señalar las diferencias establecidas.

### **Ventajas:**

Su uso apropiado permite:

- Mostrar objetivamente cómo funciona en la realidad todos los componentes del sistema, facilitando el análisis de su eficiencia.
- Reemplazar con ventajas los métodos de descripción narrativos y de cuestionarios. La visualización de un proceso facilita el análisis de los procedimientos y políticas vigentes.

*García*

*María Angélica*

*Mónica Jimbo Santana*

- Simplificar los convencionalismos de expresión (símbolos) que se convirtieron en un lenguaje sencillo y adecuado como sistemas informativos.
  
- Facilitar que cualquier proceso, desde el más simple hasta el más complejo, pueda ser revelado y representado mediante símbolos.
  
- Advertir más fácilmente las debilidades y defectos de un circuito.
- Facilitar la actualización de los circuitos modificados, mostrando con mayor claridad los cambios introducidos.
  
- Registrar la información sobre sistemas y controles gerenciales, así como para transmitir el conocimiento logrado sobre las actividades de la empresa a auditar.

### **Sesiones grupales**

La extracción de la información se hace a partir de una discusión grupal. Son apropiadas para recoger información sobre percepciones y opiniones. Se puede fomentar el contraste de opiniones y apreciar en qué grado son compartidas o su nivel de dispersión. Como ventajas destacan la rapidez y la economía de medios.

### **Análisis de registros**

Constituye una fuente muy valiosa de información sobre los temas a ser analizados.

### **Información externa**

Información de otras empresas permite comparar la actividad interna con la de otras empresas u organizaciones, se obtiene una panorámica más amplia.

### **Grado de confianza en el control interno**

Con el estudio y evaluación del sistema de control interno, el auditor determinará en

qué grado puede apoyarse en el trabajo de los auditores internos de las empresas, para tener una seguridad razonable de que el sistema de control funciona razonablemente y evitar la duplicación de esfuerzos,

### **Estructura organizacional**

- Verificación de la manera en que las actividades de la organización se dividen, organizan y coordinan, en función del cumplimiento del objeto social aprobado.

### **Políticas y metas**

- Verificación de los procesos relacionados con la toma de decisiones vinculadas al establecimiento de objetivos, políticas y metas en la organización y la evaluación de su cumplimiento.

### **Gestión de recursos energéticos**

Es la verificación de los procesos vinculados a la planificación, conservación y utilización de los recursos energéticos y el cumplimiento de las políticas de ahorro implementadas en la organización.

### **Gestión de logística**

Verificación de los procesos asociados al aseguramiento material oportuno y al menor costo posible de los recursos necesarios para el cumplimiento de la misión asignada a la organización, así como la identificación, segmentación y análisis de los clientes o beneficiarios.

### **Integridad y valores éticos**

Los objetivos de una empresa y la manera cómo se logren, están basados en preferencias, juicios de valor y estilos administrativos, los cuales son trasladados a estándares de conducta que reflejan la integridad.

### **Identificación de los puntos fuertes y débiles del sistema**

Una vez analizados los procedimientos aplicados, se identificarán los puntos fuertes en que se apoya el sistema, así como aquellos otros puntos que recomendaríamos

mejorar y que han de orientar la acción correctora de la administración de la empresa, con el fin de mejorar sus procedimientos.

En la labor de identificación influye primordialmente la habilidad para entender el sistema y comprender los puntos fuertes y los puntos débiles del control interno, habilidad que se desarrolla a través de la aplicación de la técnica y de la experiencia del auditor.

#### **4.4 Riesgos**

Un componente esencial de un eficaz control interno es la identificación y análisis de los riesgos a todos los niveles de la empresa, y la capacidad para tomar las medidas oportunas a fin de evitarlos o menguar sus posibles efectos.

Los riesgos a nivel de la empresa: Pueden provenir de factores externos e internos.

