**CAPITULO III**

**3. AUDITORIA DE GESTIÓN**

Antes de comenzar este capitulo es muy importante mencionar algunos conceptos para tener un conocimiento más profundo acerca de lo que representa efectuar un Auditoria de Gestión en una empresa de servicios, tema principal de esta tesis, para luego comenzar con la metodología y procedimientos.

**3.1 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. Se busca fundamentalmente la supervivencia y el crecimiento de la entidad, se desarrolla dentro del marco que esta determinado por los objetivos y políticas establecidas por un plan estratégico e involucra todos los niveles de responsabilidad de la entidad.

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

**3.2 Control**

El control es una importante de la gestión ya que este es un conjunto de mecanismos para lograr objetivos determinados.

**3.2.1 Control de Gestión**

El control de gestión es el examen de eficiencia y eficacia de las entidades de administración y de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de los procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño.

**3.2 .2 Instrumentos para el control de gestión**

El control de gestión como cualquier sistema, este tiene instrumentos que sirven de ayuda para las entidades:

**- Índices:** Permiten detectar variaciones con relación a metas o normas.

**- Indicadores:** Son los cocientes que permiten analizar rendimientos.

**- Cuadros de Mandos:** Permiten la dirección y enfoque hacia los objetivos.

**- Gráficas:** Representación de información (variaciones y tendencias).

**- Análisis comparativo:** Compararse con el mejor, para lograr una mayor superación.

**- Control Integral:** Participación sistemática de cada área organizacional en el logro de los objetivos.

**3.2.3 Elementos de Gestión**

Entre los elementos de gestión tenemos los siguientes:

* Economía
* Eficiencia
* Eficacia
* Ecología
* Ética

**Economía.-** uso oportuno de los recursos idóneos en cantidad y calidad correctas en el momento previsto, en el lugar indicado, es decir adquisición o producción al menor costo posible, con relación a los programas de la organización.

**Eficiencia.-** Es la relación entre los recursos consumidos y la producción de bienes y servicios, se expresa como porcentaje comparando la relación insumo-producción de bienes y servicios, se expresa como un estándar aceptable o norma; la eficiencia aumenta en la medida en que un mayor número de unidades se producen utilizando una cantidad dada de insumo. Su grado viene dado de la relación entre los bienes adquiridos o producidos o servicios prestados, con el manejo de los recursos humanos, económicos y tecnológicos para su obtención.

**Eficacia.-** la relación de servicios y productos, los objetivos y metas programados.

La eficacia es el grado en que una actividad o programa alcanza sus objetivos o metas que se había propuesto.

**Ecologia.-** son las condiciones, operaciones y prácticas relativas de a los requisitos ambientales y su impacto, que deben ser reconocidos y evaluados en una gestión de un proyecto.

**Ética.-** es un elemento básico de la gestión institucional, expresada en la moral y conducta individual y grupal, de los funcionarios y empleados de una entidad, basada en sus deberes, en su código de ética, las leyes, en las normas constitucionales, legales y vigentes de una sociedad.

**3.2.4 Ámbito y objetivo general de la Auditoria de Gestión Pública**

Se lo puede asignar de la siguiente manera:

**Gestión Operativa.-** esta se desarrolla de la manera social y comunitaria, de la infraestructura económica, productiva, financiera y de valores.

**Gestión Financiera.-** Presupuestaria, del crédito, tributaria, de caja o tesorería, contable

**Gestión Administrativa.-** General de bienes, de transporte y construcciones internas de comunicaciones; de documentos (secretariado, biblioteca, imprenta, reproducción de documentos y otros), de seguridad limpieza y mensajería, de recursos humanos, de desarrollo social interno, e informática.

**3.3 Metodología**

* + 1. **Marco Legal y Normativo**

De acuerdo a la Constitución del Ecuador, establece que la Contraloría General del Estado, se realizarán auditorias de gestión a alas entidades y organismos del sector público como es la empresa a la que se va a auditar en esta tesis, y se pronunciara sobre la legalidad, transparencia y eficiencia de los resultados.

El Contralor General al emitir los objetivos, estrategias y políticas a aplicarse para la Planificación Operativa de Control, prevé como objetivo que se desarrollará y se difundirá una metodología de trabajo para las auditorias de gestión.

**3.3.2 Propósito y objetivos**

Entre los propósitos tenemos a los siguientes.

* Determinar si todos los servicios prestados, obras y bienes entregados son necesarios y, si es necesario desarrollar nuevos; así como, efectuar sugerencias sobre formas más económicas de obtenerlos.
* Determinar lo adecuado de la organización de la entidad; la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas; la existencia y cumplimiento de políticas adecuadas; la existencia y eficiencia de métodos y procedimientos adecuados; y, la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
* Comprobar si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente y si se realizan con eficiencia sus actividades y funciones.
* Cerciorarse si la entidad alcanzó los objetivos y metas previstas de manera eficaz y si son eficaces los procedimientos de operación y de controles internos.
* Conocer las causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas.

