



**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES**  
**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**  
**LA PAZ - BOLIVIA**

*Calificación  
100 (Puntaje cien)*



*[Handwritten signatures and marks]*

**POSTULANTE:** LIC. GABRIEL VELA QUIROGA

**TUTOR:** LIC. LUIS APARICIO DELGADO

*[Handwritten signature]*

**LA PAZ - BOLIVIA**

**2002**

DEDICATORIA:

CON MUCHO CARIÑO A MI  
ESPOSA ANA MARIA Y MIS  
HIJOS: INGRID, ADRIANA Y  
GABRIEL JR.

**AGRADECIMIENTO:**

**AL LIC. LUIS APARICIO DELGADO  
POR LA ORIENTACIÓN Y EL  
ASESORAMIENTO OTORGADO**

## ÍNDICE GENERAL

### PARTE INTRODUCTORIA

Auditoria interna .....	i
Un instrumento prospectivo de control de gestión.....	i
Introducción .....	i
El problema de la investigación .....	iv
Planteamiento del problema .....	iv
Formulación de problema .....	v
Alcances de la investigación.....	v
Ámbito geográfico.....	v
Ámbito económico .....	v
Ámbito sectorial .....	vi
Limitaciones .....	vi
Área temática: .....	vi
Unidades de análisis .....	vi
Sistematización del problema.....	vi
Justificación de la investigación.....	vii
Justificación teórica .....	vii
Justificación práctica .....	vii
Justificación social.....	viii
Justificación metodológica.....	viii
Organización del trabajo.....	ix
Formulación de la hipótesis.....	x
Variable independiente (VI).....	xi
Variable dependiente (VD) .....	xi

Variable interviniente (VIT) .....	xi
Variable moderante (VM).....	xi
Relación entre la hipótesis y las variables .....	xi
Relación causa – efecto de las variables .....	xi

## MARCO TEORICO

### CAPITULO N° I

LA AUDITORIA.....	1
1.1. Origen de la auditoria .....	1
1.2. Origen etimológico del término auditoria .....	1
1.3. Definición de auditoria.....	2
1.4. Clasificación de auditoria .....	3
1.5. Relación gráfica entre las auditorias .....	3
1.6. Definición de la auditoria externa financiera .....	4
1.7. Definición de la auditoria interna .....	4
1.8. Importancia de la auditoria interna .....	5
1.9. Evolución generacional de la auditoria interna.....	6
1.10. El instituto de auditores internos. ....	10
1.11. El enfoque moderno de la auditoria interna orientado al riesgo.....	10
1.12. Definiciones de auditoria interna .....	11
1.13. Definición de la auditoria interna para el presente trabajo .....	13
1.14. Objetivo básico de la auditoria interna .....	13
1.15. Objetivos generales de la auditoria interna .....	14
1.16. La independencia del auditor interno .....	14
1.17. Características de la auditoria interna .....	15
1.18. Clases de auditoria interna.....	15
1.19. Limitaciones de la auditoria interna.....	16
1.20. Ubicación orgánica de la unidad de auditoria interna .....	16

1.21.	Labores incompatibles con el trabajo del auditor interno .....	17
1.22.	La auditoria interna gubernamental en Bolivia .....	17
1.23.	La Ley N° 1178 del sistema de administración y control gubernamentales (SAFCO).....	18
1.24.	La contraloría general de la República de Bolivia .....	22
1.25.	Importancia de la responsabilidad en el nuevo enfoque de la auditoria interna .....	23

## CAPITULO N° II

NORMAS DE AUDITORIA .....		25
2.1.	Normas de auditoria generalmente aceptadas (NAGA).....	25
2.2.	Resumen de las normas de auditoria generalmente aceptadas .....	28
2.3.	Normas para el ejercicio profesional de auditoria interna (NEPAI) .....	29
2.4.	Resumen de las normas para el ejercicio profesional de auditoria interna (NEPAI) .....	30
2.5.	Normas de auditoria gubernamental .....	33

## CAPITULO N° III

LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA Y SU RELACIÓN CON LA AUDITORIA FINANCIERA .....		36
3.1.	Antecedentes de la auditoria interna operativa (AI) .....	36
3.2.	Enfoque de la auditoria interna operativa (AIO).....	36
3.3.	Desarrollo de la auditoria operativa en el país .....	37
3.4.	Definiciones de la auditoria operativa .....	38
3.5.	Definición de auditoria operativa para el presente trabajo .....	40
3.6.	Propósito y la finalidad de la auditoria interna operativa .....	40
3.7.	Objetivo básico de la auditoria interna operativa .....	41
3.8.	Alcance oportunidad y orientación de la auditoria interna operativa ..	41

3.9.	Objetivos generales de la auditoria interna operativa .....	43
3.10.	Objetivos específicos de la auditoria interna operativa .....	43
3.11.	Actividades que comprende la auditoria interna operativa .....	44
3.12.	Espíritu de la auditoria interna operativa .....	44
3.13.	Beneficios de la auditoria interna operativa .....	45
3.14.	El proceso de la auditoria interna operativa .....	45
3.15.	Fases de la auditoria interna operativa .....	46
3.16.	Identificación de las áreas a ser examinadas .....	46
3.17.	Semejanzas entre la auditoria financiera y la auditoria interna operativa .....	47
3.18.	Diferencias entre la auditoria financiera y la auditoria operativa .....	47

#### CAPITULO N° IV

##### LAS TRES "Es" DE LA AUDITORIA INTERNA:

EFICACIA, ECONOMIA Y EFICIENCIA .....	49
4.1. Introducción .....	49
4.2. La eficacia o efectividad .....	49
4.3. La economía .....	50
4.4. La eficiencia .....	50

#### CAPITULO N° V

CONTROL – CONTROL INTERNO .....	53
5.1. Introducción .....	53
5.2. Definición del control .....	53
5.3. Principios del control .....	53
5.4. Etapas del proceso de control .....	54
5.5. Control interno .....	54
5.6. Definición de control interno de la GAO .....	55

5.7.	Categorías del proceso interno .....	56
5.8.	Clases de control interno.....	57
5.9.	Control interno financiero - contable .....	57
5.10.	Control interno administrativo.....	58
5.11.	Control interno previo .....	59
5.12.	Control interno concurrente.....	59
5.13.	Control interno posterior.....	59
5.14.	Objetivos generales del sistema de control interno.....	60
5.15.	Elementos generales del sistema de control interno.....	60
5.16.	Principios de control interno .....	61
5.17.	Los principios del control interno clasificados por áreas de influencia	61
5.18.	Fundamentos de un sistema de control interno .....	62
5.19.	Objetivos de un sistema de control interno .....	63
5.20.	Ventajas de un sistema de control moderno para los funcionarios de un ente .....	63
5.21.	Limitaciones del control interno.....	64
5.22.	El control interno y el procedimiento electrónico de datos (PED) .....	65
5.23.	Análisis del costo-beneficio del control interno .....	65
 CAPITULO N° VI		
CONTROL INTEGRADO.....		68
LOS INFORMES COSO Y COCO.....		68
6.1.	Introducción.....	68
6.2.	Control integrado: informe coso .....	69
6.3.	Definición de control interno.....	70
6.4.	Análisis del concepto de control interno.....	71
6.5.	Componentes de control interno .....	72
6.6.	Ambiente de control .....	73

6.7.	Detección de riesgos.....	76
6.8.	Actividades de control .....	78
6.9.	Información y comunicación.....	81
6.10.	Supervisión .....	84
6.11.	Interrelación de los cinco componentes .....	87
6.12.	Control integrado: informe coco .....	88
6.13.	Autoridad, obligaciones y responsabilidades .....	90
6.14.	Atmósfera de mutua confianza .....	91
6.15.	Criterio de capacidad .....	92
6.16.	Los criterios de supervisión y aprendizaje;.....	93
6.17.	Las limitaciones inherentes al control según el COCO y el COSO .....	93

#### CAPITULO N° VII

#### SISTEMAS INTEGRADO DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES GUBERNAMENTALES..... 98

7.1.	Estructura del sistema integrado de control interno para las entidades gubernamentales .....	98
7.2.	Naturaleza de los controles internos .....	98
7.3.	Objetivos de los principios y las normas generales y básicas de control interno para las entidades gubernamentales .....	98
7.4.	Responsabilidad de los sistemas de control interno .....	99
7.5.	Principios control interno y de las normas generales y básicas de control interno .....	100

#### CAPITULO N° VIII

#### PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y OPERATIVA DE UNA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA ..... 103 |

8.1.	Planificación estratégica de una entidad .....	103
------	--	-----

8.2.	Planificación estratégica de una U.A.I.....	103
8.3.	Alcance de la planificación estratégica .....	104
8.4.	La planificación estratégica a través del método FODA .....	104
8.5.	Análisis estratégico interno .....	105
8.6.	Factores a considerar como fortalezas o debilidades .....	105
8.7.	Análisis estratégico externo .....	107
8.8.	Factores a considerar como oportunidades o amenazas .....	108
8.9.	Definición e identificación de los objetivos estratégicos.....	111
8.10.	Definición de los objetivos estratégicos de la U.A.I.....	112
8.11.	Estimación de los objetivos de gestión .....	113
8.12.	Actividades relacionadas con los objetivos de gestión.....	114
8.13.	Selección de la estrategia para lograr los objetivos de gestión.....	115
8.14.	La programación operativa anual institucional .....	116
8.15.	Planificación operativa anual (POA) de la UAI.....	116
8.16.	Importancia del POA .....	117
8.17.	Responsabilidad del POA .....	117
8.18.	Contenido del POA .....	118
8.19.	Definición de los objetivos de gestión para el POA.....	118
8.20.	Características de los objetivos de gestión .....	119
8.21.	Ejemplo de objetivos de gestión.....	119
8.22.	Identificación de los recursos a utilizar.....	120
8.23.	Determinación de las actividades.....	120
8.24.	Criterios de priorización.....	121
8.25.	Actividades sujetas a control.....	123
8.26.	Ejemplo de actividades que una unidad de auditoría interna podría programar:.....	123
8.27.	Evaluación de riesgos .....	124
8.28.	Determinación de los tiempos necesarios.....	126

8.29.	Estimación del costo de cada auditoria programada .....	127
8.30.	Evaluación y control del POA.....	127
8.31.	Memorándum de planificación de una auditoria (MPA) .....	127

## CAPITULO N° IX

CONTROL INTEGRADO DE GESTION.....		129
9.1.	Definición control de gestión .....	129
9.2.	Objetivo de un sistema de control interno .....	129
9.3.	Etapas del proceso de un sistema de control de gestión.....	129
9.4.	Diseño de un sistema de control de gestión .....	130
9.5.	Áreas críticas de una empresa.....	131
9.6.	Concepto de indicadores .....	132
9.7.	Modelo de control de gestión en base indicadores .....	133
9.8.	Indicadores de ejecución .....	133
9.9.	Indicadores del proceso administrativo .....	139
9.10.	El cuadro de mando integral (CMI) .....	140
9.11.	Competencia en la era la de la información .....	141
9.12.	Características del CMI .....	142
9.13.	Perspectiva del cuadro de mando integral .....	143
9.14.	El cuadro de mando integral como sistema de gestión.....	144
9.15.	Las cuatro perspectivas del CMI .....	145
9.16.	La vinculación de los indicadores múltiples del CMI .....	146
9.17.	La vinculación de los indicadores del cuadro de mando integral con la estrategia .....	150
9.18.	Estructura y estrategia .....	151
9.19.	Enfoque de una cuadro de mando integral .....	151

## MARCO PRÁCTICO

### CAPITULO N° X

ASPECTOS METODOLOGICOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	153
10.1 Objetivo general de la investigación.....	153
10.2 Objetivos específicos de la investigación.....	153
10.3 Metodología de la investigación.....	154
10.4 Tipo de estudio.....	155
10.5 Método de investigación.....	156
10.6 Diseño de la investigación.....	157
10.7 Determinación del universo.....	157
10.8 Determinación de la muestra.....	158
10.9 Fuentes y técnicas para la recolección de datos.....	158
10.10 Fuentes Primarias.....	158
10.11 Fuentes secundarias.....	159

### CAPITULO N° XI

DIAGNOSTICO.....	161
11.1 Los procedimientos tradicionales y los nuevos.....	161
11.2. La auditoria interna operativa disciplina profesional para prevenir problemas.....	161
11.3 Problemas comunes en las entidades.....	163

### CAPITULO N° XII

ESTUDIO DE CAMPO.....	166
ESTUDIO DE LAS VARIABLES DE LA HIPÓTESIS.....	166
12.1. Introducción.....	166
12.2. Variable: sistema de control de gestión.....	167

12.3.	Variable: instrumentos de control de gestión .....	180
12.4.	Variable: labores de auditoria interna.....	184
12.5.	Variable: evaluación de las labores de auditoria interna.....	193

## CAPÍTULO N° XIII

### PRUEBA DE HIPÓTESIS Y CONCLUSIONES FINALES

	DEL MARCO PRÁCTICO.....	200
13.1.	Cruce de variables .....	200
	Cruce 1: Sistema de control de gestión con instrumentos de control de gestión.....	201
	Cruce 2: Sistema de control de gestión con labores de auditoria interna. ....	201
	Cruce 3: Labores de auditoria interna con la evaluación de los resultados de la auditoria interna.....	202
	Cruce 4: Evaluación de los resultados de la auditoria interna con sistema de control de gestión.....	202
	Cruce 5: Instrumentos de control de gestión con labores de auditoria interna. ....	203
	Cruce 6: Instrumentos de control de gestión con la evaluación de los resultados de la auditoria interna. ....	204
13.2.	Prueba de hipótesis .....	204
	Variable: Sistema de control de gestión.....	205
	Variable: Instrumentos de control de gestión.....	206
	Variable: Labores de auditoria interna .....	207
	Variable: Evaluación de las labores de las unidades de auditoria interna .....	208
	Resumen de comprobación de la hipótesis .....	209
13.3.	Conclusiones finales del marco práctico .....	210

#### CAPÍTULO N° XIV

DESARROLLO DE LA PROPUESTA.....	215
14.1. Introducción a la propuesta.....	215
14.2. Relación causa – efecto – solución de los problemas detectados.....	215
14.3. Consideraciones previas a la elaboración de la propuesta.....	218
14.4. Objetivo de la propuesta.....	221
14.5. Alcances de la propuesta.....	221
14.6. Supuestos de la propuesta.....	221
14.7. La auditoria interna como un instrumento de control de gestión en el sector público.....	223
14.8. Relación de la Auditoria Interna y las oportunidades de mejoramiento.....	240
14.9. Diseño de la aplicación de la auditoria interna como un instrumento de control de gestión.....	241
14.10. Administración de la propuesta.....	245
14.11. Resultado del Desarrollo del Trabajo.....	248

#### CAPITULO N° XV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	250
15.1. Conclusiones.....	250
15.2. Recomendaciones.....	255

## GLOSARIO DE TÉRMINOS

AF	Auditoría Financiera
AIF	Auditoría Interna Financiera
AIO	Auditoría Interna Operativa
CGR	Contraloría General de la República
COCO	Comité de Control Organizacional
CMI	Cuadro de mando Integral
COSO	Comité de Promoción de Organizaciones
FODA	Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas
IAI	Informe de Auditoría Interna
NAGA	Normas de Auditoría Generalmente aceptadas
NEPAI	Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna
PE	Planificación Estratégica
POA	Planificación Operativa Anual
SIC	Sistema de Información General
SAFCO	Ley de Sistema de Administración y Control Gubernamentales
U.AI	Unidad de Auditoría Interna

## INDICE DE CUADROS

CUADRO N° 1	
Cruce de variables .....	200
CUADRO N° 2	
Variable: Sistema de control de gestión .....	205
CUADRO N° 3	
Variable: Instrumentos de control de gestión .....	206
CUADRO N° 4	
Variable: Labores de auditoria interna.....	207
CUADRO N° 5	
Variable: Evaluación de las labores de las unidades de auditoria interna.....	208
CUADRO N° 6	
Resumen de comprobación de la hipótesis.....	209
CUADRO N° 7	
Relación causa – efecto – solución de los problemas detectados .....	216
CUADRO N° 8	
La Auditoria Interna como un instrumento de control de gestión en el sector público.....	224

CUADRO N° 9

Aplicación Práctica de la Auditoría Interna como un Instrumento De Control "X" .....	225
---	-----

CUADRO N° 10

Relación de la Auditoría Interna como un Instrumento de Control de Gestión y las oportunidades de mejoramiento. ....	240
---	-----

CUADRO N° 11

Competencias de los Administradores de la propuesta .....	247
---	-----

## INDICE DE GRAFICOS

### GRAFICO N° 1

Relación causa – efecto de las variables .....	xi
--	----

### GRAFICO N° 2

Resumen de las normas de auditoria generalmente aceptadas .....	28
---	----

### GRAFICO N° 3

Integración de la Propuesta .....	220
-----------------------------------	-----

PARTE  
INTRODUCTIVA

## LA AUDITORIA INTERNA

### UN INSTRUMENTO PROSPECTIVO DE CONTROL DE GESTIÓN

#### INTRODUCCIÓN

Los cambios y nuevos retos han llevado a pensar en una visión de la actividad de auditoria interna, participando activamente en la dinámica de la gestión gerencial en cada una de las áreas, constituyéndose en un instrumento imprescindible de control de gestión.

El enfoque del trabajo de la auditoria interna, utiliza un conjunto de medios que permiten: por un lado mejorar la operativa y la seguridad de la organización y por otro ajustar las normas y procedimientos a las necesidades actuales de las empresas.

Los medios para lograr estos resultados son: la participación activa de la Auditoria Interna en los proyectos de cambio y la aplicación de nuevas técnicas de evaluación y análisis de riesgos como parte del control de gestión, buscando que los proyectos de renovación, influyan en el cambio cultural de la organización, para que la auditoria interna se utilice como una herramienta de la administración, facilitando el cumplimiento de los objetivos de la empresa.

El valor agregado de la auditoria interna se materializa a través de las mejoras que en definitiva se traduce en mejoras en la efectividad y eficiencia de la operativa de la organización y por tanto en un más eficiente control de gestión.

El aporte de los auditores es reflejado en un conjunto de acciones que pretenden la estandarización de procedimientos, creación de normas de seguridad informática, difusión de normas y capacitación para permitir que los integrantes de

la organización se concentren en el logro de sus metas específicas, como un instrumento efectivo de control de gestión.

El presente trabajo de investigación pretende analizar las actuales labores de las Unidades de auditoría interna en las instituciones. Una vez finalizado el análisis se propondrá un enfoque que contribuya en mayor grado al control de gestión organizacional. Se trata de modificar los paradigmas existentes sobre la auditoría tradicional, ya que hoy en día él auditor interno puede estar mucho más cerca de la gerencia, debe despojarse del criterio de que es un contador público y que únicamente tiene que ver con la parte financiera y contable de la empresa, en lugar de esto, debe enfocarse más a la parte de la gestión, teniendo como labores prioritarias evaluar la efectividad, la eficacia y la economía de las operaciones, para asesorar de mejor manera a la gerencia.

No existen fórmulas para efectuar un buen control de gestión, ésta en la gerencia buscar nuevos elementos que contribuyan a esta labor, elementos que no impliquen un mayor costo de tiempo y dinero para las entidades. El enfoque de la propuesta consiste en plantear a las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas, como un instrumento de control de gestión que sea útil a la gerencia en la toma de decisiones.

Estamos hoy frente a una ruptura del conocimiento tradicional. Esta ruptura deberá conducir a la comprensión de que no existe una manera única y universal de administrar las organizaciones, sino que, aún cuando estas tienen un conjunto de reglas o parámetros internos que deben ser respetados si se quiere asegurar su viabilidad, este respeto a las reglas puede ser realizado a través de diferentes maneras, según sea requerido por las circunstancias o la contingencia del entorno. Se vive un proceso de cambios acelerados en lo que concierne a los conceptos acerca de la administración y podemos interrogarnos sobre el futuro.

Toda esta nueva conceptualización de las organizaciones está implicando un abandono de los viejos paradigmas organizacionales: la concepción "mecanicista" de la estructura, el mito de la delegación, la creencia de que la efectividad se logra sólo con una adecuada división del trabajo, el control centrado en la supervisión directa, la afirmación de que la auditoria interna es una actividad estática y tradicional.

Sin embargo, y con seguridad el más importante paradigma que deberá caer para que surja en plenitud la nueva conceptualización, es aquel que por años ha impregnado la literatura y la práctica organizacional: el de concebir las organizaciones sociales como meras proyecciones de los individuos.

La auditoria tradicional evolucionó y como consecuencia transformó de una manera secuencial y progresiva el proceso independiente de auditoria, en un servicio de asistencia técnica que puede ser incorporado a la organización sin que esto signifique que la auditoria como tal pierda su independencia, con el objetivo básico de ayudar a los miembros de la organización a descargar efectivamente sus responsabilidades a través del análisis, evaluación, recomendación, sugerencia e información referente a las actividades revisadas en general, alternativas que de alguna manera permitirán tomar mejores decisiones.

En la gerencia actual de las entidades privadas o públicas, se hace hincapié en el hecho de que el auditor interno, a la par de ser un fiscalizador, debe ser el asesor de la gerencia, pero no como aquella persona que da ideas sobre opciones que pueden realizarse, sino emitiendo conceptos basados en el conocimiento del tema expuesto a través de diversos resultados obtenidos. Por lo tanto no se concibe a una efectiva y dinámica gerencia sin el apoyo y soporte que le brinda la auditoria interna efectiva, eficiente y constructiva como instrumento fundamental del control de gestión.