<b>4.4.1. Factores externos</b>	<b>4.4.1.2. Factores internos</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• El desarrollo tecnológico en el entorno</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ruptura en el procesamiento de los sistemas de información</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Las necesidades o expectativas cambiantes de los clientes</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• La calidad del personal y los métodos de entrenamiento y motivación, que puede influenciar en el nivel de conciencia de control</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• La competencia</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Un cambio en las responsabilidades de la administración</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• La legislación y regulación nueva, que puede llevar a cambios en la política y estrategia de operación</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• La naturaleza de las actividades de la empresa y el acceso de los empleados a los activos</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Las catástrofes naturales</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ausencia de un comité de Auditoría o existencia de uno que no es efectivo</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Los cambios económicos</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rechazo o resistencia al cambio</li></ul>

**Riesgos a nivel de actividad:** Su identificación ayuda a centrar la valoración de

riesgos en las principales unidades de negocio.

Se debe partir del análisis de los riesgos a nivel de la empresa, evaluando cómo pueden afectar los distintos procesos e inhibir o dificultar el logro de los objetivos operacionales, de información financiera o de cumplimiento, para ello debe identificarse los riesgos puntuales a la actividad y analizarlos, lo cual incluye:

- Estimación o ponderación de la importancia de un riesgo.
- Valoración de la probabilidad o frecuencia de ocurrencia del riesgo.
- Consideraciones de cómo debe administrarse el riesgo, o sea, determinación de qué acciones deben ser tomadas.

**Circunstancias que pueden afectar el control interno:**

- Cambio del ambiente de operación
- Personal nuevo
- Sistemas de información nuevos o reconstruidos
- Crecimiento rápido
- Nuevas tecnologías
- Líneas, actividades y productos nuevos
- Reestructuración corporativa
- Operaciones en el extranjero

El auditor debe evaluar y ponderar estos riesgos, considerando su posibilidad de ocurrencia, frecuencia e impacto en los resultados, igualmente debe contemplar el ambiente de control y el riesgo de control, entendiéndose éste como la posibilidad de que la dependencia que realiza el control interno no pueda detectar a tiempo estos problemas, para ello se puede elaborar una matriz que considere los siguientes aspectos:

**Problema identificado**

Se debe describir el problema, bien sea:

- Riesgo a nivel de la empresa (factores externos e internos)

- Riesgo a nivel de la actividad
- Circunstancia riesgosa de cambio

### **Objetivos que pueden ser afectados**

Liste todos los objetivos que pueden ser afectados:

- Objetivos operacionales
- Objetivos de información financiera
- Objetivos de cumplimiento

### **Posibilidad de ocurrencia del hecho**

A juicio del auditor, éste determinará si están dadas las condiciones para que el hecho se concrete (otorgar valores cualitativos):

6. Casi imposible
7. Poco posible
8. Posible
9. Bastante posible
10. Muy posible

### **Probabilidad de frecuencia del hecho**

A juicio del auditor, éste debe determinar si están dadas las condiciones para que el hecho se concrete más de una vez (otorgar valores cualitativos):

5. Una sola vez
6. Poca frecuencia
7. Frecuente
8. Muy frecuentemente

### **Gobierno Corporativo**

Consiste en “...la manera en que la empresa está organizada y gerenciada, a efectos de garantizar a los accionistas y acreedores financieros el recibir ó ser beneficiarios de la parte proporcional adecuada que les corresponda, ya sea de las utilidades ó de los activos de la empresa.”

Gobierno Corporativo (Governance) es el proceso y estructura utilizada para dirigir y administrar el negocio y las relaciones corporativas, con el objetivo de realzar el valor para el accionista. Dichos procesos y estructura definen las divisiones de poder y establecen mecanismos para conseguir la responsabilidad entre los accionistas, la junta directiva y la gerencia del negocio.<sup>4</sup>

Las características elementales para que un Gobierno Corporativo tenga efecto en una organización, son:

**Transparencia:** Informar a los accionistas de manera clara y completa sobre las actividades financieras y administrativas de la compañía, instaurando una cultura de integridad e imparcialidad.

**Supervisión:** Establecer controles internos y externos lo suficientemente sólidos, que permitan instruir un comité dedicado al cumplimiento de la ley, integridad y gestión de riesgo.

**Responsabilidad:** Contar con estructura de negocio y gerenciación abiertas, teniendo en cuenta el impacto que la gerencia tienen en los empleados, clientes y proveedores, así como la creación de valor en el negocio.