Dentro de los principales objetivos tenemos:

* + Promover la optimización de los niveles de eficiencia, eficacia, economía, calidad e impacto de la gestión pública.
	+ Determinar el grado de cumplimiento de objetivos y metas.
	+ Verificar el manejo eficiente de los recursos.
	+ Promover el aumento de la productividad, procurando la correcta administración del patrimonio público.
	+ Satisfacer las necesidades de la población.

**3.3.3 Alcance**

La Auditoria de Gestión examina en forma detallada cada aspecto operativo de la organización, por lo que, en la determinación del alcance debe considerarse lo siguiente:

1. Logro de los objetivos institucionales; nivel jerárquico de la entidad; la estructura organizativa; y, la participación individual de los integrantes de la institución.
2. Verificación del cumplimiento de la normatividad tanto general como específica y de procedimientos establecidos.
3. Evaluación de la eficiencia y economía en el uso de los recursos, entendido como rendimiento efectivo, o sea operación al costo mínimo posible sin desperdicio innecesario; así como, de la eficacia en el logro de los objetivos y metas, en relación a los recursos utilizados.
4. Medición del grado de confiabilidad, calidad y credibilidad de la información financiera y operativa.
5. Atención a la existencia de procedimientos ineficaces o más costosos; duplicación de esfuerzos de empleados u organizaciones; oportunidades de mejorar la productividad con mayor tecnificación; exceso de personal con relación al trabajo a efectuar; deficiencias importantes, en especial que ocasionen desperdicio de recursos o perjuicios económicos.
6. Sobre el alcance de la auditoria, debe existir acuerdo entre los administradores y auditados; el mismo debe quedar bien definido en la fase de Conocimiento Preliminar, porque permite delimitar el tamaño de las pruebas o sea la selección de la muestra y el método aplicable, además medir el riego que tiene el auditor en su trabajo.

**3.3.4 Enfoque**

Este tipo de auditorias son un enfoque integral, por tanto se concibe como una Auditoria de Economía y Eficiencia, porque esta considerada como una adquisición económica de los recursos (insumos) y su utilización efectiva o provechosa en la producción de bienes, servicios u obras en la calidad y cantidad esperados y que sean socialmente útiles y cuyos resultados sean medibles por su calidad e impacto.

**Grafico 3.1**

**ECONOMIA**

Uso oportuno de los recursos en cantidad y calidad adecuadas y al menor costo posible.

**CALIDAD**

Cantidad, grado y oportunidad de bienes y servicios

**EFICIENCIA**

Relación entre los bienes o servicios entregados y el manejo de los recursos

**EFICACIA**

Relación entre los bienes o servicios generados y los objetivos y metas programadas

**IMPACTO**

De los productos

**Auditoria hacia la economía y eficiencia**

**Auditoria hacia la eficacia**

**Fuente:** [**www.economiaynegocios.cl**](http://www.economiaynegocios.cl)

**3.4 Herramientas de la Auditoria de Gestión**

**3.4.1 Equipo Multidisciplinario**

Para la ejecución de Auditorias de Gestión es necesario la conformación de un equipo multidisciplinario, que dependiendo de la naturaleza de la entidad y de las áreas a examinarse, a más de los auditores profesionales, podría estar integrado por especialistas en otras disciplinas.

**Auditores**

De éste grupo, entre los dos más experimentados, se designa al jefe de grupo y al supervisor, quienes tendrán la máxima e íntegra responsabilidad de la Auditoria de Gestión.

**Especialistas**

Estos profesionales a más de su capacidad deben tener la independencia necesaria con relación a la entidad objeto de la auditoria, a fin de obtener mayor confianza de que su trabajo será ejecutado con total imparcialidad.

Es conveniente que los equipos multidisciplinarios se conformen en las direcciones o departamentos de auditoria, los especialistas podrían participar incluso en la Fase de Planificación.

**3.4.2 Control Interno**

El American Institute Public Accountants emite la Declaración sobre Normas de Auditoria, SAS-55, sobre la evaluación de la estructura de control interno, la nueva normativa plantea lo siguiente:

La segunda norma de trabajo de campo de las NAGA, queda como se indica: “Se obtendrá una comprensión suficiente de la estructura de control interno, para planear la auditoria y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a efectuarse”.

El informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) sobre Control Interno, cuya relación del informe fue encomendada a Coopers & Lybrand, presenta la siguiente definición:

“El Control Interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

* Eficacia y eficiencia de las operaciones
* Fiabilidad de la información financiera
* Cumplimiento de las leyes y normas aplicables

De la definición anterior se desprende lo siguiente:

* El control interno es un proceso y un medio utilizado para el logro de un fin, por tanto no es un fin.
* El control interno se lleva a cabo por personas en cada nivel de la organización, que son quienes establecen los objetivos de la entidad e implantan los mecanismos de control, por lo que no se trata únicamente de manuales, políticas y otra normativa.
* El control interno solamente puede aportar un grado de seguridad razonable a la dirección y a la administración de una Entidad, por ende no brinda seguridad total.
* El control interno procura la consecución de objetivos de diversa naturaleza.