Algunos directores reconocen que la auditoria interna debe adecuarse al cambiante mundo de los negocios en medio de una economía globalizada, pero el hecho de que los auditores internos encuentren los errores no evita que se repitan, esto depende de la organización, de hacer caso a los argumentos y recomendaciones sobre los hallazgos de auditoria que presente el auditor interno de la empresa.

## **EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACION**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La Auditoria Interna considerada tradicionalmente como una unidad destinada a efectuar evaluaciones contables financieras es un criterio de antiguo origen, sin embargo en los últimos años, en las organizaciones tanto los auditores internos como los gerentes responsables de los sistemas organizacionales han manifestado su interés para que la auditoria interna vaya más allá del análisis financiero contable, y se constituya en un instrumento dinámico en la identificación de las fortalezas, debilidades, amenazas y oportunidades, en todas las áreas de las organizaciones, y a su vez se constituya en una de las más importantes fuentes de información dirigida a la Dirección Superior para una adecuada toma de decisiones y un efectivo control de gestión.

En cambio con la aplicación del enfoque tradicional de auditoria no se posee una garantía razonable para el logro de objetivos y las metas organizacionales, debido fundamentalmente a:

- La utilización parcial o la falta de ajustes de las políticas, programas, estrategias, normas, procedimientos, etc. a las necesidades actuales de las entidades públicas no se detecta oportunamente.
- La identificación tardía de la inconsistencia entre los objetivos y las políticas de las entidades públicas.

- La aplicación del enfoque tradicional de la Auditoria Interna que dificulta la identificación y evaluación de riesgos, en áreas distintas a las contables y financieras.
- La falta de coordinación entre los ejecutivos de las entidades y las Unidades de Auditoria Interna, que no permite tener una capacidad de respuesta a los cambios abruptos que permanentemente se da en las organizaciones.
- La ausencia de instrumentos modernos de control de gestión que facilitan y respaldan la gestión gerencial.

A consecuencia de estos y otros problemas, se requiere cambios en el enfoque de trabajo de la auditoria interna tradicional a uno proactivo y prospectivo, con una participación activa de la auditoria en la organización, como parte imprescindible de los sistemas de información y toma de decisiones.

### **FORMULACIÓN DE PROBLEMA**

¿De qué manera el trabajo de las unidades de auditoria interna no esta siendo considerado por los ejecutivos de la Empresa como un instrumento imprescindible para la evaluación integral de ésta, que permitan un ajuste oportuno de las deficiencias, debilidades y amenazas y se constituyen en instrumentos imprescindibles para el control de gestión y la planificación estratégica y operativa de una organización?.

### **ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **Ámbito Geográfico**

La presente investigación se desarrolla en la ciudad de La Paz.

#### **Ámbito Económico**

Se toma en cuenta entidades sin fines de lucro.

### **Ámbito Sectorial**

Se toma una muestra del sector Gobierno.

### **Limitaciones**

La presente investigación esta limitada a la muestra elaborada y a las objeciones y obstáculos puestas por las entidades encuestadas.

### **Área Temática:**

- **Área General:** Gerencia.
- **Área Específica:** Control de Gestión.
- **Área Particular:** Auditoria Interna.

### **UNIDADES DE ANÁLISIS**

Las unidades de análisis del presente trabajo de investigación, están constituidas por las Unidades de Auditoria Interna de las organizaciones consideradas en la muestra, como instrumentos imprescindibles de control de gestión.

### **SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA**

- ¿Qué efectos genera el nuevo enfoque de auditoria interna en el trabajo del auditor interno como evaluador de la organización integralmente e instrumento imprescindible del control de gestión?
- ¿Cuál es el grado de desarrollo de la Auditoria Interna para contribuir al control de gestión en las organizaciones?
- ¿En que forma incide la utilización parcial de las normas, procedimientos y estándares profesionales de auditoria interna a las necesidades actuales de las organizaciones para obtener una

mejora en los de toma de decisiones gerenciales y el control de gestión?

- ¿Cómo ha respondido la Auditoria Interna a las necesidades y exigencias de la sociedad?
- ¿Cuál es la relación de la Auditoria Interna con los sistemas de control de gestión?

## **JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACIÓN**

### **JUSTIFICACIÓN TEÓRICA**

La investigación propuesta, busca la aplicación de la teoría y conceptos básicos sobre la labor de la unidad de auditoria interna y los proceso generados por los sistemas de control de gestión, como instrumentos fundamentales para una adecuada toma de decisiones, los mismos deben estar adecuados a las necesidades actuales de las organizaciones, permitiendo de esta forma identificar claramente lo siguiente:

- Los riesgos tanto internos como externos.
- La relación de auditoria interna con otras actividades de la organización.
- El cumplimiento de las leyes, normas, políticas y procedimientos que regulan su funcionamiento.
- Las responsabilidades de los miembros de la organización con los sistemas que utilizan.

### **JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA**

De acuerdo con los objetivos propuestos, la investigación tiene como objetivo lograr que el trabajo de las unidades de auditoria interna aporten con información calificada y agregada en las Entidades Públicas, soluciones para un control de gestión más eficiente, mejorando el clima organizacional y la

estructura interna de las organizaciones que inciden en los resultados de las entidades.

Así mismo el presente trabajo de investigación pretende dar un aporte importante de apoyo gerencial en el control de gestión de las organizaciones, a través de la utilización de la unidad de auditoria interna no solo como un sistema fiscalizador, sino también, como un instrumento de asesoramiento a la planificación, organización, dirección, ejecución y control.

Los resultados de la investigación servirán como un modelo de control de gestión en las organizaciones, acentuando la importancia de la auditoria interna dentro de la organización optimizando su labor para que de esta forma pueda ser considerada como un soporte de la gerencia y por ende de la gestión de la empresa.

Los usuarios directos de la investigación son la alta dirección de las organizaciones y los beneficiarios directos son todos los responsables de la toma de decisiones.

### **JUSTIFICACIÓN SOCIAL**

El impacto social del presente trabajo constituye un reto; ya que se pretende que las unidades de auditoria interna además de cumplir las labores relacionadas exclusivamente con labores de fiscalización y aspectos de control interno, también trabajen en función a los objetivos institucionales y cumplan con labores de asesoramiento, mejorando de esta manera la imagen y opinión que la sociedad tiene del auditor interno, todo ello en búsqueda del bienestar común.

### **JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA**

Para lograr el cumplimiento de los objetivos y la demostración de la hipótesis de investigación, se ha utilizado el Método Científico, que permite utilizar

instrumentos de investigación para llegar a comprobar o rechazar la hipótesis planteada, es la sucesión de pasos que se debe dar para descubrir nuevos conocimientos o, en otras palabras, para comprobar o no las hipótesis que implican o predicen conductas de fenómenos desconocidos hasta el momento.

Al mismo tiempo, en el estudio se emplea otras técnicas: la recopilación documental, entrevistas, y cuestionarios.

## **ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO**

El presente trabajo de investigación se divide en cuatro partes principales:

### **➤ Parte Introductoria**

Que aborda principalmente las ideas y fuentes generales que sirven como referencia para la formulación del problema de investigación donde se discute las prioridades de la misma, se identifica y formula el problema de investigación, según la descripción de la situación actual se realiza un pronóstico en caso de persistir los hechos que originaron el problema, se hace una distinción clara entre el objetivo general y los objetivos específicos del marco teórico y del marco práctico, también se justifica la investigación en el ámbito teórico, metodológico, práctico y social, se define los alcances de la investigación y se establece el área temática a la que corresponde la investigación.

### **➤ Marco Teórico**

Donde se procede a respaldar teóricamente toda la investigación de campo y la "Propuesta", esto se logrará a través de la exposición de conceptos y aportes científicos al tema.

### **➤ Marco Práctico**

Se detalla la metodología de la investigación a seguir, describiendo él

universo y la muestra de estudio, los medios e instrumentos que son utilizados para la investigación de campo, el planteamiento de la hipótesis, la descripción del ámbito de estudio donde se analizará la situación actual de la unidad de auditoria interna y su relación con el control de gestión, el desarrollo de la investigación de campo y las conclusiones finales de dicho análisis.

➤ **Propuesta**

Se plantea a la auditoria interna como un instrumento de control de gestión eficiente y creativo, este planteamiento está orientado a resolver el problema detectado previamente en las organizaciones; se describirán las características y la forma de aplicación de este instrumento para luego emitir recomendaciones a la propuesta. Finalmente se emiten las conclusiones finales sobre el presente trabajo de investigación, se mencionan los aportes al conocimiento y entendimiento de la realidad.

### **FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

El nuevo enfoque de trabajo para la Auditoria Interna Moderna como evaluadora de los sistemas de control en las empresas y otro tipo de entidades, hace posible que exista un cambio cultural importante en toda la organización, interactuando con todas las áreas administrativas y operativas en forma proactiva, obteniéndose de esta forma un mejor resultado en la operativa y seguridad de la organización, calidad y fortalecimiento en las áreas críticas, proporcionando respuestas rápidas a los cambios abruptos ya sea interna y/o externa, basándose siempre en las normas y procedimientos adecuados a las necesidades actuales de las organizaciones, por tanto:

***“Las labores de las Unidades de Auditoria Interna en las Entidades Públicas, no están siendo consideradas como instrumentos prospectivos de control de gestión, para constituirse en un apoyo real a la gerencia en la toma de decisiones, que permitan el logro de objetivos”***

## DEFINICIÓN DE VARIABLES

### VARIABLE INDEPENDIENTE (VI)

Necesidad de optimizar las labores de la Unidad de Auditoría Interna

### VARIABLE DEPENDIENTE (VD)

Para que constituyan un apoyo real a la gerencia.

### VARIABLE INTERVINIENTE (VIT)

La toma de decisiones.

### VARIABLE MODERANTE (VM)

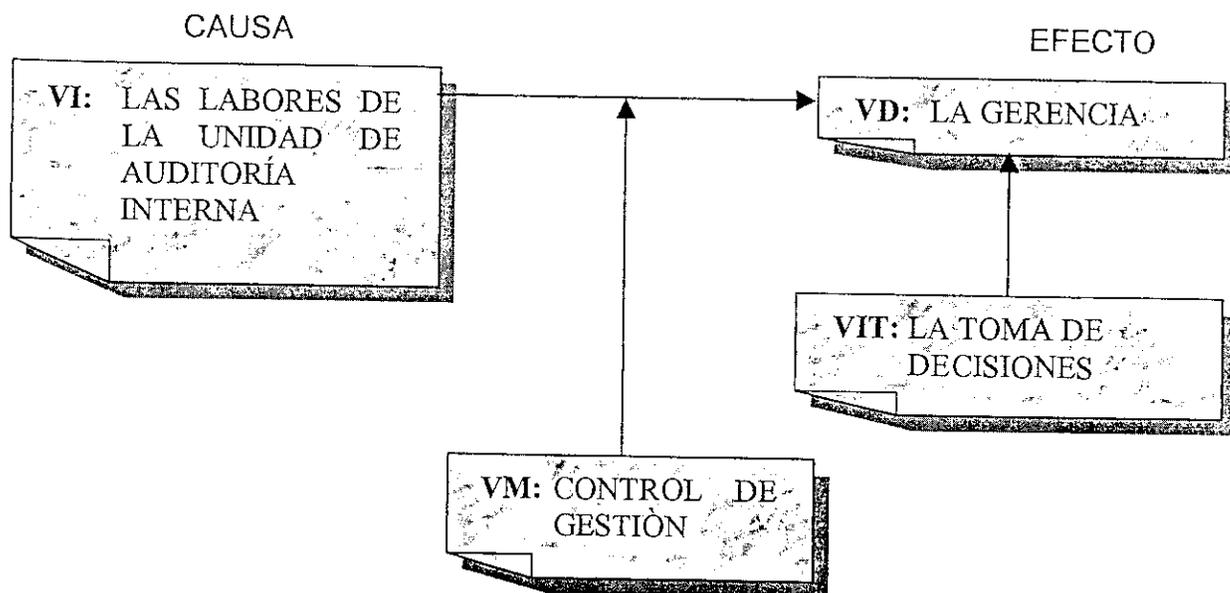
Control de gestión.

## RELACIÓN ENTRE LA HIPÓTESIS Y LAS VARIABLES

La hipótesis planteada y las variables señaladas establecen una relación de causalidad bivariada como se presenta a continuación:

GRAFICO N° 1

### RELACIÓN CAUSA – EFECTO DE LAS VARIABLES



Fuente:

Elaboración

propia,

2002.

# MARCO TEÓRICO

## CAPITULO N° I

### LA AUDITORIA

#### 1.1. ORIGEN DE LA AUDITORÍA

Los orígenes de la auditoría según Lazcano<sup>(1)</sup>, se remontan a los tiempos en que el hombre bajo formas incipientes de organización, tuvo la necesidad de llevar a cabo actividades de comprobación, verificación y revisión. Posteriormente a partir de la Revolución Industrial y de manera más específica, desde principios del siglo XX tales actividades se plantearon cuando el dirigente o dueño de una empresa, ante la imposibilidad de atender personalmente todas las actividades que requerían en forma imperiosa su participación (debido al tamaño de la empresa), delegó en otro individuo tareas que con anterioridad realizaba solo en forma directa, dando lugar así a que dicho individuo –el auditor- se convirtiera en “sus ojos y sus oídos”. Para ello el dirigente le brindaría la confianza suficiente y a su vez el auditor le tendría que responder por ésta.

#### 1.2. ORIGEN ETIMOLÓGICO DEL TÉRMINO AUDITORÍA

El origen etimológico del término auditoría proviene del verbo latino “audire” que significa “oír”, su sustantivo latino es “auditor”, que significa “el que oye”<sup>(2)</sup>, se dice que en tiempos pasados, los profesionales efectuaban sus comprobaciones oralmente, es decir escuchando los argumentos de aquellos a quienes debían controlar, todo esto por lo

---

1 Véase LAZCANO SERES, Op. Cit., Pg.1.

2 Idem.

primitivo de los registros. En la edad media y parte de la edad moderna, las personas que habían llevado los registros o cuentas leían en voz alta y daban explicaciones orales a un grupo de funcionarios designados, el informe del auditor contenía algunas frases como “el auditor oyó los movimientos de la cuenta del Sr. ....” y que él debito (o crédito), ha sido visto, oído y entendido.

### 1.3. DEFINICIÓN DE AUDITORÍA

Es el examen objetivo y sistemático de las operaciones financieras y administrativas, realizado por profesionales con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de evaluarlas, verificar y elaborar un informe que contenga observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen.<sup>(3)</sup>

Según Arens y Loebbecke <sup>(4)</sup> “Es la recopilación de datos sobre la información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos”.

En conclusión la auditoria es un proceso que consiste en recopilar y evaluar en forma objetiva toda la información relacionada con la situación que es objeto del examen. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia de la información con los criterios que fueron establecidos previamente.

---

3 VALERIANO ORTIZ LUIS FERNANDO, “Auditoria administrativa”, Primera edición, Editorial SM, Lima, Perú, 1997, Pg.44.

4 ARENS y LOEBBECKE K., “Auditoria un Enfoque Integral”, Sexta Edición, -editorial Pretince Hall, Mexico, Pag. 1

#### 1.4. CLASIFICACION DE AUDITORIA

En función a quien hace la Auditoría y el objeto de esta, se clasifica en:

##### 1.4.1. SEGUN EL SUJETO

Quien efectúa la labor de Auditoria:

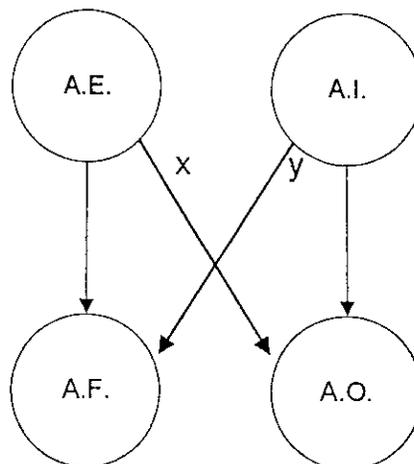
- Auditores Externos (AE)
- Auditores Internos (A I)

##### 1.4.2. SEGUN EL OBJETO

Cual es el alcance del trabajo:

- Auditoria Financiera (AF)
- Auditoría Interna Financiera (AI.F) y  
Auditoria Interna Operativa (AIO)

#### 1.5. RELACIÓN GRAFICA ENTRE LAS AUDITORIAS



X = Cuando los auditores externos realizan trabajos de Auditoría Operativa desarrollan tareas como Consultores.

Y = Los Auditores Internos ocasionalmente, también realizan tareas de Auditoría Financiera (Auditoría Contable), pero no dictaminan.

**1.6. DEFINICION DE LA AUDITORIA EXTERNA FINANCIERA**

Es el examen objetivo sistemático y profesional de las operaciones financieras de una entidad, efectuado con posterioridad a su ejecución, por auditores independientes al ente, con la finalidad de evaluar, verificar y elaborar un informe que contenga observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente Dictamen.

**1.6.1. OBJETIVO BASICO DE LA AUDITORIA EXTERNA FINANCIERA**

El objetivo básico de una Auditoría Financiera es poner al Auditor en capacidad de emitir su opinión respecto a los Estados Financieros, por medio del examen detenido de los mismos y de los registros que lo amparen, como también del estudio cuidadoso de los procedimientos contables, para determinar si concuerdan con los principios generalmente aceptados, y si están aplicados de manera continua uniforme.

**1.7. DEFINICION DE LA AUDITORIA INTERNA**

"La Auditoría Interna es una función independiente de control, establecida dentro de una organización para efectuar un examen *objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas de una entidad efectuada con posterioridad a su ejecución como un servicio a la gerencia por personal de una unidad de Auditoría Interna completamente independiente de dichas operaciones, con la*

*finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones, recomendaciones sobre hallazgos significativos resultantes. . Es un control gerencial que funciona sobre la base de la medición y evaluación de los otros controles.*

#### **1.7.1. OBJETIVO BASICO DE LA AUDITORIA INTERNA**

El objetivo fundamental de la Auditoria Interna es ayudar a los miembros de la organización a descargar efectivamente sus responsabilidades financieras y administrativas, y alcanzar sus metas. Para este fin, la auditoria interna les provee de análisis, evaluaciones, comentarios, recomendaciones, asesoría e información pertinentes a las operaciones examinadas. Dicha responsabilidad incluye la administración prudente y control directo de los recursos y su utilización de manera eficiente, efectiva y económica destinados solamente para programar, actividades o proyectos autorizados.

#### **1.8. IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA INTERNA**

Las exigencias para generar valor añadido, hacer más con menos y fortalecer las estructuras de gobierno en todos los departamentos y secciones administrativas, han llevado a un cambio significativo en la dirección y expectativas de la auditoría interna y en su papel dentro de la organización. Hoy, se espera que la auditoría interna sea principalmente una "herramienta" de apoyo a la gestión, que ayude, por un lado, al órgano ejecutivo, al gerente y restantes directivos, a cumplir sus obligaciones y, por otro, a la organización, en general, a alcanzar sus objetivos. Es un proceso y, como tal, debe ser rentable, en términos de coste-beneficio y aumentar al máximo su propia contribución al logro

de las metas corporativas.

Está surgiendo con fuerza un cambio de modelo que afecta fundamentalmente a la estrategia y funcionamiento del departamento de auditoría interna, más orientado al futuro con carácter prospectivo, y priorizando sus actividades a través de un ranking de riesgos organizacionales asumibles.

## 1.9. EVOLUCIÓN GENERACIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA

Según Jim Wesberry <sup>(5)</sup> en el transcurso del tiempo se ha producido un desarrollo generacional de la auditoria interna, que se resume a continuación:

### 1.9.1. LA PRIMERA GENERACIÓN

Tanto la auditoria externa como la interna se originaron principalmente con miras a la vigilancia de las transacciones e informes financieros, con la finalidad de buscar e informar irregularidades y fraudes.

Cuando nació el instituto de auditores internos en nueva York en 1.941 ya era bien aceptado que buscar e informar irregularidad y fraude no constituya la mayor responsabilidad del auditor externo. Esta se convirtió en responsabilidad de los auditores internos. Gradualmente el concepto del auditor se cambió a raíz del cambio del énfasis de sus labores

---

5 "Panorama general del desarrollo de la auditoria interna y una mirada hacia el futuro" " Jim Wesberry Conferencia en el V ENCUENTRO DE AUDITORES INTERNOS del Instituto Mexicano de Auditores Internos México D.F. 21 de julio de 1989

prestando menos atención a los deberes policiales sobre la administración financiera y concentrándose más en dar fe y credibilidad respecto a los informes financieros producidos por la gerencia. Los auditores empezaron a confiar más en la honestidad de la gerencia a menos que haya indicios de alguna irregularidad.

La primera generación de la auditoria interna fue una época de definición de ámbito y de rápido crecimiento, cuando la economía librada de las presiones de la guerra creció con rapidez. Los negocios reconocieron la importancia del fortalecimiento de los controles. El énfasis de la auditoria interna recayó sobre las transacciones y registros financieros. El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, mayor que el IAI por medio siglo, recién estaba definiendo el término control interno y promulgando las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas. La auditoria interna fue algo nueva tenía que ganar experiencia, muchos de los auditores anteriormente habían ejercido como contadores públicos independientes.