**Adaptabilidad:** Contar con estructuras de negocios que pueden adaptarse y evolucionar a los cambios sociales, de mercado y de competencia con otras empresas del sector o industria, desarrollando una fuerza de trabajo comprometida a “auto-monitorearse”.

---

<sup>4</sup> Desarrollado por Alium Web Strategy © 200-2004: [http:// www.pc-news.com/detalle.asp](http://www.pc-news.com/detalle.asp)

Una junta directiva dedicada, comprometida y dinámica es el corazón de un buen Gobierno Corporativo.

Los gobiernos corporativos se rigen bajo principios que ayudan a la gobernabilidad de factores externos, internos e individuales, los que ayudan a la organización a:

- Garantizar que las cosas se hagan bien, aunque a veces existan costos importantes;
- Garantizar que la información hacia fuera de la empresa, sea oportuna y transparente; y,
- Crear confianza de su entorno hacia la empresa.

### ***Comité de Auditoría***

En aquellas empresas que tienen un Comité de Auditoría, el informar en términos del marco COSO ayuda a representar las fortalezas y debilidades del sistema de control interno.

En otras, se organiza el comité de auditoría dentro de la junta directiva para tomar un papel activo en la vigilancia de las políticas y prácticas de presentación de informes financieros y de contabilidad de la compañía. La Bolsa de Valores de Nueva York exige los comités de auditoría y éstos han sido respaldados por la SEC, el AICPA y la Bolsa "American Stock Exchange".

No todas las entidades tienen comités de auditoría, así este concepto no se aplica a los negocios organizados como empresas de un solo propietario, sociedades y corporaciones pequeñas de propiedad limitada.

### ***Administración o gestión de riesgo empresarial E.R.M. (Enterprise Risk Management)***

*“La gestión o administración de riesgo empresarial ERM es un proceso estructurado, consistente y continuo implementado a través de toda la organización para identificar, evaluar, medir y reportar amenazas y oportunidades que afectan el poder alcanzar el logro de sus objetivos.”<sup>5</sup>*

### **Principios básicos:**

- Todas las entidades, con ánimo o sin ánimo de lucro, existen para proveer valor a sus accionistas.
- La creación de valor está afectada por las incertidumbres, la cual ofrece tanto riesgos como oportunidades con el potencial de erosionar o enriquecer valor.

El E.R.M. soporta la creación de valor para ayudar a la Gerencia a:

- Establecer soluciones viables y reducir los riesgos que crean las incertidumbres.
- Proveer una estructura conceptual para que la administración trate de manera más efectiva la capacidad de generar más valor a la entidad. Todas las entidades, con ánimo o sin ánimo de lucro, existen para proveer valor a sus accionistas (stakeholders).
- La creación de valor está afectada por las incertidumbres, la cual ofrece tanto riesgos como oportunidades con el potencial de erosionar o enriquecer valor.

### ***El COSO II***

El COSO II ha desarrollado una estructura conceptual para la administración del riesgo empresarial denominada E.R.M., que ayuda al entendimiento de la formulación y seguimiento de un proceso básico en la administración del riesgo como apoyo al buen gobierno corporativo y adecuadas medidas de control en una organización.

Los riesgos se clasifican en cuatro grandes grupos:

---

<sup>5</sup> ESTUPIÑAN GAITÁN, R., Administración o Gestión de Riesgos E.R.M. y la Auditoría Interna, 1ª. Edición Bogotá 2006, p. 138.

- El riesgo de reputación.
- El riesgo de mercado.
- El riesgo de crédito.
- El riesgo operacional en todas sus divisiones.