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad, relevantes y de interés para la auditoria de gestión, como son:

* Salvaguardar los bienes, valores, propiedades y demás activos de la entidad.
* Promover la eficiencia del personal, minimizar los errores humanos y detectar.
* Rápidamente los que se produzcan.
* Dificultar la comisión de hechos irregulares y facilitar su descubrimiento si se produjeran.
* Garantizar la razonabilidad de la información contable y administrativa en general.

Para fines de la Auditoria de Gestión, se denomina estructura de Control Interno al conjunto de planes, métodos y procedimientos, incluyendo la actitud de dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respeto a que están lográndose los objetivos de control interno. El concepto moderno del control interno discurre por componentes y diversos elementos los que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia.

Los sistemas de control interno de las entidades y organismos públicos operan o funcionan con distintos niveles de eficacia, pero cuando los mismos alcanzan el estándar se puede calificar como un sistema eficaz, para ello se requiere que la alta dirección tenga seguridad razonable de lo siguiente:

* Que disponen de información oportuna y adecuada sobre el cumplimiento de los objetivos operacionales.
* Que se preparan en forma oportuna informes de la gestión operativa fiables y completos.
* Que se cumplen las normas constitucionales, legales y secundarias.

Para la determinación de que un sistema de control interno es eficaz es necesario también que se tomen en cuenta los siguientes aspectos:

* El control interno es parte del proceso de gestión, por tanto sus componentes deben analizarse en el contexto de las acciones que la dirección desarrolla en el momento de gestionar su actividad institucional.
* Los componentes a definirse pueden ser implantados en cualquier entidad, del tamaño que ésta sea, aunque podrían ser distintos de tratarse de pequeñas y medianas.

Existen factores para evaluar cada uno de los componentes, no obstante sin ser todos, a continuación se enlistan los siguientes:

**3.4.3 Actividades de gestión control**

**Interno**

Preguntas

1. Establecimiento de los objetivos de la entidad:

2. Planificación estratégica.

3. Establecimiento de los factores del entorno de control.

4. Establecimiento de los objetivos para cada actividad.

5. Identificación y análisis de riesgos.

6. Gestión de riesgos.

7. Dirección de las actividades de gestión.

8. Identificación, recopilación y comunicación de información.

9. Supervisión

10. Acciones Correctivas

* 1. **Evaluación de los riesgos**

Es una actividad que debe practicar la dirección en cada entidad gubernamental, pues ésta debe conocer los riesgos con los que se enfrenta; debe fijar objetivos, integrar las actividades de ventas, producción, comercialización, etc., para que la organización funcione en forma coordinada; pero también debe establecer mecanismos para identificar, analizar y tratar los riesgos correspondientes.

Toda entidad, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o sector al que pertenecen, debe hacer frente a una serie de riesgos tanto de origen interno como externo que deben evaluarse; una condición previa a la evaluación de los riesgos es en el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización que sean coherentes entre sí. La evaluación de riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos, a base del cual se determina la forma en que los riesgos deben ser subsanados, implica el manejo del riesgo relacionado con la información que genera y que puede incidir en el logro de los objetivos de control interno en la entidad; este riesgo incluye eventos o circunstancias que pueden afectar su confiabilidad de la información sobre las actividades y la gestión que realiza la dirección y administración.

Los riesgos afectan la habilidad de cada entidad para sobrevivir, competir con éxito dentro de su sector, mantener una posición financiera fuerte y una imagen pública positiva, así como la calidad global de sus productos, servicios u obras; no existe ninguna forma práctica de reducir el riesgo a cero, pues el riesgo es inherente a una actividad institucional; no obstante, compete a la dirección determinar cual es el nivel de riesgo aceptable.

Los elementos que forman parte de la evaluación del riesgo son:

- Identificación de los objetivos del control interno.

- Identificación de los riesgos internos y externos.

- Los planes deben incluir objetivos e indicadores de rendimiento.

- Evaluación del medio ambiente y externo.

- Identificación de los objetivos del control interno.

La identificación de los riesgos debe ser a nivel de la entidad, considerando los siguientes factores:

**Externos**: Los avances tecnológicos, las necesidades y expectativas cambiantes de los clientes, la competencia, las nuevas normas y reglamentos, los desastres naturales y los cambios económicos.

**Internos:** Las averías en los sistemas informáticos, la calidad de empleados y los métodos de formación y motivación, los cambios de responsabilidades de los directivos, la naturaleza de las actividades de la entidad, y otros.

La identificación de los riesgos también tiene que ser a nivel de cada actividad de la institución, especialmente en las unidades o funciones más importantes, como producción, desarrollo tecnológico, administración de bodegas, etc., que contribuyen para que también se mantenga un nivel aceptable de riesgo para el conjunto de la entidad.

Una vez identificado los riesgos de la entidad y por actividades cabe un análisis de los riesgos cuyo proceso incluye:

- Una estimación de la importancia del riesgo.

- Una evaluación de la probabilidad (o la frecuencia) de que se materialice el riesgo.

- Un análisis de cómo a de solventarse el riesgo señalando las medidas que deben adoptarse.

El componente EVALUACION DE LOS RIESGOS, debe ser evaluado considerando los siguientes factores:

* 1. **Métodos de evaluación**

Para la evaluación de control interno se utiliza diversos métodos, entre los más conocidos los siguientes:

* + 1. **Cuestionarios**

Consiste en diseñar cuestionarios a base de preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios y personal responsable, de las distintas áreas de la empresa bajo examen, en las entrevistas que expresamente se mantienen con este propósito.