#### **1.9.2. LA SEGUNDA GENERACION**

Fue durante la segunda generación de la auditoria interna, las décadas de los 70 y 80, cuando los auditores internos se convirtieron en "los ojos y oídos de la gerencia" a través del desarrollo de la auditoria operacional, la ampliación del alcance de la auditoria interna hacia cualquier área de

actividad. En los Estados Unidos, el IAI en el sector privado y la Contraloría General de los Estados Unidos, en el sector público, fueron los pioneros en la ampliación del alcance de las auditorías hacia nuevas áreas más allá de los límites financieros.

Los auditores internos disminuyeron gradualmente sus labores de investigación de irregularidades y se concentraron más y más sobre los controles. En la segunda generación se emitieron las "Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna". Los capítulos del IAI crecieron en todas partes del mundo.

Algunas personas pensaban que a raíz de la segunda generación la auditoría en áreas financieras se volvería obsoleta. Pero no ha sido así. Sigue como una función muy importante de nuestras labores. Un acontecimiento sorprendente de la segunda generación fue que entraron a ejercer la auditoría interna profesionales de disciplinas diferentes de la contaduría. El procesamiento de información por computadoras empezó a cambiar la manera de conducir las auditorías y obligó a adoptar nuevos enfoques. Un nuevo grupo de gente fue segregado como "auditores PAD", y esta especialidad se puso tan glamorosa como lucrativa. Justo cuando se estaban concretando los conceptos de auditoría PAD para los grandes centros de computación y definiendo el rol del auditor interno en los mismos, nacieron las microcomputadoras para enfrentar a

los auditores internos con aún mayores problemas tecnológicos y de control de datos.

### 1.9.3. LA TERCERA GENERACIÓN

Hoy en día estamos terminando la segunda generación de la auditoria interna y la tercera está principiando. Seguimos efectuando auditorias de operaciones financieras y de hecho esta actividad ha tomado una nueva importancia. La auditoria operacional, a veces denominada auditoria "de desempeño" o "de gestión" también es una importante parte de nuestro trabajo, pero desafortunadamente no ha solucionado todos nuestros problemas como algunos pensaban hace pocos años.

Está disminuyendo rápidamente la distinción entre los auditores "PAD" y los demás porque casi todos los auditores ya están trabajando en áreas de información computarizada.

Una persona muy diferente ya está entrando en la práctica de la auditoria interna. La información sujeta a la auditoria y los sistemas de información están cambiando con rapidez.

Tres fantasmas desafiaran al auditor interno de la tercera generación los tres fantasmas, de la deshonestidad, la inestabilidad y la falta de profesionalismo.

La deshonestidad está en boga en todos los países del mundo. Siempre cuando reinan la deshonestidad, el fraude, la corrupción y la confusión, los auditores, inevitablemente, son convertidos en policías. Son instruidos por sus clientes

o empleadores en concentrar sus esfuerzos sobre la protección de los recursos... y muchas de las otras cosas interesantes que nos gusta hacer, tal como la auditoria operacional, tienen que ser olvidadas. Evitar la fuga de dinero de la empresa o del gobierno se vuelve mucho más importante que las tres E's de eficiencia, economía, efectividad.

Es necesario enfrentar el problema de la deshonestidad, en un mundo de valores en declinación. El auditor interno de la tercera generación tendrá que luchar para mantener una administración eficiente y honesta más que nunca.

**1.10. EL INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS.**

En el año de 1941 se funda en Estados Unidos el Instituto de Auditores Internos (IAI) con la finalidad de contribuir al desarrollo de la profesión. En la parte técnica ha emitido las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoria Interna, el Código de Ética y la declaración de Responsabilidades de los Auditores Internos.

**1.11. EL ENFOQUE MODERNO DE LA AUDITORIA INTERNA ORIENTADO AL RIESGO**

Hoy, se intenta huir de las funciones tradicionales de la auditoría interna: en esencia, controles contables que operan respecto a las claves del sistema empresarial, para extender sus actividades e influenciar las áreas de riesgo, en apoyo de las decisiones de la dirección. También observa como la auditoría interna está cambiando desde "un perro guardián" vigilando la dirección para asegurar las

políticas de cumplimiento, al de un “compañero” de la dirección.

La concepción tradicional: (*vigilante*) se concentraba en auditorías de cumplimiento y regularidad, diseñadas para proporcionar seguridad a la dirección ejecutiva en el funcionamiento de los controles más importantes. El moderno concepto (*consejero Independiente*) busca la atención en la eficacia y eficiencia, pone énfasis en la ayuda a la dirección ejecutiva. Si antes las pruebas tenían alcance cíclico, se basaban en inspección y supervisión de las transacciones, ahora el trabajo surge de una planificación basada en riesgos y, tras la discusión y observación de los procesos para revisarlos y aconsejar a la gerencia.

En esta moderna corriente, asume un mayor papel la identificación, valoración y minimización (a niveles aceptables) de los riesgos empresariales. Abarca todos los riesgos para el adecuado logro de los objetivos corporativos, no sólo el riesgo financiero y contable, que es el enfoque tradicional de actividad de la auditoría interna.

#### 1.12. DEFINICIONES DE AUDITORIA INTERNA

Donald H. Taylor y G. Willian Glezen, en su obra titulada: “**AUDITORIA INTEGRACIÓN DE CONCEPTOS Y DEFINICIONES**”<sup>(6)</sup>, indican que: “La auditoría interna es una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización”.

Gustavo Cepeda Alonso, en su obra titulada: “**AUDITORIA Y CONTROL**

---

<sup>6</sup> Donald H. Taylor y G. Willian Glezen. “AUDITORIA INTEGRACIÓN DE CONCEPTOS Y DEFINICIONES”

**INTERNO**"<sup>(7)</sup>, indica que: "la auditoria interna es una actividad de evaluación independiente, dentro de la organización, cuya finalidad es el examen de las actividades contables, financieras, administrativas y operativas, cuyos resultados constituyen la base para la toma de decisiones en los más altos niveles de la organización".

Rubén O. Ruseñas, en su obra titulada: "**AUDITORIA INTERNA Y OPERATIVA**" <sup>(8)</sup> indica que: "La auditoria interna, es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, para la revisión de operaciones de contabilidad, financieras y otros, como base de servicios a la Dirección".

Gastón Loma G. Y Rubén Centellas E., en su obra titulada: "**MANUAL DE AUDITORIA OPERATIVA**" <sup>(9)</sup>, indican que la Auditoria Interna es: "El examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas de una entidad, efectuado por auditores profesionales, con posterioridad a su ejecución, como un servicio a la gerencia, siendo el personal de la unidad de Auditoría Interna completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas, e informar sobre hallazgos significativos resultantes, presentando conclusiones y recomendaciones".

**EL INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS** <sup>(10)</sup>, define: "La auditoria interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de

---

7 Gustavo Cepeda Alonso. "AUDITORIA Y CONTROL INTERNO"

8 Rubén O. Ruseñas "AUDITORIA INTERNA Y OPERATIVA"

9 Gastón Loma G. Y Rubén Centellas E. "MANUAL DE AUDITORIA OPERATIVA"

10 Boletín del EL INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS

una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

De acuerdo con la definición de la INTOSAI <sup>(11)</sup>, la auditoría interna es un medio funcional que permite a los directivos de una entidad recibir de fuentes internas la seguridad de que los procesos de que son responsables operan de modo tal que queden reducidas al mínimo las

#### 1.13. DEFINICION DE LA AUDITORIA INTERNA PARA EL PRESENTE TRABAJO

*"La Auditoría Interna es una función independiente de control, establecida dentro de una organización para efectuar un examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas de una entidad efectuada con posterioridad a su ejecución como un servicio a la gerencia por personal de una unidad de Auditoría Interna completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones, recomendaciones sobre hallazgos significativos resultantes. . Es un control gerencial que funciona sobre la base de la medición y evaluación de los otros controles."*

#### 1.14. OBJETIVO BASICO DE LA AUDITORIA INTERNA

El objetivo fundamental de la Auditoría Interna es ayudar a los miembros de la organización a descargar efectivamente sus responsabilidades

---

11 INTOSAI. Directrices de Aplicación Europea de las Normas de auditoría. Tribunal de Cuentas Europeo, 1998. Glosario de términos. Voz: "Auditoría Interna".

financieras y administrativas, y alcanzar sus metas. Para este fin, la auditoría interna les provee de análisis, evaluaciones, comentarios, recomendaciones, asesoría e información pertinentes a las operaciones examinadas. Dicha responsabilidad incluye la administración prudente y control directo de los recursos y su utilización de manera eficiente, efectiva y económica destinados solamente para programar, actividades o proyectos autorizados.

#### **1.15. OBJETIVOS GENERALES DE LA AUDITORIA INTERNA**

La Auditoría Interna tiene como objetivos generales los siguientes:

- a) Promover mejorar y reformas en las operaciones de la entidad.
- b) Averiguar el cumplimiento de las disposiciones legales, políticas, normas, planes y procedimientos vigentes.
- c) Determinar el grado de confiabilidad de la información como base para la toma de decisiones.
- d) Salvaguarda de los recursos.
- e) Examinar y Evaluar el sistema de Control Interno.
- f) Evaluar el rendimiento de las unidades del personal.
- g) Determinar si los programas, actividades y proyectos han sido llevados a cabo y los gastos efectuados de manera prudente, eficiente, efectiva y económica.
- h) Impulsar el control efectivo a un costo razonable.

#### **1.16. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR INTERNO**

Si bien los auditores internos son empleados de la entidad, los auditores internos deben ser independientes de las actividades que auditen. Dicha independencia permite que los auditores internos

realicen su trabajo libre y objetivamente. Sin independencia, no se podrá lograr los resultados deseados de la auditoria interna.

#### **1.17. CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORIA INTERNA**

Las características de la Auditoria Interna son:

- a) Es una función de asesoría gerencial llevada a cabo por empleados de la entidad.
- b) Está dirigida por un contador público titulado a nivel universitario.
- c) Cubre las operaciones de la entidad en su totalidad o parte de ellas.
- d) Es independiente y objetiva.
- e) Se efectúa con el fin de llegar a comentarios, conclusiones y recomendaciones.
- f) Se efectúa posteriormente a la ejecución de las operaciones y el personal de auditoria no interviene en dichas operaciones o transacciones de ninguna manera.

#### **1.18. CLASES DE AUDITORIA INTERNA**

La Auditoria Interna se clasifica en:

**1.18.1. Auditoria Interna Financiera y**

**1.18.2. Auditoria Interna Operativa.**

##### **1.18.1. AUDITORIA INTERNA FINANCIERA**

*Es un examen y evaluación realizados en una entidad, por auditores empleados de la misma, para establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía de sus sistemas de*

*control interno financiero*

La Auditoria Interna Financiera se lleva a cabo de acuerdo a las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas por la profesión del Contador Público. Esta disciplina ha sido ampliamente desarrollada y los procedimientos son bien conocidos.

**1.18.2. AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

*Es el examen y evaluación constructiva de las actividades y operaciones realizadas en una entidad para establecer y aumentar el grado de eficiencia, efectividad y economía de su planificación, organización dirección y control interno.*

**1.19. LIMITACIONES DE LA AUDITORIA INTERNA**

Teóricamente la Auditoria Operacional puede cubrir todas las actividades y operaciones de la entidad en un solo examen. Sin embargo en la práctica ésta es casi imposible debido a la vasta tarea involucrada, el considerable monto de tiempo necesario y el alto costo resultante. Por tanto el Auditor Operacional, se dirige a la determinación de las áreas críticas de operaciones en las cuales su examen y recomendaciones pueden ser más beneficiosos a la entidad.

**1.20. UBICACION ORGANICA DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA**

Las unidades de auditoria interna ejercen un apoyo directo al titular de la institución. Para el cumplimiento adecuado de sus funciones necesita depender del más alto nivel jerárquico proporcional a su responsabilidad; y cuente con los recursos necesarios que demanda el

ejercicio de su función.

#### **1.21. LABORES INCOMPATIBLES CON EL TRABAJO DEL AUDITOR INTERNO**

A fin de no perder su independencia el auditor no debe realizar funciones distintas a las labores propias de auditoría en cualquier entidad, el auditor interno, por tanto, no debe:

- a) Llevar o concluir los registros de contabilidad o elaborar los estados financieros de las entidades.
- b) Autorizar o respaldar con su firma transacciones u operaciones financieras, contables o administrativas, antes o después de su ejecución.
- c) Realizar auditorías en entidades en las cuales el auditor tenga parientes o haya laborado anteriormente como empleado.

Sin embargo el auditor frecuentemente está llamado a asesorar sobre las necesidades de mejorar los controles administrativos y financieros cuando han sido calificados como débiles en su diseño e implementación, en tal caso se considera que el auditor esta realizando esta labor como cualquier profesional experto, no en calidad de auditor interno, y tampoco debe participar en la auditoría de estos sistemas que ayudo a diseñar e implementar.

#### **1.22. LA AUDITORIA INTERNA GUBERNAMENTAL EN BOLIVIA**

En Bolivia a igual que en muchos países del continente, desde muchísimos años atrás se conformaron unidades de auditoría interna en

las más importantes instituciones públicas con funciones de control previo unas veces y posterior otras.

En Bolivia, la Ley del Sistema de Control Fiscal, del 29 de septiembre de 1977, en su artículo 14 prevé las funciones de las unidades de control interno, haciendo mención a funciones de fiscalización y auditoría interna a la vez.

Con Decreto Supremo N° 22165 del 12 de abril de 1989, se expiden ajustes a los Sistemas de Control Gubernamental y en su artículo 4 se concibe la evaluación de la eficiencia y eficacia por parte de la Auditoría Interna la misma que no participará en ninguna actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad.

### **1.23. LA LEY N° 1178 DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTALES (SAFCO)**

El 20 de julio de 1990 se promulga la ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales y se da uno de los más importantes avances en cuanto a la gestión pública, concebida bajo la Teoría General de Sistemas que regulan la administración y control de los recursos del Estado. Los artículos más importantes relacionados con la auditoría interna son:

#### **1.23.1. El Artículo I**

Establece que La ley regula los sistemas de Administración y de control de los recursos del Estado y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública, con el objeto de:

- a) Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del sector público.
- b) Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y estados financieros
- c) Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación.
- d) Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado".

**1.23.2. El Artículo II**

Establece que Los sistemas que se regulan son:

**a. Para programar u organizar las actividades**

- Programación de operaciones
- Organización administrativa

- Presupuesto

**b. Para ejecutar las actividades programadas:**

- Administración de Personal
- Administración de bienes y servicios
- Tesorería y Crédito Público
- Contabilidad Integrada

**c. Para controlar la gestión del sector público:**

- Control Gubernamental, integrado por el control interno y el control externo posterior"

**1.23.3. El Artículo N° 13**

Define al control gubernamental al establecer que "El control Gubernamental tiene por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado".

Además establece que el sistema de Control Gubernamental esta integrado por: El Sistema de Control Interno, y el Sistema de Control Externo Posterior.

**1.23.4. El Artículo N° 14**

Se refiere al Control Interno estableciendo que " Los procedimientos de Control Previo se aplican por todas las unidades de las entidades antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o de que sus actos causen efecto".

**1.23.5. El Artículo N° 15**

Establece que la auditoria interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral: evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración de los instrumentos de control internos incorporados a ellos, determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros, y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones. La Unidad de Auditoria Interna no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea esta colegiada o no, formulado y ejecutando con total independencia el programa de sus actividades.

Todos sus informes serán remitidos inmediatamente después de concluidos a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera, a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada, y a la Contraloría General de la República.

**1.23.6. El Artículo N° 16**

Como parte integrante del Control Gubernamental este artículo establece que la auditoria externa será independiente e

imparcial, y en cualquier momento podrá examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la entidad, a fin de calificar la eficacia de los sistemas de administración y control interno, opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos, dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros y evaluar los resultados de eficiencia y economía de las operaciones. Estas actividades de auditoria externa posterior podrán ser ejecutadas en forma separada combinada o integral, y sus recomendaciones discutidas y aceptadas por la entidad auditada, son de obligatorio cumplimiento".

**1.24. LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA DE BOLIVIA**

La Contraloría General de la República es el ente rector del Sistema de Control Gubernamental, esta entidad creó la Gerencia de Promoción y Evaluación de Auditorias Internas para luego elevarla a la categoría de Sub - Contraloría que orienta su gestión a las siguientes áreas:

- I. Control de calidad de los informes que presentan las Unidades de Auditoria Interna.
2. Evaluación de las Unidades de Auditoria Interna en cuanto a la organización, administración y desarrollo del departamento y su personal, especialmente en:
  - La planificación y programación del trabajo
  - Ejecución y supervisión de programa de trabajo
  - Comunicación y seguimiento de resultados

3. Asistencia técnica, asesoría y capacitación del personal de las Unidades de Auditoria Interna.

En consecuencia, la administración pública es susceptible de control y en él se inserta el control interno posterior que se ejerce a través de la auditoria interna gubernamental.

#### **1.25. IMPORTANCIA DE LA RESPONSABILIDAD EN EL NUEVO ENFOQUE DE LA AUDITORIA INTERNA**

La obligación de la Responsabilidad constitucional de responder por la administración pública, está desarrollada en el capítulo V de la Ley N° 1178, esta responsabilidad requiere el apoyo del auditor gubernamental, como responsable de controlar la gestión administrativa y financiera de los servidores.

La Auditoria Interna Gubernamental al evaluar la eficiencia, efectividad, economía y transparencia de la gestión pública, cumple con la finalidad y objetivos de la Ley 1178. A su vez permite que los administradores públicos cumplan las funciones inherentes a sus labores y descarguen su responsabilidad gracias a las recomendaciones y asesoría que reciben del auditor interno.

Como un control gerencial, se constituyen en los ojos y oídos de la alta dirección. Es un control de controles y el momento de aplicación siempre es posterior.

La Auditoria Interna Gubernamental ejecutada con independencia, objetividad, criterio constructivo y oportunidad es un servicio a la gerencia,

que retroalimenta las demás fases de la administración, contribuye a la toma de medidas correctivas, y en consecuencia al logro de objetivos y metas institucionales.

## **CAPITULO N° II**

### **NORMAS DE AUDITORIA**

- 2.1. NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA)**  
Recomendación de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (celebrada en Mar del Plata, Argentina, 1965). Se clasifican en:

**2.1.1. Normas Personales**

El auditor debe:

- a. Ser una persona que teniendo título profesional o universitario oficialmente reconocido o la habilitación oficial correspondiente, tenga entrenamiento técnico y capacidad profesional para ejercer la auditoria;
- b. Realizar su trabajo y preparar su informe con cuidado y diligencia profesionales;
- c. Mantenerse en una posición de independencia a fin de garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

**2.1.2. Normas relativas a la Realización del Trabajo**

El trabajo de auditoria debe comprender:

- a. Una adecuada planeación y supervisión de los colaboradores;

- b. Un estudio y evaluación adecuados del sistema de control interno vigente en la entidad examinada, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
- c. La obtención, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de evidencia comprobatoria válida y suficiente.

**2.1.3. Normas relativas al Dictamen**

- a. Siempre que el nombre de un profesional quede asociado con estados contables, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el auditor deberá manifestar de modo expreso y claro el carácter de su examen, su alcance y el grado de responsabilidad que asume.
- b. El auditor debe aclarar si en su opinión los estados examinados presentan razonablemente la situación y los resultados de las operaciones de la entidad, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y si los mismos se aplicaron uniformemente respecto al ejercicio anterior.
- c. Salvo expresa indicación en contrario por parte del auditor se considerará que él estima que las

- declaraciones informales que contienen los estados contables son razonablemente adecuadas.
- d. Cuando el auditor se considere obligado a presentar limitaciones o excepciones a algunas de las afirmaciones genéricas, su dictamen deberá expresarlo de modo claro e inequívoco, manifestar a cual de tales afirmaciones genéricas se refiere al indicar los motivos y la trascendencia o importancia de la salvedad en relación con los estados contables considerados en conjunto. En su caso podrá llegar a abstenerse de expresar opinión o emitir una opinión negativa.
  - e. Cuando el auditor considere no estar en condiciones de expresar una opinión profesional respecto a los estados contables, tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de tal declaración podrá hacer los comentarios parciales que considere prudentes.

## 2.2. RESUMEN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

GRÁFICO N° 2



FUENTE: Véase Alvin Arens y James Loebbecke, Op. Cit. Pg.2.

### 2.3. NORMAS PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL DE AUDITORIA INTERNA (NEPAI)

Según el Instituto de Auditores Internos <sup>(12)</sup> "La auditoria interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno".

Las actividades de auditoria interna son ejercidas en ambientes legales y culturales diversos, dentro de organizaciones que varían en propósitos, tamaño y estructura, y por personas de dentro o fuera de la organización. Estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoria interna en cada ambiente. Sin embargo, el cumplimiento de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoria Interna (NEPAI) es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos.

El Propósito de las Normas es:

- a) Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoria interna tal como este debería ser.
- b) Proveer un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoria interna de valor añadido.
- c) Establecer las bases para medir el desempeño de la auditoria interna.

---

12 Revista del "INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS" La Paz Bolivia N° 12 año 2001

- d) Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Las normas están constituidas por: Las Normas sobre Atributos (las Series 1000), las Normas sobre Desempeño (las Series 2000), y las Normas de Implantación.

Las Normas sobre Atributos tratan las características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de Auditoría interna. Las Normas sobre Desempeño describen la naturaleza de las actividades de auditoría interna y proveen criterios de calidad contra los cuales pueden medirse la práctica de estos servicios. Las Normas sobre Atributos de Implantación aplican las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño a tipos específicos de trabajos (por ejemplo, una auditoría de cumplimiento, una investigación de fraude, o un proyecto de auto evaluación de control).