El E.R.M. como formalidad de prevención, detección, mitigación a los indicados riesgos, ha determinado ocho componentes interrelacionados, que muestran cómo la alta dirección opera un negocio y de qué forma están integrados dentro del proceso administrativo y son:

- Entorno interno: Filosofía de administración de riesgo; Cultura de riesgo; Responsabilidad de la junta directiva o consejo de administración; Integridad y valores éticos; Compromiso para con la competencia.
- Definición de los objetivos: Objetivos estratégicos, Objetivos relacionados; Objetivos seleccionados; Apetitos del riesgo; Tolerancia al riesgo.
- Identificación de eventos: Factores que influyen en la estrategia y los objetivos; metodologías y técnicas; interdependencia entre los eventos; categoría de eventos, riesgos y oportunidades.
- Valoración del riesgo: Riesgo inherente y residual, probabilidad e impacto; metodologías y técnicas de correlación.
- Respuesta al riesgo: Identificación de las respuestas al riesgo; evaluación de las posibles respuestas al riesgo; selección de respuestas; puntos de vista de mapeo o portafolio.
- Actividades de control: Integración con la respuesta al riesgo; tipos de actividades de control; controles generales; controles de aplicación; controles específicos de la actividad.

### **Plan de auditoría que apunta al riesgo**

Tomando como referencia las prácticas de auditoría interna formuladas por las

Normas Internacionales de Auditoría Interna (IAI) <sup>6</sup>, relacionadas con la Administración de Riesgos E.R.M., se detallan varios fundamentos para lograr un adecuado enlace con la Administración del Riesgo, pero que se aplicará a la auditoría de gestión:

- c) Al llevar a cabo trabajos de Auditoría, los métodos y técnicas de pruebas y validaciones deben reflejar la materialidad del riesgo y la probabilidad de ocurrencia.
- d) La información y comunicación a la Alta Gerencia, deben transmitir conclusiones de gestión de riesgos y recomendaciones para reducirlos o contrarrestarlos.

### **Mapa de riesgos**

La matriz para elaborar un mapa de riesgos puede ser diseñada y establecida bajo los siguientes parámetros:

- Factor de riesgo
- Descripción del riesgo
- Posibles consecuencias
- Ponderación

El mapa de riesgo es un instrumento metodológico mediante el cual se identifica un conjunto ordenado y flexible de factores que pueden dar origen a irregularidades, algunas veces, a errores no intencionales y definitivamente, a hechos fraudulentos y de corrupción, con los mapas de riesgo se califica la presencia de riesgos y se prevén sus posibles daños.

Los beneficios de la Gestión de Riesgo en las corporaciones se basan en que no existe ningún negocio que se encuentre exento de riesgos o se desenvuelva en un ambiente interno o externo libre de éstos. En consecuencia, la Gestión Integral de Riesgo le permite a la gerencia operar más eficientemente en ambientes propensos a

---

<sup>6</sup> Consejo para la Práctica No. 2010-2 como interpretación de la Norma 2010 de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (Planeación) del Instituto de Auditores Internos (IAI).

riesgos, con lo cual se garantiza la capacidad del negocio para:

- Interconectar el crecimiento, el riesgo y la rentabilidad.
- Mejorar las decisiones en respuesta a los riesgos.
- Minimizar sorpresas operacionales y pérdidas.
- Identificar y gerenciar riesgos íter-organizacionales.
- Proveer respuestas integradas a múltiples riesgos.
- Aprovechar las oportunidades.
- Racionalización del capital.

#### **4.4. El Proceso Administrativo**

Otra fuente de evidencia de la auditoría administrativa es el proceso administrativo

Como primera medida es necesario determinar los factores que se consideran fundamentales para el estudio de la organización en función de dos vertientes: el proceso administrativo y los elementos específicos que forman parte de su funcionamiento.

En el primer caso, se incorporan las etapas del proceso administrativo y se definen los componentes que lo fundamentan, las cuales permiten realizar un análisis lógico de la organización, ya que secuencian y relacionan todos sus componentes en forma natural y congruente.

Este orden se apega a propósitos estratégicos, que concentran en forma objetiva la esencia o "razón de ser" de cada fase, y que son el marco de referencia para analizar a la organización en todos sus ámbitos, niveles, procesos, funciones, sistemas, recursos, proyectos, productos y/o servicios y entorno, lo que representa una visión de conjunto de la forma en que interaccionan todos y cada uno de ellos en relación con su objeto o atribución sustantiva.

En el segundo caso se incluye una relación de los elementos específicos que complementan el proceso administrativo. Tales elementos específicos se asocian con

atributos fundamentales que enmarcan su fin y función, lo que permite determinar su contribución particular al proceso en su conjunto y al funcionamiento de la organización.