Las preguntas son formuladas de tal forma que la respuesta afirmativa indique un punto óptimo en la estructura de control interno y que una respuesta negativa indique una debilidad y un aspecto no muy confiable; algunas preguntas probablemente no resulten aplicables, en ese caso, se utiliza las letras NA “no aplicable”. De ser necesario a más de poner las respuestas, se puede completar las mismas con explicaciones adicionales en la columna de observaciones del cuestionario o en hojas adicionales.

En las entrevistas, no solo se procura obtener un Si, No, o NA, sino que se trata de obtener el mayor número de evidencias; posterior a la entrevista, necesariamente debe validarse las respuestas y respaldarlas con documentación probatoria.

**3.6.2 Flujogramas**

Consiste en relevar y describir objetivamente la estructura orgánica de las áreas relacionadas con la auditoria, así como, los procedimientos a través de sus distintos departamentos y actividades.

Este método es más técnico y remediable para la evaluación, tiene ventaja frente a otros métodos porque permite efectuar el relevamiento siguiendo una secuencia lógica y ordenada, permite ver de un solo golpe de vista el circuito en su conjunto y facilita la identificación o ausencia de controles.

Para la preparación, se debe seguir los siguientes pasos:

1. Determinar la simbología.

2. Diseñar el flujograma

3. Explicar cada proceso junto al flujo o en hojas adicionales.

A continuación se presentan la simbología de flujogramación

**Grafico 3.2**



**Fuente:** [**www.monografias.com**](http://www.monografias.com)

* + 1. **Matrices**

El uso de matrices conlleva el beneficio de permitir una mejor localización de debilidades de control interno. Para su elaboración, debe llevarse a cabo los siguientes procedimientos previos:

- Completar un cuestionario segregado por áreas básicas, indicando el nombre de los funcionarios y empleados y el tipo de funciones que desempeñan.

- Evaluación colateral de control interno.

**Combinación de métodos**

Ninguno de los métodos por si solos, permiten la evaluación eficiente de la estructura de control interno, pues se requiere la aplicación combinada de métodos.

Ejemplo: El descriptivo con cuestionarios, los flujogramas con cuestionarios, etc. Para la selección del método o métodos es necesario considerar las ventajas y desventajas que tienen cada uno de ellos, las mismas que constan en el cuadro que se presenta a continuación:

**Tabla 3.1**





**Fuente:** [**www.ilustrados.com**](http://www.ilustrados.com)

* + 1. **Riesgos de Auditoria**

Al ejecutarse la Auditoria de Gestión, no estará excenta de errores y omisiones importantes que afecten los resultados del auditor expresados en su informe. Por lo tanto deberá planificarse la auditoria de modo tal que se presenten expectativas razonables de detectar aquellos errores que tenga importancia relativa; a partir de:

- Criterio profesional del auditor.

- Regulaciones legales y profesionales.

- Identificar errores con efectos significativos.

En este tipo de auditoria tendremos que tener en cuenta también los tres componentes de riesgo

* **Riesgo Inherente:** De que ocurran errores importantes generados por las características de la entidad u organismo.
* **Riesgo de Control:** De que el Sistema de Control Interno prevenga o corrija tales errores.
* **Riesgo de Detección:** De que los errores no identificados por los errores de Control Interno tampoco sean reconocidos por el auditor.

Sería necesario para evaluar la existencia o no de riesgos de auditoria de gestión:

* Conocer los riesgos propios de la actividad, del entorno y la naturaleza propia de laInformación.
* Considerar lo adecuado del diseño del Sistema de Control Interno y probar la eficacia de sus procedimientos.
* Determinar procedimientos sustantivos contenidos en el programa a aplicar, luego de haber evaluado el Sistema de Control Interno.
* Extensión de las pruebas sustantivas aplicables a la Empresa hacia los terceros.
* Vinculados.

Además sería importante considerar algunos factores generalizados del riesgo de auditoria siendo los que a continuación detallamos:

Determinar la confianza que tiene la dirección respecto al funcionamiento del sistema de control interno suponiendo que no se den:

- Incumplimientos en los procedimientos normalizados.

- Detección tardía o no detección de los errores o desvíos.

- Poca experiencia en el personal.

- Sistemas de información no confiables.

2. Evaluar los riesgos inherentes a la protección de los bienes activos o imagen pública adversa considerando:

- Probabilidad de ocurrencia de fraudes.

- Quejas del público.

- Errores de los criterios que se aplican para tomar decisiones.

- Barreras externas que afectan al accionar de la Empresa.

3. Identificar la existencia o no de cambios reiterativos en el nivel organizacional y los sistemas, atendiendo principalmente:

- Rotación del personal.

- Reorganizaciones en el funcionamiento del personal.

- Crecimiento o reducción del personal.

- Implantación de nuevos sistemas.

- Alteraciones de tipo cultural.

4. Evaluar la posibilidad de la existencia de errores que pueden pasar inadvertidos debido a un ambiente de complejidad, originado fundamentalmente por:

- La naturaleza de las actividades.