Hay un grupo de Normas sobre Atributos y sobre Desempeño. Sin embargo, podrá haber múltiples grupos de Normas de Implantación: un grupo para cada uno de los mayores tipos de actividades de auditoría interna. Estas Normas entraron en vigencia el 1 de enero de 2002.

#### **2.4. RESUMEN DE LAS NORMAS PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL DE AUDITORÍA INTERNA (NEPAI)**

A continuación se presenta un resumen de las normas NEPAI:

**2.4.1. NORMAS SOBRE ATRIBUTOS**

**1000 – Propósitos, Autoridad y Responsabilidad**

**1100 – Independencia y Objetividad**

**1110 – Independencia de la Organización**

**1120 – Objetividad Individual**

**1130 – Impedimentos a la Independencia  
u Objetividad**

**1200 – Pericia y Debido Cuidado Profesional**

**1210 – Pericia**

**1220 – Debido Cuidado Profesional**

**1230 – Desarrollo Profesional Continuo**

**1300 – Programa de Aseguramiento de Calidad y  
Cumplimiento**

**1310 – Evaluaciones del Programa de  
Calidad**

**1311 – Evaluaciones Internas**

**1312 – Evaluaciones Externas**

**1320 – Reporte sobre el Programa de  
Calidad**

**1330 – Utilización de “Realizado de  
Acuerdo con las  
Normas”**

**1340 – Declaración de Incumplimiento**

**2.4.2. NORMAS SOBRE DESEMPEÑO**

**2000 – Administración de la Actividad de Auditoria  
Interna**

**2010 – Planificación**

**2020 – Comunicación y Aprobación**

**2030 – Administración de Recursos**

**2040 – Políticas y Procedimientos**

**2050 – Coordinación**

**2060– Informe al Consejo y a la Dirección  
Superior**

**2110 – Naturaleza del Trabajo**

**2110 – Gestión de Riesgos**

**2120 – Control**

**2130 – Gobierno**

**2200 – Planificación de Trabajo**

**2201 – Consideraciones sobre Planificación**

**2210 – Objetivos del Trabajo**

**2220 – Alcance del Trabajo**

**2230 – Asignación de Recursos para el Trabajo**

**2240 – Programa de Trabajo**

**2300 – Desempeño del Trabajo**

**2310 – Identificación de la Información**

**2330 – Registro de la Información**

**2340 – Supervisión del Trabajo**

**2400 – Comunicación de Resultados**

**2410 – Criterios para la Comunicación**

**2420 – Calidad de la Comunicación**

2421 – Errores y Omisiones

2430 – Declaración de Incumplimiento con las  
Normas

2440 – Difusión de Resultados

2500 – Supervisión del Proceso

2600 – Aceptación de los Riesgos por la Dirección

**2.5. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL <sup>(13)</sup>**

Las Normas de Auditoria Gubernamental vigentes están  
estructuradas de la siguiente manera:

**200 INTRODUCCIÓN**

**210. NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

211 Competencia

212 Independencia

213 Etica

214 Diligencia profesional

215 Control de calidad

216 Disposiciones legales aplicables y obligaciones  
contractuales

217 Ejecución

218 Seguimiento

**220 NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA**

221 Planificación

---

13 Contraloría General de la República. "NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL" 2002

**222 Supervisión**

**223 Control Interno**

**224 Evidencia**

**225 Comunicación de resultados**

**230 NORMAS DE AUDITORÍA OPERACIONAL**

**231 Planificación**

**232 Supervisión**

**233 Controles administrativos**

**234 Evidencia**

**235 Comunicación de resultados**

**240 NORMAS DE AUDITORÍA AMBIENTAL**

**241 Planificación**

**242 Supervisión**

**243 Controles ambientales**

**244 Evidencia**

**245 Comunicación de resultados**

**246 Implantación de recomendaciones**

**250 NORMAS DE AUDITORÍA ESPECIAL**

**251 Planificación**

**252 Supervisión**

**253 Control Interno**

**254 Evidencia**

**255 Comunicación de resultados**

**256 Procedimientos de aclaración**

**260 NORMAS DE AUDITORÍA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN  
PÚBLICA**

**261 Relevamiento de información**

262 Planificación

263 Supervisión

264 Controles internos

265 Evidencia

266 Comunicación de resultados

267 Seguimiento a la implantación de recomendaciones

**300 NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA**

301 Alcance de la Auditoría Interna

302 Declaración de propósitos, autoridad y responsabilidad

303 Relaciones interpersonales

304 Planificación estratégica y programación de  
operaciones anual

305 Planificación, supervisión y evidencia de auditoría

306 Comunicación de resultados

307 Seguimiento a recomendaciones

308 Otras evaluaciones

## **CAPITULO N° III**

### **LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA Y SU RELACIÓN CON LA AUDITORIA FINANCIERA**

#### **3.1. ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA (AI)**

Desde fines de los años sesenta algunos profesionales han venido realizando exámenes administrativos cuyo propósito es promover la eficiencia de las entidades auditadas, a este tipo de examen se le ha denominado preponderante "Auditoria Operativa", inicialmente sin distinguir si se trata de Auditoria Operativa interna o externa.

#### **3.2. ENFOQUE DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA (AIO)**

Por naturaleza la AO es interna, sin que esto signifique que los auditores externos no ejecuten Auditorias Operativas, es más lo realizan permanentemente bajo el rotulo de consultaría.

Para fines de la presente investigación se va designar a la Auditoria Operativa como Auditoria Operativa Interna.

El nuevo enfoque de la auditoria operativa además hace referencia la necesidad de evaluar el entorno en el que se desenvuelve la organización, evaluar la misión, objetivos, estrategias, políticas y programas, evaluar planes de desarrollo, determinar la eficiencia en el desarrollo de operaciones, evaluar la productividad y economía, y determinar confiabilidad de reportes

La Auditoria Interna debe ser un servicio corporativo, enfocado a colaborar con su equipo directo en la realización efectiva de todos los objetivos de la empresa, por tanto, la auditoria interna operativa tiende a ser una consultoría gerencial.

### 3.3. DESARROLLO DE LA AUDITORIA OPERATIVA EN EL PAIS

En el país se ha observado muy poco desarrollado de esta técnica en las organizaciones, tal vez debido a que las estructura organizacionales han tenido un desarrollo muy lento e incipiente, es así que en muchos casos ni siquiera la auditoría financiera es aplicada para disponer de una opinión profesional sobre la posición financiera y los resultados de operación, incluso los controles establecidos por la Ley son evitados.

Desde el punto de vista técnico y lógico para las empresas privadas y además legal para las entidades públicas existe la obligación de efectuar la Auditoria Operativa, por un nivel con suficiente independencia en la estructura orgánica de la empresa, con un ámbito de aplicación amplio y la oportunidad de llegar al máximo nivel de la organización, para comunicar los resultados de su gestión de control sobre la administración.

El espíritu de la Auditoria Interna Operativa ha sido distorsionado en la práctica por la falta de desarrollo técnico de la actividad, la ausencia de profesionalismo en la ejecución del trabajo, el incumplimiento de las responsabilidades, falta de honestidad de quienes ejercen las funciones, ya sea por desconocimiento o por la dependencia total de la administración de la empresa.

Muchas organizaciones en las cuales sus auditores externos emiten informes ratificando la presentación razonable de la información financiera, tienen problemas al punto de estar al borde del colapso.

En resumen la Auditoria Interna Operativa está orientado al mejoramiento de las operaciones institucionales fomentando la eficiencia, la efectividad y la economía en las actividades desarrolladas.

### 3.4. DEFINICIONES DE LA AUDITORIA OPERATIVA

**Walter B. Meigs en Principios de Auditoria<sup>(14)</sup>:**

a) "Señala que la AO se ocupa de estudiar si las personas responsables de la administración de estas actividades técnicas, han tomado las medidas necesarias para la implantación de los controles administrativos adecuados, que asegure que la calidad del trabajo llegue al estándar establecido, que los programas se cumplan y que la labor se efectúe en forma económica".

b) **Instituto de Auditores Internos<sup>(15)</sup>:**

Determina que la AO tiene por objetivo: "Cubrir las actividades organizacionales controladas por los niveles gerenciales altos, medios y bajos, con el propósito de mejorar la rentabilidad y aumentar el logro de los otros objetivos de la organización y alcanzar los propósitos de los programas, los objetivos sociales y el desarrollo de los empleados".

c) **Instituto Mexicano de Contadores-México<sup>(16)</sup>:**

Determina que la AO tiene por objetivo: "Detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos poner obstáculos e ineficiencias; presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y

---

14 Walter B. Meigs "Principios de Auditoria" Edit. Prentice hall, México, 2000

15 Revista del Instituto de Auditores Internos de Bolivia 1999 N° 10

16 Boletín N° 52 del Instituto de Contadores Públicos de México 1998

todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades; en la consecución de la óptima productividad".

d) **Chapman – William<sup>(17)</sup>:**

Define la Auditoria Operativa como " El examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, con referencia a metas fijadas, los recursos humanos, financieros yB materiales empleados, la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión.

e) **William P. Leonard<sup>(18)</sup>:**

Define la AO como "Un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento respecto a sus planes, objetivos, sus métodos de control, su forma de operación y el empleo de sus recursos humanos y materiales".

f) **José Antonio Fernández Arena<sup>(19)</sup>:**

"La Auditoria Administrativa es la reunión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales con base a los niveles jerárquicos de la Empresa en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la empresa"; estos objetivos institucionales son:

Objetivos de Servicio (Consumidores o Usuarios), Objetivo Social (Colaboradores), Objetivo Económico (Inversionistas, Acreedores),

---

17 Chapman William "Auditoria Administrativa" Edit. McGraw-Hill Interamericana, Mexico, 1998

18 William P. Leonard "Auditoria administrativa" Edit. Diana, Mexico 1981.

19 José Antonio Fernández Arena "La Auditoria Administrativa" Edit. Diana, México, 19981.

**g) Loma - Centellas <sup>(20)</sup>:**

Definen a la Auditoria Operativa como": La Auditoria Operativa es un examen objetivo de la gestión financiera y operativa de una organización, programa, actividad o función y se orienta a identificar oportunidades para lograr mayor efectividad, economía y eficiencia"

**3.5. DEFINICION DE AUDITORIA OPERATIVA PARA EL PRESENTE TRABAJO**

Es un examen objetivo sistemático y profesional de las operaciones administrativas y/o financieras de una entidad, programa, actividad o función, efectuada por Auditores profesionales independientes a dichas operaciones, con posterioridad a su ejecución, como un servicio a la Gerencia, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas e informar sobre hallazgos significativos resultantes, presentando conclusiones y recomendaciones orientadas a identificar oportunidades para lograr mayor efectividad, economía y eficiencia.

**3.6. PROPOSITO Y LA FINALIDAD DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

El propósito primordial de una auditoria interna operativa es evaluar una organización a fin de identificar y eliminar deficiencias o irregularidades, cualquiera sea el área examinada, a partir de tres herramientas claves: Efectividad, Eficiencia y Economía, y determinar el nivel de cumplimiento de políticas, procedimientos y

---

20 Loma Gómez, Centellas España, "Manual de Auditoria Operativa", Edit. Emege, España, 1985.

programas. La finalidad es ayudar a la Dirección a lograr una administración más efectiva económica y eficaz.

### **3.7. OBJETIVO BÁSICO DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

El objetivo básico de la auditoria interna operativa se orienta a identificar oportunidades para lograr mayor efectividad, economía y eficiencia.

### **3.8. ALCANCE OPORTUNIDAD Y ORIENTACION DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA.**

Conceptualmente se manifiesta que la auditoria interna operativa, no tiene límites de conclusión sobre las operaciones realizadas por la empresa, ya que incluye la auditoría financiera de ser necesario. Las operaciones examinadas pueden incluir toda la empresa, o las realizadas por una unidad administrativa (ejemplo: compras); o las efectuadas por una área de operación (finanzas o producción) o las ejecutadas por un proyecto (apertura y funcionamiento de la unidad de investigación y Desarrollo) y por último los pasos seguidos por una operación para evaluarla (Ventas al detalle).

El alcance de las operaciones a verificar puede ser muy amplio o muy específico, por lo tanto los resultados de la aplicación práctica dependerán de muchos factores como la circunstancia relativa a quien la realiza, ya que también existen alternativas de ejecución por parte del organismo de control del Estado, Superintendencia de Compañías, por una firma privada de Contadores Públicos Independientes; ; por la Auditoría Interna de Empresa y por otros organismos internos, dependiendo de quien la practique al alcance del trabajo variará considerablemente.

Determinando este alcance tan amplio, la programación de las actividades de Auditoria Interna Operativa debe orientarse a los elementos principales que afecten los aspectos críticos que permitan el mejoramiento de las empresas.

Una vez establecido el alcance debería determinarse la responsabilidad por el control de tipo operativo en el ámbito de la organización tomando en cuenta la disposición contenida en las normas.

Los períodos sujetos a verificación o evaluación de las operaciones deben ser relativamente cortos, de 3 a 6 meses máximo examinando las operaciones corrientes (las que se están ejecutando) para conocer los problemas vigentes, antes que los pasados. Esta situación posibilita la comunicación de resultados oportunos sobre aspectos urgentes.

La planificación de las actividades de Auditoria Interna Operativa, debe incluir la evaluación de actividades orientadas al cumplimiento de los objetivos y metas de la empresa, tomando en cuenta el entorno en que se desenvuelve la actividad, como son: La competencia, el mercado, la proyección, las limitaciones, las exenciones y otros factores.

A manera de ejemplo, establecer el punto de equilibrio entre ingresos y gastos debe considerarse un examen obligado al iniciar un ejercicio financiero de la empresa, realizado sobre la base del presupuesto elaborado por la gerencia. Lo señalado es aplicable desde el punto

de vista de la auditoría interna y auditoría externa por los organismos de control del Estado.

### **3.9. OBJETIVOS GENERALES DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

Los objetivos de una auditoría interna operativa son los de evaluar una organización a fin de:

- Determinar los planes proyectados y los resultados obtenidos.
- Examinar debilidades aparentes.
- Informar de las deficiencias observadas.
- Informar de las observaciones encontradas.
- Sacar conclusiones.
- Formular recomendaciones.

Considerando estos objetivos generales de la auditoria interna, aplicados en el ámbito institucional, puede desglosarse de acuerdo a las actividades desarrolladas por cada organización, identificando los principios problemas existentes y determinando la prioridad de cada uno de ellos. Para el caso de las empresas que se desenvuelven en países como el nuestro, con problemas de orden financiero, este será uno de los prioritarios para su operación en el presente y una proyección positiva para el futuro, relativo a la administración del efectivo, la administración de las inversiones de capital, el otorgamiento de crédito, las cobranzas y la obtención de financiamiento.

### **3.10. OBJETIVOS ESPECIFICOS DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

Los objetivos específicos de la auditoria interna operativa son los de evaluar una organización a fin de comparar:

- Los logros con los planes
- Los resultados con las normas
- Las prácticas con las políticas

### **3.11. ACTIVIDADES QUE COMPRENDE LA AUDITORÍA INTERNA OPERATIVA**

Las actividades que comprende la auditoria interna operativa:

- Evaluación del cumplimiento de disposición legales e internas vigentes.
- Revisión y evaluación del sistema de control interno financiero.
- Examen y evaluación del sistema de planificación y control interno administrativo.
- Examen y evaluación de la efectividad económica y eficiencia con los que se han utilizado los recursos humanos, materiales y financieros.
- Revisión y evaluación de los resultados de las operaciones programas a fin de determinar si se han alcanzado las metas programadas.

### **3.12. ESPIRITU DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

El espíritu de la auditoria interna operativa determina que:

- La auditoria operativa es de carácter evaluativo no investigativo, por tanto no tiene como propósito detectar fraudes e irregularidades.
- La auditoria operativa es Objetiva, no subjetiva.
- Los informes son equilibrados: se identifican áreas críticas, en las cuales se han alcanzado éxitos así como las áreas críticas.

### **3.13. BENEFICIOS DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

Los beneficios más importantes de la auditoria interna operativa son:

- Claridad de las metas y objetivos de los programas y proyectos.
- Calidad de planificación en todos los niveles.
- Calidad y efectividad de la ejecución de programas en relación de los planes aprobados.
- Identifica oportunidades para mejorar.
- Asiste a todos los niveles de la gerencia.
- Mejora la comunicación.
- Permite la capacitación de la gerencia. diferentes operaciones
- Ayuda a mejorar los controles internos en todas las áreas.
- Detectar desperdicios y contribuir el ahorro de costos
- Evaluar todas las facetas de la organización
- Ayuda a mejorar los servicios.
- Permite mejorar el trabajo de los funcionarios de la entidad.
- Proporciona bases para solucionar los problemas.
- Prevé obstáculos a la eficiencia.
- Presenta recomendaciones que promueven la eficiencia.
- Detectar indicios de irregularidad.
- Permite efectuar una reestructuración Administrativa.
- Eliminación de procesos improductivos.
- Eliminación de controles innecesarios.
- Detección de activos improductivos.
- Mayor confiabilidad en el proceso de emisión de estados financieros.

### **3.14. EL PROCESO DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

El proceso de la auditoria interna comprende:

- **Recopilación de información**
- **Realización de Análisis y Síntesis**
- **Realización de la Evaluaciones**
- **Presentación de Conclusiones**
- **Presentación de Recomendaciones**
- **Realización de Validaciones**

### **3.15. FASES DE LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

Las fases de la Auditoria Interna Operativa son cuatro:

- **Fase Primera: Estudio Preliminar**
- **Fase Segunda: Examen y evaluación de áreas críticas**
- **Fase Tercera: Comunicación de resultados.**
- **Fase Cuarta: Seguimiento**

### **3.16. IDENTIFICACION DE LAS ÁREAS A SER EXAMINADAS**

El objetivo de la auditoria interna operativa de efectuar un examen integral de toda la entidad, enfrenta el problema respecto a que para poderla evaluar en su totalidad se requieren varios años de auditoria.

Por tanto para llevar a la práctica una auditoria interna operativa es necesario reducir la cantidad de operaciones o actividades de la entidad a auditar, a una cantidad razonable de tal manera que puedan ser medidos en términos de efectividad, economicidad y eficiencia en un tiempo también razonable.

Por principio de auditoria interna operativa, los esfuerzos deben orientarse hacia las áreas débiles o críticas y dentro de estas

seleccionar las más significativas o importantes para hacia ellas dirigir prioritariamente la aplicación de la Auditoria Operacional.

La identificación y selección de áreas críticas se efectúa en el proceso de la planificación estratégica y la planificación operativa, en función a un análisis de riesgos, complementando el análisis sobre la base del conocimiento previo que se puede tener de áreas críticas potenciales o debilidades específicas en la entidad.

La evaluación del sistema de control interno que se haya efectuado en las auditorias financieras también otorga indicios de áreas débiles de la entidad, información que será utilizada en el proceso de la planificación.

### **3.17. SEMEJANZAS ENTRE LA AUDITORIA FINANCIERA Y LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA**

Las semejanzas principales son:

- Independencia
- Muestreo
- Normas universales
- El propósito fundamental no es detectar irregularidades
- Asesorar, apoyar, colaborar
- Actualización permanente
- Calidad de los controles internos

### **3.18. DIFERENCIAS ENTRE LA AUDITORIA FINANCIERA Y LA AUDITORIA OPERATIVA**

Las diferencias principales están relacionadas con:

- Proposito
- Sujeto
- Objeto
- Alcance
- Medición
- Método
- Usuarios
- Quienes la ejecutan
- Contenido del informe
- Objetivo de la evaluación del control interno
- Historia
- Orientación
- Precisión
- Política de auditoría
- Programa de auditoría
- Requerimiento
- Capacidad profesional del auditor
- Frecuencia
- Resultado del trabajo

## **CAPITULO N° IV**

### **LAS TRES "Es" DE LA AUDITORIA INTERNA: EFICACIA, ECONOMIA Y EFICIENCIA**

#### **4.1. INTRODUCCIÓN**

Los objetivos básicos de la Auditoria son la evaluación de las operaciones para determinar y aumentar su grado de eficacia, economía y eficiencia; criterios estos conocidos en la ciencia administrativa como las tres "Es" de la auditoria interna.

#### **4.2. LA EFICACIA O EFECTIVIDAD**

La eficacia también denominada efectividad, se refiere al logro o al alcance de los objetivos propuestos, las metas programadas, o los resultados deseados. De tal forma que una actividad, una operación, un proyecto, un programa o una gestión, según sea el grado de alcance que se proyecta, será efectiva en la medida en que los propósitos, metas o resultados sean obtenidos, alcanzados o logrados.

Las metas a las que tiende la eficacia son mensurables y cuantitativas.

##### **4.2.1. PARAMETRIZACION DE LA EFICACIA**

El auditor operativo debe determinar los parámetros de medición en función de los objetivos y metas, para lo cual se debe definir cantidades, frecuencias, valores, costos, modificar estos parámetros para efectuar análisis en nuevas condiciones.

#### **4.3. LA ECONOMIA**

Economía en el desarrollo de las operaciones es minimizar los costos, o sea gastar solamente lo razonablemente necesario o prudente para alcanzar un objetivo, una meta o un resultado deseado.

Es incurrir en el costo óptimo para alcanzar un objetivo, una meta o un resultado. Se refiere a los términos y condiciones bajo las cuales se adquieren los recursos; una operación económica obtiene recursos de calidad y en cantidad apropiada al mínimo costo posible, sujeto al mayor bienestar de todos los integrantes del proceso correspondiente.