<b>ELEMENTOS ESPECIFICOS</b>	<b>ATRIBUTO FUNDAMENTAL</b>
• Adquisiciones	Abastecimientos de recursos
• Almacenes e inventarios	Resguardo y canalización de recursos
• Asesoría externa	Soporte especializado con visión de negocio
• Asesoría interna	Asistencia para mejorar el desempeño
• Coordinación	Determina la unidad de acción
• Distribución del espacio	Disposición de instalaciones para el flujo del trabajo
• Exportaciones	Alternativa de expansión
• Globalización	Apertura a un mercado mundial
• Importaciones	Insumos de origen extranjero
• Informática	Manejo alterno de información
• Investigación y desarrollo	Innovación de valor
• Marketing	Desplazamiento y ubicación de productos
• Operaciones	Generación de productos y/o servicios con un valor agregado
• Proveedores	Suministros de insumos
• Proyectos	Promueven la unidad de propósito
• Recursos financieros y contabilidad	Manejo, registro y control de recursos

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servicio a clientes</li> </ul>	Capacidad de respuesta
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servicios generales</li> </ul>	Desarrollo de condiciones de operación
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemas</li> </ul>	Definen la distribución interrelacionada de componentes

**Componentes del Proceso Administrativo y elementos específicos**

<b>PROCESO ADMINISTRATIVO</b>	
<b>ETAPA</b>	<b>PROPÓSITO ESTRATÉGICO</b>
<b>Planeación</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Visión</li> <li>• Misión</li> <li>• Objetivos</li> <li>• Metas</li> <li>• Estrategias / tácticas</li> <li>• Procesos</li> <li>• Políticas</li> <li>• Procedimientos</li> <li>• Programas</li> <li>• Enfoques</li> <li>• Niveles</li> <li>• Horizonte</li> </ul>	Definir el marco de actuación de la organización
<b>Organización</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Estructura organizacional</li> <li>• División y distribución de funciones</li> <li>• Cultura organizacional</li> <li>• Recursos humanos</li> <li>• Cambio organizacional</li> <li>• Estudios administrativos</li> <li>• Instrumentos técnicos de apoyo</li> </ul>	Diseñar e instrumentar la infraestructura para el funcionamiento de la organización

<p><b>Dirección</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Liderazgo</li> <li>• Comunicación</li> <li>• Motivación</li> <li>• Grupos y equipos de trabajo</li> <li>• Manejo del estrés, el conflicto y las crisis</li> <li>• Tecnología de la información</li> <li>• Toma de decisiones</li> <li>• Creatividad e innovación</li> </ul>	<p>Tomar las decisiones pertinentes para regular la gestión de la organización</p>
<p><b>Control</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Naturaleza</li> <li>• Sistemas</li> <li>• Niveles</li> <li>• Procesos</li> <li>• Área de aplicación</li> <li>• Herramientas</li> <li>• Calidad</li> </ul>	<p>Medición del progreso de las acciones en función del desempeño</p>

La selección de los componentes del proceso administrativo y elementos específicos debe hacerse considerando las variables fundamentales que influyen en el desempeño de una organización, tal como su naturaleza, campo de actuación, tamaño, giro industrial y enfoque estratégico. No obstante, el grado de profundidad con el que se analice cada variable o juego de variables, depende del proyecto de auditoría y de la estrategia para realizarlo. Para este efecto, se puede asignar un valor a cada etapa del proceso considerándolo como una totalidad (100% o 1000 puntos) y porcentajes o puntajes específicos por componente en función del peso establecido para cada etapa. De igual manera, la suma del porcentaje o puntos establecidos para cada elemento específico, de acuerdo con el número de elementos elegidos, debe totalizar 100% o 1000 puntos. Es importante señalar que, aunque la ponderación pueda implicar cierto nivel de subjetividad, en el momento de aplicar las técnicas de recolección la incidencia de respuestas validarán o no tal estimación. Bajo esta óptica, es posible determinar el perfil real del proceso administrativo y los elementos específicos.