- El alcance de la automatización.

- La dispersión geográfica.

5. Medir la importancia del tamaño de la auditoria haciendo referencia al número de personas, tanto de la Empresa auditada como de los auditores, volumen físico de la documentación e impacto social reconociendo que a mayor tamaño mayores riesgos.

6. Determinar la importancia de la alta dirección le asigna a la auditoria otorgándoles por tanto todas las facilidades en el desarrollo de las tareas a los auditores y su equipo.

7. Considerar la posibilidad de incurrir en errores, o no detectarlos, según el tiempo de preparación y ejecución de la auditoria que se haya planificado y utilizado verdaderamente.

* 1. **Muestreo en la auditoria**

Durante su examen el auditor obtiene evidencia confiable y pertinente, suficiente para darle una base razonable sobre lo cual emitir un informe. Los procedimientos de auditoria que brindan esa evidencia no pueden aplicarse a la totalidad de las operaciones de la entidad, sino que se restringen a algunos de ellos; este conjunto de operaciones constituye una “muestra”.

El muestreo es el proceso de determinar una muestra representativa que permita concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo de operaciones. Por muestra representativa se entiende una cantidad dada de partidas que considerando los valores otorgados a elementos tales como el “riesgo”, permite inferir que el comportamiento de esa muestra es equivalente al comportamiento del universo.

El muestreo en auditoria, es la aplicación de un procedimiento de auditoria a menos del 100% de las partidas dentro de un grupo de operaciones, con el propósito de evaluar alguna característica del grupo.

La aplicación del muestreo en auditoria tiene los siguientes objetivos:

a) Obtener evidencia del cumplimiento de los procedimientos de control establecidos.

b) Obtener evidencia directa sobre la veracidad de las operaciones que se incluye en los registros y controles.

El auditor al efectuar la auditoria de gestión y considerar los factores de riesgos (en cualquiera de los tipos de riesgos), tendrá que decidirse o no, por el método para seleccionar la muestra y el tamaño de ésta, ya que es imposible abarcar en su totalidad todas las operaciones vinculadas con la gestión del área a utilizar.

Los riesgos inherentes y de control existen con independencia del procedimiento de muestreo. El auditor debe considerar los riesgos de detección surgidos de las incertidumbres debidas al muestreo (riesgo muestral) así como las surgidas de otros factores sin relación con el mismo (riesgo no muestral). En la auditoria de gestión, el auditor en la fase de conocimiento Preliminar y en la fase de Planificación requiere de investigaciones lo más exhaustivas posibles para determinar las causas de los problemas, que le permitan determinar en la ejecución del trabajo las pruebas a realizar y la aplicación o no de muestreos.

El tamaño de la muestra está condicionado por el grado de seguridad que el auditor planea obtener de los resultados del muestreo.

En la verificación de la gestión el auditor tiene que practicar pruebas de cumplimiento para determinar si el control interno contable - administrativo, cumplen con los requisitos esperados que permitan en el primer caso, la confiabilidad razonable desde el punto de vista financiero, y en el segundo caso, una administración eficiente.

Para este propósito se deben considerar las posibilidades o no de errores, teniendo en cuenta la planeación del error tolerable considerando a su vez el criterio de materialidad, que pueden incluir los siguientes pasos:

- Estudiar los niveles de errores identificados en otras auditorias.

- Reconocer los cambios en las políticas y procedimientos seguidos por la entidad auditada.

- Obtener evidencias suficientes.

Los auditores emplean los dos enfoques de las técnicas de muestreo, como son:

**3.7.1 De apreciación o no estadísticos.-** Los ítems a ser incluidos en la muestra son determinados de acuerdo a criterio; en este tipo de muestreo el tamaño, selección y evaluación de las muestras son completamente sujetivas; por lo tanto, es más fácil que ocurran desviaciones. Esta técnica es la más tradicional que viene aplicando el auditor; se sustenta en una base de juicio personal.

**3.7.2 Estadísticos.-** Aplica técnicas estadísticas para el diseño, selección y evaluación de la muestra; provee al auditor de una medición cuantitativa de su riesgo. Este muestreo ayuda al auditor a:

**1.** Diseñar una muestra eficiente.

**2.** Medir la eficiencia de la evidencia comprobatoria obtenida.

**3.** Evaluar los resultados de la muestra.

**3.7.3 Evidencias Suficientes y Competentes**

Las evidencias de auditoria constituyen los elementos de prueba que obtiene el auditor sobre los hechos que examina y cuando éstas son suficientes y competentes, son el respaldo del examen y sustentan el contenido del informe.

El auditor dedica la mayor parte de su trabajo a la obtención o elaboración de las evidencias, lo que logra mediante la aplicación de las técnicas de auditoria.

* + 1. **Elementos**

Para que sea una evidencia de auditoria, se requiere la unión de dos elementos:

Evidencia suficiente (característica cuantitativa) y Evidencia competente (característica cualitativa), proporcionan a la auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

**a) Evidencias Suficientes.** - Cuando éstas son en la cantidad y en los tipos de evidencia, que sean útiles y obtenidas en los límites de tiempo y costos razonables.