Es un parámetro de medición de la auditoria operativa que implica el control de los insumos que ingresan al proceso productivo de bienes o servicios con el fin de ejecutar los procesos a los menores costos posibles, y la adquisición de los Insumos teniendo en cuenta: cantidad adecuada, buena calidad, oportunidad en la adquisición, y precios razonables. Además los insumos deben protegerse adecuadamente para evitar desperdicios.

##### **4.3.1. PARAMETRIZACIÓN DE LA ECONOMÍA**

La parametrización de la economía básicamente comprende la relación de los costos reales entre los costos estándares.

#### **4.4. LA EFICIENCIA**

La eficiencia es el criterio integral de la eficacia y la economía, es decir la eficiencia tiende al logro de los objetivos minimizando costos y optimizando resultados.

De esta manera la Auditoria Operativa, relaciona la productividad de las operaciones o actividades, con un estándar de desempeño o con una medida o criterio de comparación.

Bajo este criterio la Auditoria Operativa es sinónimo de Auditoria de eficiencia, pues es claro que ésta involucra además los conceptos de efectividad y economicidad. La eficiencia generalmente se expresa en términos porcentuales.

Eficiencia es la relación entre los resultados obtenidos, y los recursos empleados para producirlos, sujeto a la búsqueda del mayor bienestar del colectivo conformado por quienes lo producen y de los destinatarios de la producción.

#### **4.4.1. ESTÁNDARES DE DESEMPEÑO**

La auditoria operacional en materia de eficiencia tiende a identificar o establecer estándares de desempeño o medidas de comparación, contra los cuales confrontar la relación entre las metas logradas y los costos invertidos.

Estos estándares o medidas pueden ser los índices planeados por la misma y que deben lograrse en el futuro. También pueden ser los índices históricos o sea aquellos establecidos sobre la base de hechos sucedido en el pasado.

#### **4.4.2. PARAMETRIZACIÓN DE LA EFICIENCIA**

La determinación de parámetros para la medición de la eficiencia está vinculada con la productividad, esta aumentará con una mayor eficiencia, o sea que con los

mismos insumos se produce más o con menos se produce lo mismo. Por tanto la eficiencia aumenta cuando se incrementa la productividad frente a determinados estándares de medición.

#### **4.4.3. LOS METODOS POSIBLES DE LA PARAMETRIZACIÓN DE LA EFICIENCIA**

Los métodos posibles de la parametrización de la eficiencia son:

- Análisis de resultados con relación a costos
- Costo horas/hombre
- Costo horas/máquina
- Relaciones insumo/producto
- Debilidades que pueden afectar la economicidad
- Necesidades de cambios de personal
- Suficiencia de equipos y materiales
- Adhesión a leyes, políticas, reglamentos
- Compra versus alquiler
- Reparación versus reemplazo

## **CAPITULO N° V**

### **CONTROL – CONTROL INTERNO**

#### **5.1. INTRODUCCIÓN**

La sociedad compuesta por personas físicas y jurídicas, tienden a una permanente medición de los actos con las normas, leyes, etc., que en concreto constituyen un proceso de control.

Si en el plano individual el hombre controla sus actos, revestido de autoridad propia respecto a sus subordinados, con mayor razón deberá hacerlo si ejerce una autoridad conferida cuando administra recursos que individualmente no le pertenecen y si recibe el encargo de conseguir fines colectivos en la forma y con las limitaciones que le han sido establecidas.

#### **5.2. DEFINICION DEL CONTROL**

Es un conjunto integrado de actos y operaciones tendientes a identificar la realidad o sea los resultados examinados, compararla con un modelo preestablecido a fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes, conforme a ese modelo, finalmente adecuarla a los fines del desarrollo integral.

#### **5.3. PRINCIPIOS DEL CONTROL**

Los principios del control son:

- **Establecimiento de Estandares**
- **Importancia y Necesidad del Control**
- **Principios de la Excepción**

#### **5.4. ETAPAS DEL PROCESO DE CONTROL**

- **Establecimiento de las Normas**
- **Recolección y Concentración de Datos**
- **Medición y valorización de Datos**
- **La comparación**
- **Utilización de resultados de la comparación**

#### **5.5. CONTROL INTERNO**

Las organizaciones como unidades familiares, inicialmente no requería de otro control del que ejercía el propietario, debido a la pequeña magnitud de las operaciones.

Sin embargo el crecimiento de la Empresa determina la delegación de funciones y la asignación de autoridad correspondiente a estas funciones.

Este proceso de delegación determina la necesidad de implementar Sistemas de Control dentro de la Empresa, o sea Sistemas de Control Interno. Así nacen los Sistemas de Control Interno como Funciones Gerenciales.

Estos controles se implementan con el objetivo de asegurar y constatar

que los planes y políticas preestablecidas se cumplan tal como fueron fijados, para lo cual es necesario medir, evaluar, verificar y corregir las funciones Operativas, con el objetivo de determinar que las actividades que se desarrollan, contribuyan en forma efectiva y verdadera al logro de los objetivos prefijados.

riesgo financiero y contable, que es el enfoque tradicional de actividad de la auditoria interna.

#### **5.6. DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO DE LA GAO**

De acuerdo con las Normas de Control Interno<sup>(21)</sup> de la General Accounting Office (GAO) de Estados Unidos, el control interno es: Un componente integrado y continuo de Operaciones, El control interno no es un evento, sino una serie de acciones y actividades que ocurren a lo largo de las operaciones de una entidad y de una forma continuada. El control interno debe reconocerse como una parte integrante de cada sistema de gestión usado para regular y guiar sus operaciones, y no como un sistema separado dentro de una organización.

##### **5.6.1. DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO DEL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES**

Al respecto, el Comité de Procedimientos de Auditoria del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificantes (AICPA), en una declaración emitida el 29 de octubre de 1958, que se transcribe en el Statement on Auditing

Standards 1 (SAS 1) <sup>(22)</sup>,

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adaptadas dentro de una Empresa para:

- Salvaguardar sus activos (Bienes o Patrimonio)
- Verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables
- Promover la eficiencia Operativa
- Estimular la adhesión a los políticos gerenciales establecidos

## 5.7. CATEGORIAS DEL PROCESO INTERNO

Adicionalmente, el citado Comité estableció que el Control Interno se componía de dos categorías de controles:

### 5.7.1. Controles Contables

Relacionados directamente con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y

### 5.7.2. Controles Administrativos

Relacionados con la eficiencia de las operaciones de adhesión a las políticas gerenciales y que, por lo común,

---

21 GAO/AIMD-00-21.3.1. Standards for Internal Control in Federal Government. (noviembre, 1999).  
22 Statement on Auditing Standards 1 (SAS 1)

sólo tienen que ver indirectamente con los registros financieros.

## **5.8. CLASES DE CONTROL INTERNO**

Sobre la base de los criterios señalados el Control Interno se clasifica según su naturaleza y según el momento de su realización:

### **5.8.1. Según su Naturaleza:**

- Control Interno Financiero - Contable
- Control Interno Administrativo

### **5.8.2. Según el Momento de su realización:**

- Control Interno Previo
- Control Interno Concurrente
- Control Interno Posterior

## **5.9. CONTROL INTERNO FINANCIERO - CONTABLE**

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adaptadas dentro de una Empresa orientadas a la custodia de los bienes y la verificación de la exactitud y confiabilidad de los registros e informes financieros, para dar una seguridad razonable de que:

- El acceso a los bienes y/o su disposición solo es permitido previa autorización
- Salvaguardar sus activos (Bienes y patrimonio)

- y/o todos sus recursos
- Controlar y verificar la exactitud y confiabilidad de su información Financiera, Contable.

El objetivo del Control Interno Contable – Financiero es buscar que las operaciones y transacciones se ejecuten de acuerdo con la autorización general o específica de la administración, y las transacciones se registren convenientemente para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y otras disposiciones.

#### 5.10. CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adaptadas dentro de una Empresa para dar una seguridad razonable de que los procesos de decisión que llevan a la autorización de transacciones y actividades por la administración tiendan a:

- Promover la eficiencia de las operaciones
- Alentar y estimular la adhesión a las políticas gerenciales establecidas
- Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados

El objetivo del Control Interno Administrativo es el examen y evaluación de los procesos de decisión en cuanto al grado de efectividad, eficiencia y economía se refiere.

**5.11. CONTROL INTERNO PREVIO**

El control previo es el conjunto de mecanismos y procedimientos que se utilizan para analizar las operaciones que se hayan proyectado realizar, antes de su autorización o de que esta suelta sus efectos, con el propósito de establecer su legalidad, veracidad, conveniente y oportunidad, en función de los planes y programas de la entidad. En ningún caso las unidades de Auditoría Interna ni personas o entidades externas, ejercen controles previos. Tampoco podrá crearse una unidad específica con tal propósito.

**5.12. CONTROL INTERNO CONCURRENTE**

El control interno posterior es aquel que se efectúa el momento de la ejecución de una actividad determina, no puede efectuarse antes ni después.

Por tanto es el conjunto de procedimientos destinados a garantizar que durante el proceso de la realización de todo acto administrativo se adopten las acciones correctivas que fuesen necesarias para asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales, el logro de metas, objetivos programados y la correcta administración de personal, los recursos materiales y financieros.

**5.13. CONTROL INTERNO POSTERIOR**

El ejercicio de Control Interno posterior, consistente en el examen financiero y operacional efectuando con posterioridad a la ejecución de

las operaciones y actividades de la entidad a cargo de una Unidad de Auditoría Interna de la respectiva entidad.

Los responsables superiores también ejercerán control posterior sobre las metas, objetivos o resultados alcanzadas por las operaciones o actividades bajo su directa competencia, con el propósito de evaluarlas para mejorarlas en el futuro.

#### **5.14. OBJETIVOS GENERALES DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

El sistema de Control Interno tiene por objetivos generales:

- Promover el acatamiento de las normas legales
- Proteger sus recursos contra irregularidades, fraudes y errores
- Asegurar la obtención de información operativa y financiera, confiable, útil y oportuna
- Promover la eficiencia de sus operaciones y actividades
- Lograr el cumplimiento de sus planes, programas y presupuestos, en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas.

#### **5.15. ELEMENTOS GENERALES DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

Los elementos generales de un sistema de control interno son:

- Un plan de organización
- Un sistema de normas y procedimientos, autorización y registro

- Prácticas sanas a seguirse y cumplimiento de los planes de acción
- **Recursos humanos**
- **Una unidad efectiva de auditoria interna.**

#### **5.16. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO**

Los principios de control interno son los postulados técnicos que informan los métodos de procedimientos y práctica, cuya aplicación permite organizar y mantener un sistema de control interno administrativo y financiero; posibilitan realizar su evaluación y medir el grado de responsabilidad de los servidores en los diferentes niveles de la entidad.

#### **5.17. LOS PRINCIPIOS DEL CONTROL INTERNO CLASIFICADOS POR AREAS DE INFLUENCIA**

Los principios de control interno de acuerdo al área de influencia se clasifican en:

##### **5.17.1. PRINCIPIOS APLICABLES A LA ESTRUCTURA ORGÁNICA**

- a) Responsabilidad delimitada
- b) Separación de funciones de carácter incompatibles
- c) Instrucciones por escrito

**5.17.2. PRINCIPIOS APLICABLES A LA ADMINISTRACIÓN Y  
DESARROLLO PERSONAL**

- d) Selección de servidores hábiles y capacitados
- e) Rotación de personal y vacaciones (No existen empleados imprescindibles)
- f) Sanciones (Fianzas)
- g) Ninguna persona debe ser responsable de una transacción completa.

**5.17.3. PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL CONTROL Y  
CONTABILIDAD**

- h) Aplicación de pruebas continuas de exactitud a las Operaciones
- i) Control del uso de formularios prenumerados
- j) Limitar el uso de dinero en efectivo
- k) Contabilidad por partida doble
- l) Utilización de cuentas de control
- ll) Depósitos inmediatos e intactos
- m) Limitar al mínimo el uso y mantenimiento de cuentas bancarias
- n) Uso de equipos mecánicos y/o electrónicos con dispositivos de control de seguridad.

**5.18. FUNDAMENTOS DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

Las normas Técnicas de un Sistema de Control Interno se fundamentan

en:

- Los Principios Básicos de Control Interno,
- El Régimen Jurídico,
- Los principios de administración.

#### **5.19. OBJETIVOS DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

Las normas técnicas de un sistema de control interno persiguen los siguientes objetivos principales:

- Obtener una estructura básica, uniforme y eficiente del control interno en los campos financiero y administrativo.
- Dinamizar la gestión de las entidades para el mejor cumplimiento de sus objetivos y metas.
- Posibilitar la emisión de normas específicas por cada entidad, en concordancia con las normas generales.
- Facilitar la evaluación de la eficiencia de las unidades organizativas y de los funcionarios de cada entidad.

#### **5.20. VENTAJAS DE UN SISTEMA DE CONTROL MODERNO PARA LOS FUNCIONARIOS DE UN ENTE**

- Promover programas de perfeccionamiento, capacitación y desarrollo profesional.
- Permitir un mejor desempeño de sus funciones.
- Facilitar la evaluación de rendimiento individual y el consecuente ascenso.

- Proteger la honradez e integridad personal.
- Cuando sea necesario, establecer definitivamente responsabilidades individuales evitando poner en duda la reputación de inocentes.
- Incentivar una gerencia moderna y eficaz.
- Proveer un espíritu de moralidad y honradez.

#### 5.21. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO

Es importante tener presente que el Control Interno no constituye una garantía absoluta de que no se comentan errores o irregularidades en las Empresas; más bien desde este punto de vista, constituye un filtro que obstaculizará el cometer errores e irregularidades o como mínimo permitirá conocer las desviaciones en forma oportuna y automáticamente.

En el desempeño de la mayoría de los procedimientos de control existen posibilidades de error derivados de causas tales como falta de entendimiento de las instrucciones, errores de juicio y descuidos personales voluntarios e involuntarios. Además, los procedimientos cuya efectividad depende de la segregación de funciones obviamente pueden fallar por "colusión" (convenio entre dos personas para engañar a otra). En cualquier caso, no se debe perder de vista que los Sistemas de Control deben integrarse a los constantes cambios que se presentan en las Empresas y por tanto son susceptibles de mejorarse y deteriorarse

**5.22. EL CONTROL INTERNO Y EL PROCEDIMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS (PED)**

El procesamiento de los datos en una empresa varia desde el proceso manual, pasando por el manual mecánico, hasta los procesos de datos utilizando computadores, lo que se define como PED.

Las aplicaciones del PED varían considerablemente, desde aplicaciones rutinarias que procesan una pequeña nómina hasta aplicaciones complejas e integradas que procesan simultáneamente información contable financiera de producción, de mercadotecnia y administrativa.

En los sistemas de procesamiento no electrónico, los procedimientos de control son ejecutados por personas de uno o más Departamentos alcanzándose una razonable segregación de funciones. En los sistemas PED muchos o casi todos los procedimientos de control pueden ser ejecutados por el mismo sistema.

Existen diferencias entre el PED y los demás sistemas de procesamiento de datos, dichas diferencias no modifican los objetivos del Control Interno. El PED constituye más bien un medio para lograr dichos objetivos de control, teniendo una influencia marcada en la Organización y en los Procedimientos de Control Interno.

**5.23. ANÁLISIS DEL COSTO-BENEFICIO DEL CONTROL INTERNO**

El costo de implantar y mantener un Control o un Sistema de Controles

no debe exceder el beneficio que de él se espera recibir.

El enfoque del Costo-Beneficio es principalmente un Análisis en el cual se aplica común el criterio propio basados en la experiencia y en la lógica. Por esta razón este análisis no es precisamente una técnica que presente formulas infalibles que nos den respuestas exactas. Sin embargo, la experiencia a demostrado que en la mayoría de las veces el proceso sistemático de calcular el Costo-Beneficio ha conducido a decisiones razonables y prudentes sin emplear técnicas complejas. El análisis es aplicable tanto en el diseño de Sistemas de Control como en la evaluación de debilidad en Sistemas ya instalados.

El análisis de Costo-Beneficio indudablemente determina que después de un proceso de revisión de alternativas de diferente costo se escoge aquella que facilite un mayor rendimiento o resultado en términos monetarios generalmente.

El beneficio se define como la reducción del riesgo, la cual se logra de dos formas:

- Reduciendo la magnitud del riesgo
- Reduciendo la tasa probable de ocurrencia

En la relación de Controles-Beneficio teóricamente pareciera que no existen limitaciones en cuanto a la cantidad de Controles debido a que mayor cantidad de controles, menores riesgos y menores pérdidas, sin embargo, en la práctica debe existir un punto de equilibrio ya que ni los

controles son gratuitos ni los fondos de las empresas son ilimitados.

No siempre un Control genera un Beneficio y no siempre un beneficio se puede cuantificar monetariamente. Igualmente, los beneficios no siempre se pueden visualizar a corto plazo.

En la relación costo – beneficio se deberá identificar y medir el riesgo, lo cual implica determinar: La Magnitud del Riesgo (pérdida de mayor valor), o sea el error potencial, y la Frecuencia probable de ocurrencia (mayor cantidad de veces que podrá ocurrir el evento de pérdida). El riesgo total será el resultado de la combinación de los factores anteriores:  $\text{Riesgo Total} = \text{magnitud del riesgo} \times \text{frecuencia}$ .

## **CAPITULO N° VI**

### **CONTROL INTEGRADO**

### **LOS INFORMES COSO Y COCO**

#### **6.1. INTRODUCCIÓN**

El objetivo fundamental de los informes COCO y COSO al relacionarlos con la auditoria interna, es definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así, en el ámbito de las organizaciones publicas o privadas, de la auditoria interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuenta con un marco conceptual común, una visión integradora que satisficiera las demandas generales de todos los sectores involucrados.

Tanto la Auditoria Interna como los informes COSO y COCO buscan lograr la eficiencia y eficacia de las operaciones; lo que nos proporciona una cierta seguridad de que la organización conseguirá sus objetivos y metas definidas.

Consigue la fiabilidad de la información externa e interna protegiendo los registros financieros frente a los tipos de fraude. Todo esto de acuerdo al cumplimiento de obligaciones legales y reguladoras con las políticas institucionales.

## 6.2. CONTROL INTEGRADO: INFORME COSO <sup>(23)</sup>

Se entiende el control interno como un proceso que proporciona un grado de seguridad razonable en la consecución de eficacia y eficiencia de las operaciones de la entidad, el cumplimiento de las normas aplicables y la fiabilidad de la información financiera.

El denominado "INFORME COSO" sobre control interno, publicado en EE.UU. en 1992, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

Plasma los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la TREADWAY COMMISSION, NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING creó en Estados Unidos en 1985 bajo la sigla de COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS). El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executive Institute (FEI)
- Institute of Internal Auditors (IIA)
- Institute of Management Accountants (IMA)

---

<sup>23</sup> Los Nuevos conceptos de Control Interno (Informe COSO), Coopers y Lybrand, Edit. Diaz de Santos

La redacción del informe fue encomendada a Coopers & Lybrand.

Se trataba entonces de materializar un objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que en el ámbito de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

El documento destaca la necesidad de que la alta dirección, y a partir de ella los demás componentes de la organización, comprendan cabalmente la trascendencia del control interno y su incidencia sobre los resultados de la gestión, la importancia de los comités de auditoría como el ámbito donde mejor se expresa la relación cooperadora y facilitadora que caracteriza a la fiscalización de nueva generación y el nivel insostenible a reconocer a la función de auditoría tanto interna como externa, con base en un principio filosófico concluyente: el control interno debe construir un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos.

### **6.3. DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO**

"El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones entendidas a todas las actividades inherentes a la gestión,

integradas a los demás procesos básicos de la misma planificación, ejecución y supervisión, tales acciones se hallan incorporadas (no añadidas) a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por éstos y por todo el personal de la misma, diseñando con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afecten las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas”.

#### **6.4. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO**

Se define así el control interno, en un contexto conceptual amplio pensando para dar cabida a la mayoría de los puntos de vistas y proporcionar un punto de partida que facilite la evaluación de su desempeño, como un proceso efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñando con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas

Completan la definición algunos conceptos fundamentales:

- El control interno es un proceso, es decir un medio para

alcanzar un fin y no un fin en sí mismo.

- Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos.
- Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la conducción.
- Está pensando para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las categorías señaladas las que, al mismo tiempo, suelen tener puntos en común.

#### 6.5. COMPONENTES DE CONTROL INTERNO

El marco integrado de control que plantea el Informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

No se trata de un proceso en serie, en el que un componente incide

exclusivamente sobre el siguiente, sino que es iterativo multidireccional en tanto cualquier componente puede influir, y de hecho lo hace, en cualquier otro.

Existe también una relación directa entre los objetivos (Eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información y cumplimiento de leyes y reglamentos) y los cinco componentes referenciados, la que se manifiesta permanentemente en el campo de la gestión: las unidades operativas y cada agente de la organización conforman secuencialmente un esquema orientado a los resultados que se buscan, y la matriz constituida por ese esquema es a su vez cruzada por los componentes.

#### **6.6. AMBIENTE DE CONTROL**

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encarán sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente

reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia, y por carácter reflejo, los demás agentes con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Fija el tono de la organización y, sobre todo provee disciplina a través de la influencia que ejercen sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del ambiente de control son:

- La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.

- La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.
- En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditorías con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, a la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente al tono de la organización.