### ***Indicadores de Gestión del Proceso Administrativo***

El fin primordial de emplear indicadores de gestión en el proceso administrativo es evaluar en términos cualitativos y cuantitativos el puntual cumplimiento de sus etapas propósito estratégicos, a partir de la revisión de sus componentes.

Para estar en posibilidad de obtener la mayor y mejor información, a cada etapa del proceso se le asignan indicadores cualitativos, que son los que dan razón de ser a organización, e indicadores cuantitativos, que son los que traducen en hechos el objeto de la organización.

El manejo de estos dos indicadores en forma simultánea, obedece al propósito que el auditor tenga una visión global y completa de la organización, mediante la vinculación de la esencia con las acciones y el comportamiento con los resultados.

*García*

*María Angélica*

*Mónica Jimbo Santana*

Esta división convencional se basa en la idea de evaluar al proceso en sí mismo, de obtener información adicional de los factores que influyen en su ejecución, toda vez que el conjunto de etapas y elementos permite respaldar las recomendaciones que pueden formular y, sobre todo, seguir una secuencia ordenada y sistemática para emitir un juicio definitivo de la situación de la organización.

Asimismo, si se considera que los cuestionarios preparados para cada rubro respetan este criterio, es importante anotar que, para ampliar el alcance en la revisión de cada etapa y elemento, y determinar las condiciones en que se generaron, la organización puede considerar los siguientes aspectos:

- Proceso seguido para su formulación.
- Asignación de la responsabilidad de su preparación.
- Difusión de su preparación.
- Aceptación por parte de la organización.
- Interpretación adecuada de los miembros de la organización.
- Acceso a la información para su consulta.
- Plazo o periodo de ejecución estimado.
- Claridad en su definición.
- Congruencia en su conceptualización.
- Congruencia con las condiciones de la organización.
- Revisión y actualización de los contenidos.
- Vínculos con las instancias con las que interactúa la organización.

De acuerdo con lo expuesto, a continuación se presentan las etapas del proceso así como varios de sus elementos, con sus indicadores específicos:

### ***Proceso Administrativo***

**Etapas I : Planificación**

**Propósito estratégico : Definir el marco de actuación de la organización**

### ***I.1 Visión***

#### ***Indicadores cualitativos***

- Nivel en que enmarca el logro de las aspiraciones comunes.
- Forma en que fomenta el nivel de compromiso.
- Manera en que eleva la moral y el espíritu de equipo.

#### **Indicadores cuantitativos**

Empleados que la conocen

Total de empleados

Empleados que la comparten

Empleados que la conocen

### **I.2. Misión**

#### **Indicadores cualitativos**

- Medida en que enlaza lo deseable con lo posible.
- Manera en que conforma el marco de referencia de las acciones.
- Grado en el que se constituye como una guía de actuación.

#### ***Indicadores cuantitativos***

Empleados que la conocen

Total de empleados

Empleados que participan en su definición

Total de empleados

***1.3 Objetivos***

**Indicadores cualitativos.**

- Medida en que imprimen dirección a los esfuerzos.
- Grado en que orientan las acciones.
- Modo en que se traduce el objeto de la organización en propósitos concretos.

**Indicadores cuantitativos**

Objetivos alcanzados

Objetivos programados

**ETAPA II : Organización**

**PROPOSITO ESTRATEGICO : Diseñar e instrumentar la infraestructura para el funcionamiento de la organización**

***II.1. Estructura organizacional***

***Indicadores cualitativos***

- Precisión con que se determinan los niveles de autoridad y responsabilidad.
- Manera en que se traduce el objeto de la organización en un mecanismo de trabajo.
- Modo en que la infraestructura se constituye en una ventaja competitiva.

**Indicadores cuantitativos**

Áreas Directivas

\_\_\_\_\_  
Total de áreas

Áreas Asesoras

\_\_\_\_\_  
Total de áreas

Áreas de apoyo

\_\_\_\_\_  
Total de áreas

Áreas operativas

\_\_\_\_\_  
Total de áreas

**II.2. Recursos humanos**

**Indicadores cualitativos**

- Precisión con que determina el sistema formal de gestión del talento.
- Grado en que se consideran tales recursos como .el capital intelectual,
- Capacidad para constituirlos en un factor de aprendizaje para el cambio.