**b) Evidencias Competentes.-** Cuando, de acuerdo a su calidad, son válidas y relevantes.

**CLASES**

**a) Física. -** Que se obtiene por medio de una inspección y observación directa de actividades, documentos y registros.

**b) Testimonial.-** Que es obtenida en entrevistas cuyas respuestas son verbales y escritas, con el fin de comprobar la autenticidad de un hecho.

**c) Documental.-** Son los documentos logrados de fuente externa o ajena la entidad.

**d) Analítica.-** Es la resultante de computaciones, comparaciones con disposiciones legales, raciocinio y análisis.

* + 1. **Confiabilidad**

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

**Tabla 3.2**

**Fuente:** [**www.ilustrados.com**](http://www.ilustrados.com)

* 1. **Técnicas más utilizadas**

En la auditoria de gestión es fundamental el criterio profesional del auditor para la determinación de la utilización y combinación de las técnicas y prácticas más adecuadas, que le permitan la obtención de la evidencia suficiente, competente y pertinente, que le den una base objetiva y profesional, que fundamenten y sustenten sus comentarios, conclusiones y recomendaciones. Se considera importante a continuación definir las técnicas y las prácticas que pueden ser más utilizadas en este tipo.

**Comparación.-** Es la determinación de la similitud o diferencias existentes en dos o más hechos u operaciones; mediante esta técnica se compara las operaciones realizadas por la entidad auditada, o los resultados de la auditoria con criterios normativos, técnicos y prácticas establecidas, mediante lo cual se puede evaluar y emitir un informe al respecto. Fases: Ejecución y Comunicación de Resultados.

**Observación.-** Es la verificación visual que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso para examinar aspectos físicos, incluyendo desde la observación del flujo de trabajo, documentos, materiales, etc. Fases: 1 Conocimiento preliminar, 2 Planificación y 3 Ejecución.

**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. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Indagación.-** Es la obtención de información verbal mediante averiguaciones o conversaciones directas con funcionarios de la entidad auditada o terceros sobre las operaciones que se encuentran relacionadas, especialmente de hechos o aspectos no documentados. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Entrevista.-** Entrevistas a funcionarios de la entidad auditada y terceros con la finalidad de obtener información, que requiere después ser confirmada y documentada. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**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. Fase: 3 Ejecución.

**Análisis.-** Consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer su propiedad y conformidad con criterios normativos y técnicos; como por ejemplo, el análisis de la documentación interna y externa de la entidad hasta llegar a una deducción lógica; involucra la separación de las diversas partes y determina el efecto inmediato o potencial. Fases: 1 Conocimiento Preliminar, 2 Planificación, 3 Ejecución y 5 Seguimiento.

**Conciliación.-** Consiste en hacer que concuerden 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. Fase: 3 Ejecución.

**Confirmación.-** Comunicación independiente y por escrito, de parte de los funcionarios que participan o ejecutan las operaciones, y/o de fuente ajena a la entidad auditada, para comprobar la autenticidad de los registros y documentos sujetos al examen, así como para determinar la exactitud o validez de una cifra, hecho u operación. Fase: 3 Ejecución.

**Tabulación.-** Consiste en agrupar resultados importantes obtenidos en área, segmentos o elementos examinados que permitan llegar a conclusiones. Fase: 3 Ejecución.

**Comprobación.-** Consiste en verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones realizadas por una entidad, a través de el examen de la documentación justificatoria o de respaldo. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Calculo.-** Consiste en la verificación de la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado, presentados en informes, contratos, comprobantes y otros. Fase: 3 Ejecución.

**Revisión Selectiva.-** Consiste en una breve o rápida revisión o examen de una parte del universo de datos u 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 auditoria. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Inspección.-** 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 la combinación de otras técnicas, tales como: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación. Fase. 3 Ejecución.

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

**Verificación.-** Está asociada con el proceso de auditoria, asegura que las cosas son como deben ser, podría verificarse operaciones del período que se audita y otras de períodos posteriores. Fases: 2 Planeamiento y 3 Ejecución

**Investigación.-** Examina acciones, condiciones y acumulaciones y procesamientos de activos y pasivos, y todas aquellas operaciones relacionadas con éstos. Fases: 1 Conocimiento preliminar, 2 Planificación, 3 Ejecución y 5 Seguimiento.

**Evaluación.-** Es el proceso de arribar a una conclusión de auditoria a base de las evidencias disponibles. Fases: en todas, especialmente en la Fase 5 Comunicación de Resultados.

En la auditoria de gestión, también se puede aplicar determinadas prácticas como las que se definen a continuación:

**Síntomas.-** Son los indicios de algo que está sucediendo o va a ocurrir, que advierten al auditor de la existencia de un área crítica o problema y que le orienta para que haga énfasis en el examen de determinados rubros, áreas u operaciones, para definir las técnicas a utilizarse y obtener la evidencia requerida. Fases: 1 Conocimiento Preliminar, 2 Planificación y 3 Ejecución.