En resumen la dirección y empleados deben establecer y mantener un ambiente en toda la organización que imponga una actitud positiva y favorable hacia el control interno, así como una administración ética. Es probable que los controles internos funcionen mejor si la dirección cree que esos controles son importantes y comunican esa opinión a los

empleados de todos los niveles. Si la dirección ve los controles como un obstáculo, esa actitud se comunicará también al resto de la organización. Un ambiente del control interno eficaz fija el tono en que una organización influye en la conciencia del control de su personal. Es un factor intangible fundamental para los restantes componentes del control interno: proporciona disciplina, estructura, y cultura organizacional.

#### **6.7. DETECCION DE RIESGOS**

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza, se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto en el ámbito de la organización (internos y externos) como de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien aquellos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y

determinar los criterios para medir el rendimiento.

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

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

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean:

- Cambios en el entorno
- Redefinición de la política institucional
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías

- Aceleración del crecimiento
- Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, de manera de anticipar los más significativos a través de sistemas de alarma complementados con planes para un borde adecuado de las variaciones.

En resumen El control interno debe *establecer y mantener una valoración de los riesgos frente a fuentes externas e internas.*- Una condición previa para la valoración de riesgos es el establecimiento de objetivos claros y consistentes. La valoración es la identificación y análisis de los riesgos asociados al logro de los objetivos, definidos en planes estratégicos y anuales. Un riesgo es algo que pone en peligro el logro de un objetivo. Surge de la pregunta: *¿que podría salir mal? ¿Qué recursos necesitamos proteger?* Son factores clásicos de alto riesgo potencial los programas o actividades complejas, el manejo de dinero en efectivo, la alta rotación y crecimiento del personal o el establecimiento de nuevos servicios. Volveremos más adelante sobre este tema.

#### **6.8. ACTIVIDADES DE CONTROL**

Están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la

elaboración de un mapa de riesgo según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

En muchos casos, las actividades de control pensadas para un objetivo suelen ayudar también a otros: los operacionales pueden contribuir a los relacionados con la confiabilidad de la información financiera, éstas al cumplimiento normativo, y así sucesivamente.

A su vez en cada categoría existen diversos tipos de control:

- Preventivo / Correctivo
- Manuales / Automatizados o Informáticos
- Gerenciales o directivos

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control y es preciso que los agentes conozcan individualmente cuáles son los que les competen, debiéndose para ello explicar claramente tales funciones.

La gama que se expone a continuación muestra la amplitud de las actividades de control, pero no constituye la totalidad de las mismas:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad, y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, análisis de consistencia, prenumeraciones.
- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- Segregación de funciones.
- Aplicación de indicadores de rendimiento

Es necesario remarcar la importancia de contar con buenos controles de las tecnologías de información, pues éstas desempeñan un papel fundamental en la gestión, destacándose al respecto el centro de procesamiento de datos, la adquisición, implantación y mantenimiento del software, la seguridad en el acceso a los sistemas, los proyectos de desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones. A su vez los avances tecnológicos requieren una respuesta profesional calificada y anticipada desde el control.

En resumen las actividades de control interno aseguran que las directrices de administración se llevan a cabo. Las organizaciones establecen políticas y procedimientos para identificar riesgos que le impidan alcanzar sus objetivos. Incluyen una amplia gama de actividades tan diversas como las autorizaciones, las comprobaciones, las conciliaciones, las revisiones de operaciones, el mantenimiento de la seguridad y la creación y mantenimiento de registros que proporcionen evidencia de estas actividades así como la documentación apropiada. Las actividades claramente identificadas minimizan el riesgo y refuerzan la eficacia. Los controles exagerados son tan perjudiciales como el riesgo excesivo y reducen la productividad.

#### **6.9. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

Así como es necesario que todos los agentes conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades), es imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos.

La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de tal modo que llegue oportunamente a todos los sectores permitidos asumir las responsabilidades individuales.

La información operacional, financiera y de cumplimiento conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las

operaciones.

Está conformada no-solo por datos generados internamente sino por aquellos provenientes de actividades y condiciones externas, necesarios para la toma de decisiones.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y funcionan muchas veces como herramientas de supervisión a través de rutinas previstas a tal efecto no obstante resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales que, en un contexto de cambios constantes, evolucionan rápidamente. Por lo tanto deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas, a través de la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a otros integrados con las operaciones para un mejor seguimiento y control de las mismas.

Ya que el sistema de información influye sobre capacidad de la dirección para tomar decisiones de gestión y control, la calidad de aquél resulta de gran trascendencia y se refiere entre otros a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control. Cada función ha de especificarse con claridad, entendimiento en ello los aspectos relativos

a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno.

Asimismo el personal tiene que saber cómo están relacionadas sus actividades con el trabajo de los demás, cuáles son los comportamientos esperados, de qué manera deben comunicar la información relevante que genere..

Los informes deben transmitirse adecuadamente a través de una comunicación eficaz. Esto es, en el más amplio sentido, incluyendo una circulación multidireccional de la información ascendente, descendente y transversal.

La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directores resultan vitales.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales tan importantes como los manuales de políticas, memorias, difusión institucional, canales formales e informales, resulta la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación. Una acción vale más que mil palabras.

En resumen La información debe registrarse y comunicarse a la dirección (y restantes usuarios que la necesiten) en tiempo y forma para llevar a cabo su control interno.- La información debe ser fiable y oportuna. Por ejemplo, los superiores deben comunicar los deberes y responsabilidades a los empleados que les informan y estos deben poder alertar la dirección de los problemas potenciales. Debe comunicarse la información continuamente tanto dentro de la organización como externamente (vendedores, por ejemplo).

#### **6.10. SUPERVISIÓN**

Incumbe a la dirección la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado. Procede la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del tiempo pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo debido a que perdieron su eficiencia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar.

El objetivo es asegurar que el control interno funciona adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión actividades continuas o evaluación puntuales.

Las primeras son aquellas incorporadas a las actividades normales y

recurrentes que, ejecutándose en tiempo real y arraigadas a la gestión, generen respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevivientes.

En cuanto a las evaluaciones puntuales, corresponden las siguientes consideraciones.

- a) Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continuada.
- b) Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (auto-evaluación), la auditoría interna (incluidas en el planteamiento o solicitadas especialmente por la dirección), y los auditores externos.
- c) Constituyen en sí todo un proceso dentro del cual, aunque los enfoques y técnicas varían, priman una disciplina apropiada y principios insoslayables. La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema que los controles existen y estén formalizados, que se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos, y que resulten aptos para los fines perseguidos.
- d) Responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficiencia directamente o a

través de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.

- e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad. Existen controles informales que, aunque no estén documentados, se aplican correctamente y son eficaces, si bien un nivel adecuado de documentación suele aumentar la eficiencia de la evaluación, y resulta más útil al favorecer la comprensión del sistema por parte de los empleados. La naturaleza y el nivel de la documentación requieren mayor rigor cuando se necesite demostrar la fortaleza del sistema ante terceros.
- f) Debe confeccionar un plan de acciones que contemple:
- El alcance de la evaluación
  - Las actividades de supervisión continuadas existentes.
  - La tarea de los auditores internos y externos.
  - Áreas o asuntos de mayor riesgo.
  - Programa de evaluaciones.
  - Evaluadores, metodología y herramientas de control.
  - Presentación de conclusiones y documentación de soporte.

- Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

Las diferencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores.

En resumen La supervisión del control interno debe evaluar la calidad de la performance en el tiempo y asegurar que los resultados de las auditorías y otras revisiones son resueltos rápidamente.- Después de que se implantan los controles internos, su eficacia necesita ser supervisada periódicamente para asegurar que continúan siendo adecuados y funcionan apropiadamente. La dirección también debe supervisar los problemas previamente identificados para asegurar que se corrigen, evaluando rápidamente los resultados de las auditorías, determinando las acciones adecuadas en respuesta a sus recomendaciones y completando, dentro de los plazos establecidos, todas las acciones que corrigen o resuelven las materias denunciadas.

#### **6.11. INTERRELACION DE LOS CINCO COMPONENTES**

En el marco de control postulado a través del informe COSO, la interrelación de los cinco componentes (ambiente de control,

evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión) genera una sinergia conformando un sistema integrado que responde dinámicamente a los cambios del entorno.

Atendiendo a las necesidades gerenciales fundamentales, los controles se entrelazan a las actividades operativas como un sistema cuya efectividad se acrecienta al incorporarse a la infraestructura y formar parte de la esencia de la institución.

Mediante un esquema de controles incorporados como el descrito:

- Se fomentan la calidad, las iniciativas y la delegación de poderes
- Se evitan gastos innecesarios
- Se genera respuestas ágiles ante circunstancias cambiantes.

exagerados son tan perjudiciales como el riesgo excesivo y reducen la productividad.

#### 6.12. CONTROL INTEGRADO: INFORME COCO<sup>(24)</sup>

En 1995 el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) publicó en Ontario un informe sobre criterios de control compuesto de un prefacio y dos directrices y guías: Directrices sobre Control y Directrices para Consejeros.

Este informe se conoce en los medios profesionales del mundo como el informe COCO, por haber sido realizado por el Criterio of Control Board del CICA. Sus finalidades fueron fundamentalmente:

- La revisión de las teorías sobre control de efectivo;
- La investigación de las mejores prácticas y experiencias;
- La consideración del cuerpo de escritos establecidos sobre el tema de control
- El desarrollo de criterios de control efectivo apoyados en directrices que se estiman necesarias.

En los comentarios que siguen consideraremos únicamente las directrices o guías que se refieren al control, puesto que las que el informe ha elaborado destinadas a los Consejos de Administración no difieren substancialmente de las publicadas en los informes COSO.

Considerando que el informe COCO es un documento innovador sobre el análisis para el estudio del control corporativo, que ha sido publicado después del COSO. A continuación se presenta un sucinto resumen del informe canadiense para que puedan tener una idea de conjunto de ambos estudios.

El informe COCO resalta que solo se puede alcanzar una cierta seguridad de que los sistemas de control funcionen y apoyen la consecución de los objetivos de la organización

El tema del COCO no es el control contable interno, ni siquiera el control interno, sino el CONTROL, con letras mayúsculas. Según esta conceptualización los elementos básicos del control son los recursos, los sistemas, procesos, cultura, estructura y tareas. Estos elementos soportan conjuntamente a las personas. Y son éstas las que hay que tener en cuenta para la consecución de los objetivos de una organización.

Además de este innovador enfoque para la definición del control, el COCO enfatiza el gobierno corporativo como una cuestión de especial importancia, hasta el punto de que, ya hemos indicado, el segundo tema de discusión que sigue al de control y al que le dedica la Guía para Consejeros, es el papel de los consejos de administración desde la perspectiva del control.

El sistema de control comprende una serie de elementos y las relaciones entre ellos consiste en:

- La definición de control:
- Los criterios de control, y
- La agrupación de estos criterios.

#### **6.13. AUTORIDAD, OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES**

Sus componentes pueden definirse tal como sigue:

- a. **Autoridad**, es el poder de tomar determinadas decisiones y/o realizar determinadas tareas dentro de límites definidos.
- b. **Obligaciones**, es el deber de realizar determinadas tareas.
- c. **Responsabilidad**, es el deber de responder o de dar cuenta por la realización de sus obligaciones.

Por tanto, la autoridad, las obligaciones y la responsabilidad han de ser definidas claramente y comunicadas para todas las tareas y descripción de puestos de trabajo. Así mismo, la estructura organizativa reflejara y soportara los componentes de este grupo.

Cuando tales componentes están definidos con claridad contribuyen a asegurar que las decisiones y acciones críticas se toman por individuos calificados. Esto ayuda a crear la expectativa de que si un individuo no se siente capaz de resolver un problema, el o ella encontrara a alguien con la necesaria experiencia, conocimiento y autoridad para que no se sienta sola.

Esta posibilidad puede autorizarse formalmente y ser documentada en las políticas autorizadas por la organización, o puede establecerse informalmente por medio de normas de comportamiento y valores compartidos comúnmente conocidos.

#### 6.14. **ATMÓSFERA DE MUTUA CONFIANZA**

El grupo de atmósfera de mutua confianza asume que:

- Algún nivel de mutua confianza entre la gente es esencial para el control.
- La confianza se basa en crear la integridad y competencia de otras personas o grupos.
- Una comunicación abierta tanto crea como depende de la confianza dentro de la organización.
- La apertura de comunicaciones y la buena voluntad de las personas para delegar son indicativos del nivel de confianza existente.

#### 6.15. CRITERIO DE CAPACIDAD

El criterio de capacidad comprende valores tales como:

- El personal debería tener el necesario conocimiento habilidades y herramientas para apoyar la consecución de los objetivos de la organización.
- Los procesos de comunicación deberían apoyar los valores de la organización y la consecución de los objetivos.
- La información suficiente y relevante debería ser identificada y comunicada de manera oportuna para permitir a la gente la realización de sus responsabilidades.
- Las decisiones y acciones de las diferentes partes de una organización deberían ser coordinadas.
- Las actividades de control deben diseñarse como una parte importante de la organización, teniendo en cuenta sus objetivos, los riesgos para su consecución y los elementos de control Inter-

relacionados.

#### **6.16. LOS CRITERIOS DE SUPERVISIÓN Y APRENDIZAJE:**

Los criterios de supervisión y aprendizaje:

- Los entornos internos y externos deberían supervisarse para conseguir información que indica la necesidad de reevaluar los objetivos o el control de la organización.
- La realización debería ser supervisada teniendo en cuenta las metas indicadoras identificados y los objetivos y planes de la organización.
- Tras asumir los objetivos de una organización deberían ser contrastadas periódicamente.
- La información necesaria y relacionarme con los sistemas de información debería evaluarse tanto cuando cambien los objetivos como cuando se detecta deficiencias de información.
- Deberían establecerse y realizarse procedimientos de seguimiento para asegurar los cambios y acciones apropiadas.
- La dirección debería evaluar periódicamente la efectividad del control en su organización y comunicar los resultados a los responsables.

#### **6.17. LAS LIMITACIONES INHERENTES AL CONTROL SEGÚN EL COCO Y EL COSO**

De igual manera que el COSO, el COCO resalta que solo se puede alcanzar una cierta seguridad de que los sistemas de control funcionen y apoyen la consecución de los objetivos de la organización, debido a

limitaciones tales como:

- Juicios equivocados en la toma de decisiones;
- Fracayos debidos a errores humanos;
- Actividades de control que han sido burladas por colusión de dos o más personas, y
- Control de dirección con predominio.

En relación con el grupo de los valores éticos compartidos, el COCO indica:

- Todo control descansa en última instancia en la asunción de responsabilidades por las personas por sus decisiones y acciones
- Los valores de la organización que la gente ve como aceptables la estimulan a asumir responsabilidad para las mejoras continuas de su organización
- Los valores personales pueden diferir ampliamente debido a la diversidad de experiencia y educación de la gente
- Para que los valores sean compartidos es importante que su proceso de desarrollo y mantenimiento respete esa diversidad
- Los valores éticos compartidos influyen todo el comportamiento de una organización; junto con una

comprensión de "misión y visión", constituyen la base de identidad que determinará la forma en que un individuo, grupo, organización o consejo actuará y aportan estabilidad suplementaria; son una guía de referencia para la toma de decisiones, para la acción y para la política de la organización

- Los valores y preferencias del consejo y de la alta dirección influyen decisivamente en los objetivos y sistemas de la organización y se refieren a cuestiones tales como:
  - Buen comportamiento ciudadano
  - Compromiso con la verdad y limpias relaciones
  - Liderazgo como ejemplo
  - Cumplimiento con las leyes, regulaciones, normas y políticas organizacionales
  - Tratamiento limpio y respeto para los individuos
  - Integridad de transacciones y registros

Los valores de una organización encuentran su expresión en casi todos los aspectos de su existencia; si los valores que perviven en la misma difieren de los establecidos por las políticas aprobadas, la gente ignorará las políticas.

Por ello las expectativas referentes al comportamiento han de ser comunicadas claramente, comprendidas por toda la organización y soportadas por las acciones de la dirección y del consejo.

La dirección necesita ha sí mismo supervisar el comportamiento actual frente a tales expectativas y tratar adecuadamente las desviaciones.

Para actuar de acuerdo a los valores de una organización, las personas necesitan apoyo y comunicación abierta, especialmente cuando se les pretende ayudar a tratar con dilemas e incertidumbres referentes a la conducta ética. La gente necesita sentirse libre para comunicar sus preocupaciones respecto a cuestiones éticas sin temor repercusiones. La dirección necesita crear un entorno de soporte para que esta comunicación sé de.

Los valores éticos son una parte de la cultura de una organización y suministran un código de conducta no escrito frente al cual se mide el comportamiento. Un formal y escrito código de conducta ofrecen un medio para la comunicación consistente de las normas y el comportamiento ético.

La gente puede ser interrogada periódicamente para confirmar su comprensión y observancia de dicho código.

En relación con el grupo de recursos humanos se subrayan las siguientes políticas y prácticas:

- El control se efectúa a través de las personas; su comportamiento y motivación son afectados por las políticas y

prácticas de recursos humanos y por los sistemas de premios y recompensas.

- El comportamiento de las personas es influido por como ellos mismos creen ser dirigidos y recompensados.
- Consecuentemente, los sistemas de premios y medición del desempeño deberían ser consistentes con los valores éticos de la organización; Apoyar la consecución de los objetivos: ser claramente comunicados.

## **CAPITULO N° VII**

### **SISTEMAS INTEGRADO DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES GUBERNAMENTALES**

#### **7.1. ESTRUCTURA DEL SISTEMA INTEGRADO DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES GUBERNAMENTALES<sup>(25)</sup>**

El sistema integrado del control interno para las entidades gubernamentales esta conformado por los Principios de Control Interno, las Normas Generales de Control Interno y las Normas Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobado por la Contraloría General de la República mediante Resolución Reglamentaria N° CGR-1/070 /2000.

#### **7.2. NATURALEZA DE LOS CONTROLES INTERNOS**

El Control Interno se extiende más allá de las responsabilidades tradicionalmente asignadas a las áreas de Contabilidad y Finanzas, llegando hasta los niveles operativos de toda la Organización, convirtiéndose en el soporte Administrativo

#### **7.3. OBJETIVOS DE LOS PRINCIPIOS Y LAS NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO PARA LAS ENTIDADES GUBERNAMENTALES**

Los objetivos de los Principios, y las Normas Generales y Básicas de

---

25 Contraloría General de la República "PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO Y LAS NORMAS GENERALES Y BÁSICAS DE CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL. RESOLUCIÓN REGLAMENTARIA N° CGR-1/070 /2000".

Control Interno son los efectos positivos que la máxima autoridad ejecutiva de la entidad se propone alcanzar a los efectos adversos que se propone evitar. Estos objetivos hacen relación a los requerimientos de autorización, procesamiento de las transacciones, clasificación y registro, verificación y evaluación y protección física y que específicamente se refieren a:

- Servir de marco principista en materia de control para el diseño de los Sistemas administrativos y orientar la preparación de reglamentos específicos para el funcionamiento de los Sistemas de Administración y Control Interno.
- Proteger los bienes y derechos de la entidad y Asegurar que las operaciones de la misma se realice en beneficio de ella.
- Controlar la efectividad de las operaciones realizadas y que ellas se encuentren dentro de los programas y presupuestos de la entidad.
- Permitir la efectiva evaluación posterior que realicen tanto auditoria interna como externa y definir el grado de responsabilidad de los servidores públicos en los diferentes niveles de la organización.

#### **7.4. RESPONSABILIDAD DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO**

La responsabilidad general del diseño, la emisión, a revisión, el mantenimiento y la actualización de los Principios y las Normas Básicas Generales de Control Interno, competen a la Contraloría General de la República en su condición de Órgano Rector del Control

Gubernamental, y también corresponde al Ministerio de Hacienda (órgano rector de los Sistemas de Administración) la emisión de Normas Básicas para cada uno de ellos, a través de la Contaduría General del Estado.

La responsabilidad específica del diseño, la implementación, la revisión y el mantenimiento de los sistemas de control interno en cada entidad pública son responsabilidades de la máxima autoridad de cada entidad pública, en concordancia y relación con los principios y las normas generales y básicas elaboradas por la Contraloría General de la República. La Ley 1178 del 20 de Julio de 1990 establece en su artículo 27 que: "Cada entidad del sector público elaborará en el marco de las normas básicas dictadas por los órganos rectores, los reglamentos específicos para el funcionamiento de los Sistemas de Administración y Control Interno...". Cubren los sistemas de programación de operaciones, organizaciones administrativa, presupuesto, administración del personal, administración de bienes y servicios, tesorería y crédito público, contabilidad y auditoría interna.