**Indicadores cuantitativos**

Número de renunciaciones

\_\_\_\_\_  
Total de personal

Personal de nivel directivo

*García*

*María Angélica*

*Mónica Jimbo Santana*

Total de personal

Personal nivel asesor

---

Total de personal

Personal de nivel operativo

---

Total de personal

Personal nivel de apoyo

---

Total de personal

**ETAPA III : Dirección**

**PROPÓSITO ESTRATÉGICO : Tomar las decisiones pertinentes para regular la gestión de la organización**

***III.1. Liderazgo***

***Indicadores cualitativos***

- Forma en la que el liderazgo constituye una conducta que guía y provee el soporte necesario a la organización.
- Dimensión en que el líder ejerce su poder de influencia en las personas,
- Capacidad para lograr que las acciones se implementen de la mejor manera posible.

***Indicadores cuantitativos***

Personal que identifica el estilo de liderazgo

Total de personal

Personal que acepta el estilo

Total del personal

**ETAPA IV : Control**  
**PROPÓSITO ESTRATÉGICO : Medición del progreso de las acciones en función del desempeño**

***IV.1. Calidad***

***Indicadores cualitativos***

- Manera en que la organización propicia el impulso sistemático de la participación de todos los integrantes para el logro de procesos, productos y servicios de calidad.
- Capacidad para establecer estándares para evaluar la calidad de productos y servicios.
- Modo en que contribuyen a hacer de la mejora continua un hábito.

***Indicadores cuantitativos***

Productos defectuosos

Total de productos

Reclamos atendidos

Total de reclamos

**4.9. El Diagnóstico como parte esencial de la Auditoría Administrativa**

**Base Conceptual**

La diagnosis, parte esencial de la Auditoría administrativa, es un recurso que traduce los hechos y circunstancias en información concreta, susceptible de cuantificarse y cualificarse. Es también una oportunidad para diseñar un marco global de análisis para sistematizar la información de la realidad de una organización, para establecer la naturaleza y magnitud de sus necesidades, para identificar los factores más relevantes de su funcionamiento, para determinar los recursos disponibles para resolver sus problemas, para relacionar las causas de su comportamiento y el impacto de los efectos en sus resultados; y, sobre todo, para servir como cauce a las acciones necesarias que permitan su atención eficaz.

El diagnóstico es un mecanismo de estudio y aprendizaje toda vez que fundamenta y transforma las experiencias y los hechos en conocimiento administrativo, que permite evaluar tendencias y situaciones para formular una propuesta interpretativa, o modelo analítico de la realidad de la organización.

### **Marco de referencia**

Una vez que se ha planeado e instrumentado la Auditoría, se dispone de una base de información con la perspectiva de la génesis, infraestructura administrativa, forma de operación y posición competitiva, lo que permite establecer las bases de actuación con la certeza de que enmarca las variables y estrategias fundamentales.

### **Contenido**

Para que el diagnóstico administrativo aporte elementos de decisión sustantivos a la Auditoría tiene que incorporar los siguientes aspectos;

#### **a. Contexto**

- Fisonomía de la organización de acuerdo con su situación actual y su trayectoria histórica
- Mecánica para generar bienes, servicios, capital y conocimiento

- Esfera de acción
- Posición en el mercado
- Ciclo de vida de la organización

**b. Información operativa**

- Gestión de funciones, procesos y proyectos
- Coordinación de las acciones
- Administración de la tecnología de la información
- Análisis de la interacción, planeación, organización, dirección y control

**c. Desempeño**

- Manejo de indicadores financieros y de gestión
- Comportamiento organizacional
- Resultados alcanzados
- Margen de efectividad

**d. Estrategia competitiva**

- Propósito estratégico
- Enfoque estratégico
- Procesos estratégicos
- Habilidades distintivas

**e. Liderazgo**

- Cultura organizacional
- Valores
- Trabajo en equipo
- Calidad de vida de la organización

**f. Perspectivas**

- Estructura
- Oportunidades de negocio
- Administración del cambio

- Potencial de innovación
- Control estratégico.