**Intuición.-** Es la capacidad de res puesta o reacción rápida manifestada por auditores con experiencia, ante la presencia de ciertos síntomas que inducen a pensar en la posibilidad de un hallazgo. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Sospecha.-** Es la acción de desconfiar de una información que por alguna razón o circunstancia no se le otorga el crédito suficiente; la sospecha obliga a que el auditor valide dicha información y obtenga documentación probatoria. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Síntesis.-** Preparación resumida de hechos, operaciones o documentos de carácter legal, técnico, financiero, administrativo o de otra índole. Fases: 1 Conocimiento Preliminar y 3 Ejecución.

**Muestreo Estadístico.-** Es la aplicación de los procedimientos de auditoria a una proporción inferior al ciento por ciento de las operaciones de una entidad, proyecto, programa o actividad, con el propósito de evaluar las características y de inferir a su universo. Fase: 3 Ejecución.

**3.9 Papeles de trabajo**

Los papeles de trabajo, se definen como el conjunto de cédulas y documentos elaborados u obtenidos por el auditor gubernamental, producto de la aplicación de las técnicas, procedimientos y más prácticas de auditoria, que sirven de evidencia del trabajo realizado y de los resultados de auditoria revelados en el informe.

Por tanto, constituyen los registros y documentos mantenidos por el auditor de los procedimientos por él seguidos, de las comprobaciones parciales que realizó, de la obtenida y de las conclusiones a las que arribó en relación con su examen; pueden incluir: programas de trabajo, análisis, anotaciones, documentos de la entidad o de terceros, cartas de confirmación y manifestaciones del cliente, extractos de documentos de la institución y planillas o comentarios preparados u obtenidos por el auditor.

Los propósitos principales de los papeles de trabajo son:

a) Constituir el fundamento que dispone el auditor para preparar el informe de la auditoria.

b) Servir de fuente para comprobar y explicar en detalle los comentarios, conclusiones y recomendaciones que se exponen en el informe de auditoria.

c) Constituir la evidencia documental del trabajo realizado y de las decisiones tomadas, todo esto de conformidad con las NAGAS.

Todo papel de trabajo debe reunir ciertas características, como las siguientes:

a) Prepararse en forma clara y precisa, utilizando referencias lógicas y un mínimo número de marcas.

b) Su contenido incluirá tan sólo los datos exigidos a juicio profesional del auditor.

c) Deben elaborarse sin enmendaduras, asegurando la permanencia de la información.

d) Se adoptarán las medidas oportunas para garantizar su custodia y confidencialidad, divulgándose las responsabilidades que podrían dar lugar por las desviaciones presentadas.

Los objetivos de los papeles de trabajo son los siguientes:

**Principales:**

- Respaldar el contenido del informe preparado por el auditor.

- Cumplir con las normas de auditoria emitidas por la Contraloría General.

**Secundarias:**

- Sustentar el desarrollo de trabajo del auditor. El auditor ejecutará varias tareas personalmente o con la ayuda de sus operativos, las cuales requieren cierta secuencia y orden para cumplir con las normas profesionales.

- Acumular evidencias, tanto de los procedimientos de auditoria aplicados, como de las muestras seleccionadas, que permitan al auditor formarse una opinión del manejo financiero-administrativo de la entidad.

- Facilitar la supervisión y permitir que el trabajo ejecutado sea revisado por un tercero.

- Constituir un elemento importante para la programación de exámenes posteriores de la misma entidad o de otras similares.

- Informar a la entidad sobre las deficiencias observadas, sobre aspectos relativos a las actividades de control de los sistemas, de procedimientos contables entre otros.

- Sirven como defensa en posibles litigios o cargos en contra del auditor. Los papeles de trabajo, preparados con profesionalismo, sirven como evidencia del trabajo del auditor, posibilitando su utilización como elementos de juicio en acciones en su contra.

Los papeles de trabajo son de propiedad de las unidades de auditoria de la Contraloría y entidades públicas, las mismas que tienen la responsabilidad de la custodia en un archivo activo por el lapso de cinco años y en un archivo pasivo por hasta veinte y cinco años, únicamente pueden ser exhibidos y entregados por requerimiento judicial.

Estos papeles de trabajo deben ser organizados y archivados en forma sistematizada, sea preparando legajos, carpetas o archivos que son de dos clases:

a) Archivo Permanente o Continuo.- Este archivo permanente contiene información de interés o útil para más de una auditoria o necesarios para auditorias subsiguientes.

La primera hoja de este archivo necesariamente debe ser el índice, el mismo que indica el contenido del legajo.

La finalidad del archivo permanente se puede resumir en los puntos siguientes:

1. Recordar al auditor las operaciones, actividades o hechos que tienen vigencia en un período de varios años.

2. Proporcionar a los auditores nuevos, una fuente de información de las auditorias realizadas.

3. Conservar papeles de trabajo que serán utilizados durante varios años y que no requieren ser preparados año tras año, ya que no se ha operado ningún cambio.

La mayor parte de información se obtiene en la primera auditoria, pero como se indicó su utilización es en ésta y futuras auditorias. Es necesario que en cada auditoria se vaya actualizando su información.