#### **7.5. PRINCIPIOS CONTROL INTERNO Y DE LAS NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO**

Los principios de control interno y de las normas generales y básicas de control interno, aprobados por la contraloría General de la República mediante Resolución Reglamentaria NC CGR-1/070 /2000 se refieren a:

- 1000. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO
- 1100. NATURALEZA DEL CONTROL INTERNO
- 1200. CALIDAD DEL CONTROL INTERNO
- 1300. RESPONSABILIDAD
- 1400. JERARQUIA DE LOS CONTROLES
- 1500. CRITERIO Y JUICIO PERSONAL Y PROFESIONAL
  
- 2000. NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO
  - NORMA GENERAL DE AMBIENTE DE CONTROL
  - 2110. NORMAS BASICAS DE AMBIENTES DE CONTROL
    - 2111. Filosofía de la dirección
    - 2112. Integridad y valores éticos
    - 2113. Atmósfera de confianza
    - 2114. Administración estratégica
    - 2115. Sistema organizativo
    - 2116. Asignación de autoridad y responsabilidades
    - 2117. Políticas de administración de personal
    - 2118. Auditoría interna y comités de control
  - 2200. NORMA GENERAL DE EVALUACIÓN DE RIESGOS
    - 2210. NORMAS BASICAS DE EVALUACIÓN DE RIESGOS
      - 2211. Identificación del riesgo
        - Sistemas de alertas tempranos
      - 2212. Estimación del riesgo
  - 2300. NORMA GENERAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL
    - 2310. NORMAS BASICAS DE ACTIVIDADES DE CONTROL
      - 2311. Controles claves

- 2312. Enfoque sistemático de las actividades de control
- 2313. Aseguramiento de la integridad
- 2314. Naturaleza genérica de las actividades de control
- 2315. Aseguramiento de objetivos fuente de la organización
- 2316. Medidores de rendimiento
- 2317. Ambientes de control de los sistemas informáticos
- 2318. Procedimientos para ejercer actividades de control
  
- 2400. NORMA GENERAL DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN
- 2410. NORMAS BASICAS DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN
- 2411. Funciones y características de la información
- 2412. El sistema de información
- 2413. Control de la tecnología de información
- 2414. Funciones y características de los canales de comunicación
  
- 2500. NORMA GENERAL DE SUPERVISIÓN
- 2510. NORMAS BASICAS DE SUPERVISIÓN
- 2511 La función de la supervisión y su relación con la eficacia y
- 2511 El proceso de la supervisión
- 2511 Características del supervisor
- 2511 Auditorias del proceso de control interno
- 2600. NORMA GENERAL DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO
- NORMAS BASICAS DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO
- 2610. Marco estratégico para la gestión de la calidad
- 2611. Actividades de mejoramiento continuo

## **CAPITULO N° VIII**

### **PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y OPERATIVA DE UNA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA**

#### **8.1. PLANIFICACIÓN ESTRATEGICA DE UNA ENTIDAD <sup>(26)</sup>**

La planificación estratégica de una entidad es una función básica de la máxima autoridad ejecutiva (MAE), sin perjuicio de la participación que puedan tener al respecto los niveles inferiores.

La planificación estratégica permite determinar la misión, visión objetivos, políticas y estrategias de mediano y largo plazo de las entidades, además, constituye uno de los elementos que se deben considerar para la formulación de los objetivos de gestión de la entidad.

La planificación estratégica consiste en determinar los lineamientos generales que se instrumentarán por medio de los programas operativos correspondientes a cada una de las gestiones comprendidas en el periodo de planificación procurando el cumplimiento de la estrategia definida en el marco de la misión asignada a la entidad o a una unidad funcional determinada.

#### **8.2. PLANIFICACIÓN ESTRATEGICA DE UNA U.A.I.**

En función a la planificación estratégica de la entidad, se debe definir la misión y la visión de la U.A.I., sobre la base de lo cual , a su vez, se debe elaborar la planificación estratégica de la unidad, en la búsqueda del cumplimiento efectivo y eficiente de las actividades

---

<sup>26</sup> Contraloría General de la República "GUIA PARA LA PLANIFICACIÓN ESTRATEGICA Y OPERATIVA DE UNA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA – 2002"

establecidas, aunque su logro dependerá de las características de los recursos disponibles como así también, de diversos factores internos y externos que afectan al desarrollo de sus funciones y de la entidad a la cual pertenece. Además esta planificación comprende la definición de los objetivos estratégicos y la determinación de la estrategia a implementar para el cumplimiento de los mismos.

### **8.3. ALCANCE DE LA PLANIFICACIÓN ESTRATEGICA**

La planificación estratégica funcional comprende un período de 3 a 5 años durante el cual se deberán realizar los ajustes que sean necesarios para su adecuación de acuerdo a las circunstancias.

La planificación a mediano y largo plazo de la entidad es útil para orientar las actividades de la UAI hacia operaciones específicas que proyecta realizar la entidad.

La planificación estrategia debe permitir lograr una cobertura sistemática sobre las actividades de la entidad en el mediano y largo plazos. La estrategia de la UAI debe coadyuvar al logro de los objetivos institucionales establecidos en el marco estratégico definido en los planes y políticas gubernamentales.

### **8.4. LA PLANIFICACIÓN ESTRATEGICA A TRAVÉS DEL METODO FODA**

La planificación estratégica se basa en la misión de la U.A.I. y su análisis parte del conocimiento del ambiente que ejerce influencia real o potencial sobre sus actividades. Este ambiente comprende a los sistemas de administración y control y su entorno relacionado con las funciones que le competen a la entidad.

Dicho conocimiento se puede obtener por medio del análisis estratégico a través El método FODA, que consiste en la determinación de fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas, lo que a su vez permite el análisis estratégico interno y externo de la UAI.

## **8.5. ANÁLISIS ESTRATÉGICO INTERNO**

El análisis estratégico interno comprende la determinación de las fortalezas y debilidades de la UAI. Para su determinación y evaluación se deben considerar los siguientes conceptos:

### **8.5.1. Fortalezas**

### **8.5.2. Debilidades**

#### **8.5.1. FORTALEZAS:**

Son todos aquellos factores positivos propios de la UAI que posibilitan un desarrollo adecuado de sus funciones. Dichas fortalezas deben permitir una mejora constante de su capacidad operativa y la optimización de sus recursos.

#### **8.5.2. DEBILIDADES:**

Son limitaciones, puntos débiles o carencias propias de la UAI.

## **8.6. FACTORES A CONSIDERAR COMO FORTALEZAS O DEBILIDADES**

Los factores que a continuación se mencionan pueden originarse en condiciones de la estructura o en aspectos técnicos y constituirán fortalezas o debilidades dependiendo del grado de adecuación que presenten:

**8.6.1. Aspectos administrativos**

**8.6.2. Aspectos humanos**

**8.6.3. Aspectos técnicos**

**8.6.1. Aspectos administrativos**

- La organización de la UAI con el grado de supervisión suficiente.
- La existencia de un manual de procedimientos adecuado para el desarrollo de las funciones de la UAI.
- La oportunidad en la emisión de los informes.
- El control periódico sobre el cumplimiento del programa operativo anual de la auditoria.
- El nivel de cumplimiento de las actividades programadas.
- La existencia de legajos de papeles de trabajo organizados y disponibles para su consulta

**8.6.2. Aspectos humanos**

- El estilo de liderazgo adoptado por el titular de la UAI.
- El nivel de motivación en el equipo de auditoria.
- La suficiencia del plantel de auditoria.

**8.6.3. Aspectos técnicos**

- La objetividad e imparcialidad de las conclusiones de auditoria.

- El cuidado profesional observado por los auditores.
- La naturaleza y el alcance de las auditorias.
- La intención del mejoramiento continuo de la entidad a través de las recomendaciones de auditoria.
- El nivel de experiencia y competencia técnica de los auditores internos.
- El control de calidad interno ejercido sobre el proceso de auditoria.
- El volumen de informes devueltos por la Contraloría General de la República y la naturaleza de las causas que originaron las correcciones.

#### **8.7. ANÁLISIS ESTRATÉGICO EXTERNO**

El análisis estratégico externo comprende la determinación de las oportunidades y amenazas existentes en el entorno de la UAI y que potencialmente pueden afectar el desarrollo de sus funciones.

El conocimiento del entorno comprende también al relevamiento de los efectos que se pueden derivar de las relaciones de tuición, el marco legal vigente, las políticas económicas, sociales y tecnológicas. Asimismo, este análisis debe realizarse con el pleno conocimiento de las políticas y los objetivos institucionales que rigen las actividades de la entidad y condicionan las funciones de la UAI.

Este análisis comprende los siguientes conceptos:

➤ **OPORTUNIDADES**

➤ **AMENAZAS**

**8.7.1. OPORTUNIDADES:**

Son todos los factores reales y potenciales que la UAI puede considerar para mejorar el servicio que le brinda a la entidad y su imagen.

**8.7.2. AMENAZAS:**

Son aquellos factores externos que afectan y dificultan la ejecución de las actividades de la UAI.

**8.8. FACTORES A CONSIDERAR COMO OPORTUNIDADES O AMENAZAS**

Los factores que a continuación se mencionan pueden originarse en el entorno de la U.A.I., y constituirán fortalezas o debilidades dependiendo del grado de importancia e incidencia que presenten:

**8.8.1. Aspectos administrativos**

**8.8.2. Aspectos físicos**

**8.8.3. Aspectos humanos**

**8.8.4. Aspectos financieros**

**8.8.5. Aspectos técnicos**

**8.8.1. Aspectos administrativos**

- El nivel jerárquico de la UAI.
- El grado de acceso efectivo que el titular de la UAI tiene sobre la MAE.
- La suficiencia del grado de autoridad conferido a la UAI.

- El nivel de apoyo, dispuesto por la MAE.
- El apoyo legal brindado a la UAI.
- La adecuación de las funciones del equipo de auditoria.
- El requerimiento de tareas que impliquen el ejercicio de control previo.
- La coordinación de los trabajos de auditoria con la entidad tutora, las entidades bajo tuición y la Contraloría General de la República.

#### **8.8.2. Aspectos físicos**

- La disponibilidad de instalaciones y equipos con las condiciones de seguridad necesarias que permitan un nivel adecuado de protección y confidencialidad.

#### **8.8.3. Aspectos humanos**

- La selección del personal de auditoria por parte de la UAI.
- Las políticas de promoción y desarrollo profesional de los auditores internos.
- La posibilidad de capacitación continua y específica de acuerdo con las necesidades de la UAI.
- La adecuación del nivel de remuneraciones para las distintas funciones y niveles jerárquicos desempeñados.
- El nivel de estabilidad del personal de la UAI.
- La imagen que la UAI proyecta en la entidad.

- El grado de colaboración efectivo del personal de la entidad.

#### **8.8.4. Aspectos financieros**

- La disponibilidad de incorporación de recursos humanos con las aptitudes necesarias para un desempeño efectivo.
- La suficiencia de los recursos disponibles para pasajes y viáticos.
- La disponibilidad para mejorar los recursos tecnológicos de la UAI.

#### **8.8.5. Aspectos técnicos**

- El incremento en volumen y complejidad de las operaciones que realiza la entidad.
- El grado de centralización o descentralización de la toma de decisiones en la entidad.
- El alcance geográfico de las operaciones de la entidad.
- La suficiencia y efectividad del sistema de control interno.
- El nivel de las operaciones o actividades que desarrolla la entidad.
- El funcionamiento de los sistemas de computación implementados.
- La incidencia de los requerimientos para realizar auditorias no programadas.

- El nivel de aceptación de las recomendaciones emitidas por la UAI.
- El volumen de los indicios de responsabilidad, su naturaleza y significatividad.

#### **8.9. DEFINICIÓN E IDENTIFICACIÓN DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS**

Los objetivos estratégicos constituyen lineamientos de orden superior que se deberán cumplir durante el periodo comprendido de 3 a 5 años siguiendo una estrategia determinada, y constituyen la base para la elaboración la Programación Operativa Anual (POA), y su correspondiente implementación.

Los objetivos estratégicos de la UAI deben definirse en función de los objetivos estratégicos de la entidad y la misión institucional, y corresponden a los objetivos de mediano y largo plazos que la entidad haya establecido, por tanto son proposiciones concretas respecto de lo que pretende alcanzar la UAI, y que están directamente relacionados con los objetivos de la entidad,

Por tanto en forma previa a la definición de los objetivos estratégicos de la UAI, se deben identificar los objetivos estratégicos de la entidad, relacionados con los objetivos estratégicos de la UAI, los cuales pueden ser:

- El enfoque sistémico aplicado en la entidad para el logro de una administración eficaz, eficiente, económica, ética y equitativa.
- El fortalecimiento del sistema de control interno.

- La aplicación de sistemas adecuados de información gerencial en apoyo a la toma de decisiones.
- La rendición de cuentas por los ejecutivos sobre la captación y el uso de los recursos por la forma como por los resultados de su aplicación.
- La confiabilidad de la rendición de cuentas a través de auditorías selectivas.
- La prevalencia del principio de legalidad en la administración.
- La consistencia a nivel de tiempos de las actividades seleccionadas como prioritarias se analizará con el POA de la gestión correspondiente. Dicho análisis permitirá actualizar la estrategia determinada.

#### **8.10. DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DE LA U.A.I.**

Sobre la base de los objetivos estratégicos de la entidad se debe determinar los objetivos estratégicos de la UAI, estos objetivos se deben determinar considerando el análisis interno y externo de la UAI, en función a la consideración del conocimiento obtenido de acuerdo al relevamiento de las actividades que le corresponden a la UAI.

El auditor interno a través de un conocimiento integral de las actividades de la entidad, puede definir los puntos estratégicos de acuerdo con los siguientes criterios:

- Orientación de los trabajos de auditoría considerando las áreas conflictivas de la entidad y aquellas que presenten riesgos significativos.

- Emisión de recomendaciones con valor agregado y procurando el incremento de eficiencia, efectividad, economía, transparencia y licitud de la gestión de la entidad.

Estos criterios son los que principalmente deberían ser considerados para la formulación de la cobertura del control, independientemente de su concepción en el tiempo que será determinada cuando se decida la estrategia de la UAI.

A continuación se presentan ejemplos de objetivos estratégicos que la UAI podrá establecer y alcanzar a través de un ejercicio adecuado de sus funciones:

- La contribución de la UAI para mejorar el grado de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y licitud la gestión de la entidad.
- La emisión de recomendaciones procurando el mejoramiento de los procesos para incrementar los niveles de calidad, oportunidad y confiabilidad del sistema de administración, información y control gerencial.
- El fortalecimiento del desarrollo, implantación, funcionamiento y retroalimentación de los Sistemas de Administración y Control a través del resultado de sus evaluaciones periódicas.
- El apoyo a los funcionarios de la entidad en el proceso de rendición de cuentas por los recursos que le fueron confiados.

#### **8.11. ESTIMACION DE LOS OBJETIVOS DE GESTION**

Se debe realizar una estimación de los objetivos de gestión que correspondan al periodo de la planificación estratégica. Dichos

objetivos constituyen metas a cumplir en el corto plazo que contribuyen al logro de los objetivos estratégicos.

Estos objetivos deben ser mensurables, razón por la cual, estarán definidos en términos cuantitativos.

En la planificación estratégica no se definen los objetivos de gestión sino que solo se estiman y estarán sujetos a los ajustes que surjan en el momento de cada programación operativa.

Por ejemplo, se podrían establecer los siguientes objetivos de gestión relacionados con los objetivos estratégicos mencionados.

- Emitir 3 informes de evaluación independientes relacionados con los sistemas de administración para programar y organizar las actividades.
- Emitir 2 informes de evaluación independientes relacionados con los sistemas de administración para ejecutar las actividades.

#### **8.12. ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LOS OBJETIVOS DE GESTION**

Las actividades relacionadas que deben ser previstas representan la traducción de los objetivos de gestión en auditorías a realizar. Para la estimación de estas actividades se debe considerar el resultado del análisis interno de la UAI. Este análisis presenta las características de las fortalezas y debilidades de la UAI que condicionan su funcionamiento.

La estimación de estas actividades se utiliza para determinar el volumen requerido de auditorias que se deberán desarrollar para cumplir con los objetivos de gestión. A estas actividades se le asignarán las prioridades correspondientes a efectos de posibilitar la selección de una estrategia determinada.

Por ejemplo, las actividades correspondientes al, objetivos de gestión mencionadas podrían ser las siguientes:

Sistemas de administración para programar y organizar las actividades:

- Evaluación del sistema de Programación de operaciones.
- Evaluación del sistema de Organización administrativa.
- Evaluación del sistema de Presupuesto.

### **8.13. SELECCION DE LA ESTRATEGIA PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS DE GESTIÓN**

La estrategia que se determine debe cubrir el examen integral de los sistemas de administración y control de la entidad, la confiabilidad de los registros y estados financieros, el análisis de los resultados y la eficiencia de las operaciones.

Para establecer la estrategia se deben asignar prioridades a las actividades que se han previsto realizar. Estas prioridades se establecerán considerando los riesgos inherentes y/o de control relacionados con dichas actividades.

La selección de una estrategia implica la determinación de los cursos de acción necesarios para alcanzar los objetivos estratégicos de la

UAI considerando la estimación de los objetivos de gestión y las actividades necesarias para su cumplimiento.

La estrategia a implantar consistirá en establecer el orden en el cual se desarrollarán las actividades. Este orden dependerá de las prioridades que resulten de la evaluación de los riesgos inherentes y de control relacionados con dichas actividades.

La estrategia seleccionada será revisada considerando entre otros aspectos, la disponibilidad de los recursos existentes. Los tiempos disponibles que se determinen en la formulación del POA condicionarán la estrategia y la definición del alcance de los objetivos de gestión.

La estrategia seleccionada permitirá el ajuste de los objetivos de gestión de acuerdo con las posibilidades de ejecución que presenta la UAI.

#### **8.14. LA PROGRAMACIÓN OPERATIVA ANUAL INSTITUCIONAL**

La Programación Operativa Anual (POA) de la entidad, esta constituido por los planes de acción de cada una de las áreas funcionales que se elaboran y ejecutan para alcanzar los objetivos de gestión propuestos por la entidad, en función de la planificación estratégica y de los recursos disponibles.

#### **8.15. PLANIFICACIÓN OPERATIVA ANUAL (POA) DE LA UAI**

La UAI sobre la base de la planificación estratégica y el programa operativo anual de la entidad; y la Planificación Estratégica de la UAI se debe elaborar la Planificación Operativa anual (POA) de la UAI, debiendo definirse para tal fin, su propósito, que es la presentación

de la información mínima que debe integrar el POA, como así también, de las etapas que se deben cumplir para su elaboración con la finalidad de contribuir, mediante su ejecución, a mejorar la eficiencia, efectividad, economía, transparencia y licitud de la gestión de la entidad.

#### **8.16. IMPORTANCIA DEL POA**

El POA es importante y necesario para determinar las actividades que se realizarán en una gestión. Asimismo, es un requisito esencial para poder evaluar posteriormente la eficacia, eficiencia y economicidad de las auditorias programadas. Su elaboración deberá incluir todas las actividades que se estimen necesarias para alcanzar los objetivos de gestión de la UAI. La implementación y ejecución del POA deberá satisfacer el cumplimiento de dichos objetivos, como así también, contribuir al logro de sus objetivos estratégicos.

#### **8.17. RESPONSABILIDAD DEL POA**

La máxima autoridad de la UAI es responsable por la elaboración, ejecución y control del POA. Para dar cumplimiento a dicha responsabilidad se deberán considerar en su elaboración a las siguientes características:

- Políticas y estrategias emitidas por las entidades tutoras y la SCAI,
- Requerimientos de la máxima autoridad de la entidad,
- Criterios prioritarios del jefe de la UAI de la entidad,
- Recomendaciones sobre auditorias efectuadas por la CGR, ente tutor y/o firmas consultoras.

### **8.18. CONTENIDO DEL POA**

La programación de operaciones de auditoria contendrá como mínimo la siguiente información:

- Breve exposición de criterios señalando su orientación, contenido y alcance
- Cálculo y estimación de los recursos humanos disponibles y de los requeridos para ejecutar el programa anual de operaciones
- Descripción de las auditorias a realizar detallando lo siguiente:
  - Entidad o área
  - Tipo de auditoria y alcance
  - Objetivo general del examen
  - Presupuesto de recursos a utilizar
  - Técnicos o especialistas requeridos
  - Cronograma de actividades

### **8.19. DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS DE GESTIÓN PARA EL POA**

Sobre la base de la estimación de los objetivos de gestión elaborados en la planificación estratégica, se definen los objetivos de gestión específicos de la UAI para el POA, que son resultados o compromisos de acción que la misma pretende alcanzar en una gestión anual. Sirven de fundamento, dirección y medida para las actividades a ejecutarse por dicha unidad.

Los objetivos de gestión de la UAI serán establecidos sobre la base de:

- los objetivos estratégicos de la UAI,
- resultados logrados en el pasado (experiencia),

- Lineamientos del nivel superior (sin que se limite la independencia del auditor).

#### **8.20. CARACTERÍSTICAS DE LOS OBJETIVOS DE GESTIÓN**

Además los objetivos de gestión deben cumplir con las siguientes características:

- a) Los objetivos deben expresarse en términos de resultados y no de actividades,
- b) Los objetivos deben ser coherentes entre sí con los demás objetivos pertinentes,
- c) Los objetivos deben ser prioritarios,
- d) Los objetivos deben ser ambiciosos pero alcanzables,
- e) El enunciado de los objetivos debe ser claro,
- f) El cumplimiento de los objetivos sea limitado en el tiempo,

La responsabilidad por los objetivos de gestión es compartida entre el ejecutivo de la UAI y la máxima autoridad ejecutiva de la entidad.

#### **8.21. EJEMPLO DE OBJETIVOS DE GESTIÓN**

- 3 Informes de evaluación sobre el cumplimiento, la eficacia y los instrumentos de control incorporados a los sistemas de administración.
- 1 informe sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.
- 2 informes sobre la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones.
- 1 informe de evaluación sobre los resultados de gestión.

- 5 informes sobre el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoria (interna o externa).

#### **8.22. IDENTIFICACIÓN DE LOS RECURSOS A UTILIZAR**

Se deberán identificar las necesidades de recursos humanos, físicos, tecnológicos, etc., que serán utilizados.

En el POA se deberá estimar el equipo de auditores necesario, como así también, las provisiones por los suministros que se insumirán durante el desarrollo de las actividades de la gestión. La programación se elaborará en función de la estructura organizativa prevista.