**3.10 Parámetros e indicadores de gestión**

**3.10.1 Indicadores de control de gestión** Para conocer y aplicar los indicadores de gestión, es importante que se encuentre implementado el control interno en la entidad y que se tenga muy en claro lo que es y la importancia del control de gestión como concepto clave y herramienta de la evaluación institucional.

Uno de los resultados del control interno, que permite ir midiendo y evaluando es el control de gestión, que a su vez pretende eficiencia y eficacia en las instituciones a través del cumplimiento de las metas y objetivos, tomando como parámetros los llamados indicadores de gestión, los cuales se materializan de acuerdo a las necesidades de la institución, es decir, con base en lo que se quiere medir, analizar, observar o corregir.

Las actividades que se realizan en una organización requieren cuantificarse, es decir, medirse; esa medida refleja en qué grado las actividades que se ejecutan dentro de un proceso, o los resultados del proceso se han alcanzado. Para medir una actividad lo importante es saber:

Para medir una actividad lo importante es saber:

**3.10.2 Indicadores cuantitativas y cualitativos**

Los indicadores desde el punto de vista de instrumentos de gestión, son de dos tipos:

a) Indicadores cuantitativos, que son los valores y cifras que se establecen periódicamente de los resultados de las operaciones, son un instrumento básico.

b) Indicadores cualitativos, que permiten tener en cuenta la heterogeneidad, las amenazas y las oportunidades del entorno organizacional; permite además evaluar, con un enfoque de planeación estratégica la capacidad de gestión de la dirección y de más niveles de la organización.

**3.10.3 Indicadores de gestión universalmente utilizados**

Los indicadores de gestión universalmente conocida y utilizada para medir la eficiencia, la eficacia, las metas, los objetivos y en general el cumplimiento de la misión institucional pueden clasificarse de la siguiente manera:

**1) Indicadores de resultados por área y desarrollo de información.-** Se basa en dos aspectos: la información del desarrollo de la gestión que se adelanta y los resultados operativos y financieros de la gestión. Estos indicadores muestran la capacidad administrativa de la institución para observar, evaluar y medir aspectos como: organización de los sistemas de información; la calidad, oportunidad y disponibilidad de la información; y, arreglos para la retroalimentación y mejoramiento continuo.

**2) Indicadores estructurales.-** La estructura orgánica y su funcionamiento permite identificar los niveles de dirección y mando, así como, su grado de responsabilidad en la conducción institucional. Estos indicadores sirven para establecer y medir aspectos como los siguientes:

Participación de los grupos de conducción institucional frente a los grupos de servicios, operativos y productivos.

Las unidades organizacionales formales e informales que participan en la misión de la institución.

Unidades administrativas, económicas, productivas y demás que permiten el desenvolvimiento eficiente hacia objetivos establecidos en la organización.

**3) Indicadores de recursos.-** Tienen relación con la planificación de las metas y objetivos, considerando que para planear se requiere contar con recursos. Estos indicadores sirvan para medir y evaluar lo siguiente:

- Planificación de metas y grado de cumplimiento de los planes establecidos.

- Formulación de presupuestos, metas y resultados del logro.

- Presupuestos de grado corriente, en comparación con el presupuesto de inversión y otros.

- Recaudación y administración de la cartera.

- Administración de los recursos logísticos.

**4) Indicadores de proceso.-** Aplicables a la función operativa de la institución, relativa al cumplimiento de su misión y objetivos sociales. Estos indicadores sirven para establecer el cumplimiento de las etapas o fases de los procesos en cuanto a:

- Extensión y etapas de los procesos administrativos.

- Extensión y etapas de la planeación.

- Agilidad en la prestación de los servicios o generación de productos que indica la celeridad en el ciclo administrativo.

- Aplicaciones tecnológicas y su comparación evolutiva.

**5) Indicadores de personal.-** Corresponden estos indicadores a las actividades del comportamiento de la administración de los recursos humanos. Sirven para medir o establecer el grado de eficiencia y eficacia en la administración de los recursos humanos, respecto:

- Condiciones de remuneración comparativas con otras entidades del sector.

- Comparación de la clase, calidad y cantidad de los servicios.

- Comparación de servicios percápita.

- Rotación y administración de personal, referida a novedades y situaciones administrativas del área.

- Aplicación y existencia de políticas y elementos de inducción, motivación y promoción.

**6) Indicadores Interfásicos. -** Son los que se relacionan con el comportamiento de la entidad frente a los usuarios externos ya sean personas jurídicas o naturales. Sirven para:

- Velocidad y oportunidad de las respuestas al usuario.

- La demanda y oferta en el tiempo.

- Transacciones con el público, relativos a servicios corrientes y esporádicos (comportamiento de la demanda potencial, demanda atendida, demanda insatisfecha).

- Satisfacción permanente de los usuarios.

- Calidad del servicio (tiempo de atención, información).

- Número de quejas, atención y corrección.

- Existencia y aplicabilidad de normas y reglamentos.

- Generan satisfacción o insatisfacción sobre aquellos índices fundamentales como son la rentabilidad y los índices de competitividad.

Los indicadores interfásicos se refieren a:

**3.11 Uso de indicadores en Auditoria de gestión**

El uso de INDICADORES en la Auditoria, permite medir:

- 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).