El POA no necesariamente debería incluir al costo total anual de las actividades, no obstante, se considera útil la información para poder calcular el costo aproximado de cada una de las auditorias que se programen. Por otra parte, dicha información será utilizada como uno de los parámetros para medir la eficiencia y economicidad de las actividades ejecutadas. Asimismo, el costo estimado de cada auditoria constituye un dato indispensable para evaluar la relación costo-beneficio como variable adicional para la determinación de prioridades.

#### **8.23. DETERMINACIÓN DE LAS ACTIVIDADES**

Las actividades son el conjunto de operaciones o trabajos establecidos de manera sistemática que deben ejecutarse, para el logro de los objetivos de gestión.

Para poder lograr los objetivos de gestión propuestos en el POA se deberán tener en cuenta a los siguientes aspectos:

- a) La disposición de los recursos materiales y humanos,
- b) La asignación de las tareas a la gente, tomando en cuenta su competencia y motivación,
- c) La capacitación necesaria de la gente,
- d) El establecimiento de estándares de desempeño,
- e) El cronograma de actividades.

En la evaluación y elección de cursos de acción, es decir, en la determinación de las actividades a realizar por la UAI, hay dos aspectos que merecen ser considerados:

- Hacer estimaciones realistas, teniendo en cuenta la experiencia y evitando proyecciones demasiado optimistas, particularmente en cuanto a la disponibilidad de los recursos y al elemento tiempo,
- El factor humano: la adecuada comunicación, la motivación de la gente, etc.,

Una adecuada programación operativa puede proporcionar información adicional que amerite un replanteo de definiciones estratégicas de la UAI, como así también, la revisión de la suficiencia de los recursos disponibles.

#### **8.24. CRITERIOS DE PRIORIZACION**

Se deben priorizar las auditorias de entidades, proyectos, áreas, actividades y/o operaciones que presenten mayor riesgo inherente y/o de control en función a las características propias del objeto de auditoria como así también, del conocimiento obtenido sobre el

funcionamiento del sistema de control interno. Este criterio será aplicable a las auditorías programadas.

Para poder determinar las prioridades en función a la evaluación de los riesgos es necesario que previamente se prepare un listado con todas las auditorías previstas. Las auditorías a listar estarán condicionadas, entre otros aspectos, por la jerarquía de la entidad (tutora o bajo tuición) y también, por la rotación en el énfasis de los exámenes de acuerdo con el universo de entidades, áreas, actividades u operaciones sujetas a control.

Una vez determinadas las prioridades según la evaluación de los riesgos de auditoría, es conveniente el análisis en función del costo y el resultado de la relación costo-beneficio que se estima obtener en cada auditoría. Esta relación es apropiada para el análisis de prioridades de auditorías operativas o especiales que impliquen responsabilidades presuntas, debido a que, el monto del objeto de estas auditorías no debería ser inferior al costo estimado en función a los tiempos previstos para cada uno de los exámenes correspondientes.

El criterio del costo ofrece parámetros adicionales que podrán ser utilizados para:

- Replantear la asignación de horas en aquellos exámenes que presenten un resultado desfavorable en la relación costo-beneficio,
- Decidir por las auditorías de más bajo costo entre aquellas a las que se les haya asignado prioridades similares,
- Evaluar la economicidad de la ejecución.

#### **8.25. ACTIVIDADES SUJETAS A CONTROL**

En este punto se mencionan algunas de las actividades programadas que deben integrar la lista utilizada para la determinación de prioridades. Dicha lista deberá incluir a todas las auditorias o tareas que se estimen necesarias para el cumplimiento de los objetivos de gestión establecidos por la UAI. Al respecto, la escasez de los recursos no debe condicionar la ejecución de las mismas. Esta información integral es útil y no debe ser censurada; debido a que, las actividades que no se puedan incluir en una gestión puedan ser programadas en el futuro.

#### **8.26. EJEMPLO DE ACTIVIDADES QUE UNA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA PODRÍA PROGRAMAR:**

- Evaluación del Sistema de Programación de Operaciones.
- Evaluación del Sistema de Administración de Bienes y Servicios.
- Evaluación del Sistema de Contabilidad Integrada.
- Auditoria financiera a una entidad bajo tuición.
- Auditoria sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros de la entidad.
- Evaluación en términos de eficacia, eficiencia y economicidad de la Unidad de Presupuestos.
- Evaluación en términos de eficacia, eficiencia y economicidad en la otorgación de préstamos al personal de una entidad bajo tuición.
- Evaluación de los contratos más importantes en cuanto a operaciones, plazos y montos comprometidos.

- Evaluación del sistema computarizado de registro contable y presupuestario. Para este trabajo será necesario que el equipo de auditoria sea integrado por un especialista en la materia.
- Seguimiento a la implantación de las recomendaciones aceptadas de auditoria interna y externa en función al cronograma recibido. En este punto se deberá señalar, en forma desglosada, los informes a los cuales se efectuará seguimiento y el período al que corresponden.
- Formulación del POA.
- Elaboración informe semestral y anual de la ejecución del POA.

#### **8.27. EVALUACION DE RIESGOS**

La lista de actividades mencionada en los puntos precedentes deberá considerar los factores de riesgo para cada una de ellas, como así también, la correspondiente evaluación de los mismos.

Se debe dar prioridad a la evaluación de aquellas áreas que presenten mayor riesgo inherente y/o de control en función a las características de sus operaciones y del conocimiento obtenido sobre el funcionamiento del sistema de control interno.

Para priorizar las actividades es importante el criterio del auditor sobre las debilidades y los riesgos de la unidad, área, cuenta, departamento, proyecto o programa a ser auditados que incidan significativamente sobre los saldos, actividades u operaciones.

El proceso de evaluación de riesgos consta de tres etapas: 1) identificación de las actividades auditables, 2) identificación de los factores de riesgo y 3) evaluación de su importancia.

La identificación de las actividades auditables ha sido tratada en párrafos anteriores, para la identificación de los factores de riesgo se deben analizar, entre otros, a los siguientes factores que pueden originar riesgos de auditoría:

- ambiente de control,
- materialidad,
- competencia, suficiencia e integridad del personal,
- tamaño de los activos, liquidez, o volumen de transacciones,
- condiciones financieras y económicas,
- complejidad de las actividades desarrolladas por la entidad,
- impacto de las disposiciones gubernamentales,
- alcance de los sistemas de información computarizada,
- dispersión geográfica de las operaciones,
- suficiencia y eficacia del sistema de control interno,
- cambios organizacionales, operativos, tecnológicos o económicos,
- Implementación de las recomendaciones de auditorías internas y/o externas.

Por último, la evaluación de los riesgos identificados proporcionará los elementos de juicio necesarios para la determinación de las prioridades que se presentarán en el POA.

El proceso de evaluación de riesgos debe ser realizado anualmente o con una periodicidad menor, dependiendo de la significatividad de los

cambios en las condiciones originalmente conocidas, a efectos de actualizar la asignación de prioridades.

Los factores a considerar o riesgos identificados deben incluir íntegramente a los riesgos inherentes y/o de control conocidos que están afectando el objeto de la auditoria a realizar. No obstante, para la determinación de prioridades, el auditor deberá detallar todos los riesgos conocidos que estarán sujetos a una clasificación, según su criterio, en altos, medios o bajos.

El auditor deberá asignar a las actividades tres tipos de calificaciones, de acuerdo a la evaluación que haya efectuado sobre el riesgo identificado. Las calificaciones nominales de los riesgos estarán dentro de la escala alta, media o baja y, a cada una de éstas les corresponderá un puntaje: 10 para alto (A), 6 para mediano (M) y 3 para bajo (B).

Las actividades que tengan el mismo puntaje lograrán una misma prioridad. Los puntajes más altos corresponderán a las auditorias que serán seleccionadas como prioritarias en el POA. Si el tiempo disponible no es suficiente no se podrán realizar las auditorias de más baja prioridad.

#### **8.28. DETERMINACIÓN DE LOS TIEMPOS NECESARIOS**

La lista de actividades programadas deberá concluir con la estimación de los tiempos previstos para cada una de ellas. Este dato es necesario para evaluar la posibilidad de ejecución de cada actividad prioritaria en función al tiempo total disponible. Dicha posibilidad estará condicionada por la estructura prevista para la UAI.

**8.29. ESTIMACIÓN DEL COSTO DE CADA AUDITORÍA PROGRAMADA**

Un parámetro adicional para la determinación de prioridades es el costo de cada auditoria programada. Este parámetro puede ser utilizado cuando haya que decidir sobre la ejecución de alguna de las auditorias que presenten un mismo nivel de prioridad.

Por otra parte, la información del costo es necesaria para el análisis de la relación costo-beneficio de cada auditoria. Una vez establecidas las prioridades de acuerdo con lo mencionado se deberían analizar dicha relación, siempre que sea aplicable.

Adicionalmente, el costo de cada auditoria podrá ser utilizado como uno de los indicadores para evaluar la economicidad en la ejecución de cada auditoria. Si bien, este aspecto puede ser evaluado en función a unidades físicas (horas), la relación costo real- costo presupuestado se considera como la más apropiada.

**8.30. EVALUACION Y CONTROL DEL POA**

La ejecución del POA se debe valorar semestralmente en función a los informes para determinar el grado de eficacia, eficiencia y economicidad obtenido en su ejecución respecto de lo programado.

**8.31. MEMORÁNDUM DE PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORÍA (MPA)**

Resume los resultados de la primera fase de la auditoria operativa, que básicamente se refieren al proceso de Planificación de la Auditoria y, es un documento que sirve para la ejecución del trabajo de las siguientes fases de la auditoria, Es una guía para los miembros del equipo que debe ser aprobado por el correspondiente Gerente de Auditoria, Titular de la Unidad de Auditoria Interna, o cargos similares, según corresponda.

El Memorando de Planificación contendrá básicamente los siguientes aspectos:

- Principales objetivos y responsabilidades en materia de informes
- Alcance de la auditoria
- Fecha de presentación del informe
- Antecedentes de la entidad
- Naturaleza de las operaciones de la entidad
- Riesgos
- Estructura organizativa de la entidad
- Sistema de información financiera contable
- Ambiente de control
- Enfoque de auditoria
- Administración del Trabajo
- Programas de trabajo

## **CAPITULO N° IX**

### **CONTROL INTEGRADO DE GESTION**

#### **9.1. DEFINICION CONTROL DE GESTION**

El control de gestión tiende a verificar y evaluar la forma como las organizaciones han realizado sus actividades, la consonancia de esa actividad con las decisiones, planes y programas preestablecidos, y el incumplimiento de los objetivos y metas previamente trazados, por parte de la organización, especialmente en la inversión dinero y bienes puestos al servicio de la administración, con una proyección hacia el futuro para que estratégicamente se logren los objetivos, optimizando la utilización de los recursos.

#### **9.2. OBJETIVO DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

El Objetivo del Sistema de Control de Gestión, según Pablo Illescas<sup>(27)</sup> es apoyar a los directivos en el proceso de toma de decisiones con visión empresarial, para que se obtengan los resultados deseados. Se trata de lograr una "congruencia de metas", para lo cual Control de Gestión crea el marco dentro del cual las acciones tomadas por los distintos directivos no responden sólo al interés de su propio servicio, sino que responden al interés superior de la empresa como conjunto.

#### **9.3. ETAPAS DEL PROCESO DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTION**

En el desarrollo de la función completa de Control están implicadas tres etapas:

---

<sup>27</sup> Blanco Illescas Francisco "EL CONTROL INTEGRADO DE GESTION". Primera edición Editorial Limusa, Madrid, España, Pag. 77

1. Establecimiento de standards en puntos estratégicos
2. Comprobación e informe de la ejecución
3. Aplicación de acciones correctivas

La labor de un órgano "staff" específico de Control de Gestión juega un importante papel en el proceso descrito del cual se deduce la necesidad de una adecuada comunicación de objetivos, políticas, directrices, decisiones y resultados a través de la organización para que el proceso de control dé los resultados apetecidos.

#### **9.4. DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN**

El control debe iniciarse en la cumbre de una organización, contemplando el negocio necesariamente desde el punto de vista de sus actividades totales. Se identificará las grandes áreas donde debe aplicarse el control. Esas áreas son precisamente los factores críticos del negocio, es decir, aquellos aspectos del negocio en los que es esencial una actuación satisfactoria para un funcionamiento adecuado de la empresa total.

Una analogía útil puede derivarse del cuerpo humano. En él existen varios "sistemas" o grupos de actividades estrechamente relacionados –el sistema circulatorio, el sistema nervioso, el sistema digestivo, etc.-. Ninguno de ellos puede fallar, aunque sea parcialmente, sin que se dañe seriamente la salud general del cuerpo.

Un negocio tiene grupos similares de actividades relacionadas. Uno de tales grupos de actividad es el financiero –el flujo de dinero a través de un negocio-. Otro la producción de bienes o servicios, o bien la productividad, entendiéndola como el ratio de inputs a outputs

en el negocio. Estos son algunos de los factores críticos del negocio sobre los que la Dirección debe situar sus controles, pues la actuación satisfactoria en cada uno es vital a la vida de la empresa. El directivo de formación básica técnica tenderá a examinar y verificar los métodos de aprovisionamiento, tratamiento, almacenes y distribución.

El contraste con esta aproximación destaca la postura de un directivo preocupado por los factores de eficacia y eficiencia globales, delegando en un escalón técnico, los aspectos fragmentarios componentes.

Es difícil generalizar porque existen tantos sistemas de Control de Gestión como empresas. Pero conceptualmente se puede resumir la esencia de los sistemas que operan con éxito: son sistemas que operan bajo un enfoque de selección y cuantificación de los factores o áreas críticas del negocio.

Es preciso diseñar el sistema, sin olvidar por supuesto las posiciones jerárquicas y funcionales, bajo un enfoque de "sistema total" e integralismo por contraposición al funcionamiento dividente de Taylor que conduce a perderse en detalles con olvido de lo esencial y sus causas.

#### **9.5. AREAS CRÍTICAS DE UNA EMPRESA**

En toda empresa existen activos tangibles a los que se presta atención tradicionalmente y áreas críticas intangibles pero esenciales para una gestión eficaz. Pensamos que estas áreas pueden clasificarse en siete grupos o sistemas.

## **INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN**

Los principales instrumentos de control de gestión son :

- ▶ Los Indicadores
- ▶ El Cuadro Integral de Mando

### **9.6. CONCEPTO DE INDICADORES**

Un indicador es un punto de una estadística simple o compuesta que refleja algún rasgo importante de un sistema dentro de un contexto de interpretación.

Establece una relación cuantitativa entre dos cantidades que corresponden a un mismo proceso o a procesos diferentes. Por sí solos no son relevantes, adquieren importancia cuando se les compara con otros de la misma naturaleza.

A través de un indicador se pretende caracterizar el éxito o la efectividad de un sistema, programa u organización, sirviendo como una medida aproximada de algún componente o de la relación entre componentes.

El uso de indicadores en el control de Gestión obedece a la necesidad de disponer de un marco de referencia para evaluar los resultados de la gestión de una organización. Enrique Benjamín Franklin <sup>(28)</sup>.

En este sentido, aporta elementos sustanciales para promover el mejoramiento continuo de los procesos productos y servicios así como el empleo puntual de sus recursos, a la vez que abre la

---

<sup>28</sup> Auditoria Administrativa de Enrique Benjamín Franklin "AUDITORIA ADMINISTRATIVA"(Mc. Graw Hill) Pag. 93

posibilidad de instrumentar los cambios necesarios para lograr el efectivo cumplimiento de su objetivo.

Un sistema de indicadores permite hacer comparaciones, elaborar juicios, analizar tendencias y predecir cambios. Puede medir el desempeño de un individuo, de un sistema y sus niveles, de una organización, las características del contexto, el costo y la calidad de los insumos, la efectividad de los procesos, la relevancia de los bienes y servicios producidos en relación con necesidades específicas.

Si tienen indicadores de primer orden que corresponden a razones numéricas entre dos o más variables; si el indicador está subordinado a otro, será de segundo orden.

Es conveniente contar con varios indicadores para garantizar la exactitud de la medición, sin desmeritar la síntesis de la información que conllevan.

#### **9.7. MODELO DE CONTROL DE GESTIÓN EN BASE INDICADORES**

Para la definición de un modelo de control de gestión basado en indicadores, en forma previa se ha procedido a definir y clasificar los indicadores en dos grandes grupos:

- ▶ **Indicadores de ejecución**
- ▶ **Indicadores del proceso administrativo**

#### **9.8. INDICADORES DE EJECUCIÓN**

Aportan a la medición de: rentabilidad, liquidez, funcionamiento, ventas, producción, abastecimiento y fuerza laboral. Los indicadores que aquí se incorporan, tradicionalmente son empleados por las

organizaciones para apoyar la evaluación cuantitativa de los hallazgos que durante una auditoria se obtienen, y que sirven para determinar las relaciones y tendencias de los hechos. Está claro que su adecuada utilización se subordina al correcto conocimiento de su significado y alcance. Se clasifican en indicadores de:

- ▶ **SITUACIÓN FINANCIERA**
  - Rentabilidad
  - Liquidez
  - Financiamiento
- ▶ **VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS**
- ▶ **PRODUCCIÓN - PRODUCTIVIDAD**
- ▶ **ABASTECIMIENTO**
- ▶ **FUERZA LABORAL - PERSONAL**
- ▶ **SERVICIO A CLIENTES**
- ▶

**a) INDICADORES DE SITUACIÓN FINANCIERA:**

<b>INDICADORES DE RENTABILIDAD</b>		<b>FÓRMULA</b>
<b>INDICADOR</b>		
1 Rendimiento del Capital Contable =	$\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Capital Contable}}$	X 100
2 Rendimiento del Capital Social =	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Capital Social}}$	X 100
3 Rendimiento del Activo Total =	$\frac{\text{Utilidad Neta} + \text{Intereses Pagados}}{\text{Activo Total}}$	X 100
4 Rendimiento de Ventas =	$\frac{\text{Unidad Neta}}{\text{Ventas Netas}}$	X 100
5 Margen de Utilidad =	$\frac{\text{Unidad Neta}}{\text{Activo Total}}$	
6 Grado de Seguridad de los Acreedores =	$\frac{\text{Unidad Neta}}{\text{Pasivo Total}}$	

7	Relación del costo de ventas entre ventas =	$\frac{\text{Costo de Ventas}}{\text{Ventas Netas}}$
8	Rendimiento de la inversión total =	$\frac{\text{Utilidad Real}}{\text{Activo Total}} \times \text{Periodo}$
9	Eficiencia de Operación =	$\frac{\text{Utilidad Obtenida}}{\text{Utilidad Estimada}}$
10	Utilidad Presupuestada =	$\frac{\text{Utilidad Presupuestada}}{\text{Costo y gastos Presupuestados}}$

### INDICADORES DE LIQUIDEZ

INDICADOR	FÓRMULA
11 Movilidad de Activo Circulante	$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Activo Total}}$
12 Capital de Trabajo	$\frac{\text{Activo Circulante} - \text{Pasivo Circulante}}{\text{Capital Contable}}$
13 Liquidez en Relación con la Estructura	$\frac{\text{Pasivo Fijo}}{\text{Activo Fijo}}$

### INDICADORES DE FINANCIAMIENTO

INDICADOR	FÓRMULA
14 Grado de Obligación	$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$
15 Grado de Independencia Financiera	$\frac{\text{Capital Contable}}{\text{Activo Total}}$
16 Inversión en Activos Fijos	$\frac{\text{Capital Contable}}{\text{Activo Fijo} \times \text{Ventas Netas}}$
17 Dependencias de los Bancos	$\frac{\text{Créditos Bancarios}}{\text{Capital Contable}}$
18 Grado de Autofinanciamiento	$\frac{\text{Reserva de Capital}}{\text{Capital Social}}$

19	Tasa de Inversión Corriente	$\frac{\text{Inversión Corriente}}{\text{Valor de los productos y servicios}}$	
20	Apalancamiento	$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Capital Contable}}$	
21	Política Financiera	$\frac{\text{Obligaciones a Corto Plazo}}{\text{Activo Circulante}}$	= Estructura Del Pasivo
		$\frac{\text{Obligaciones a Largo Plazo}}{\text{Activo Fijos}}$	= Estructura Del Activo

### INDICADORES DE VENTAS

	INDICADOR	FÓRMULA	
22	Velocidad de Rotación del Activo	$\frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Activo Total}}$	X 100
23	Aceptación de los Productos	$\frac{\text{Ventas Totales}}{\text{Devoluciones}}$	
24	Ventas Netas por Hombre Empleado	$\frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Número Total de Empleados}}$	
25	Clientes Estratégicos	$\frac{\text{Clientes Estratégicos}}{\text{Cuentas Totales}}$	
26	Rotación de Inventarios	$\frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Inventarios}}$	
27	Movilidad de los Inventarios	$\frac{\text{Inventarios}}{\text{Capital Contable}}$	
28	Cumplimiento del Programa de Ventas	$\frac{\text{Volumen Real}}{\text{Volumen Programado}}$	
29	Rotación de Cuentas por Cobrar	$\frac{\text{Valor de Ventas}}{\text{Promedio de Saldos de Cuentas por Cobrar}}$	
30	Rotación de Cuentas por Pagar	$\frac{\text{Cuentas por Pagar}}{\text{Costos de Ventas}}$	X Periodo
31	Políticas de Crédito	$\frac{\text{Cuentas Incobrables}}{\text{Volumen de Créditos Concedidos}}$	
32	Costo de Distribución y Venta	$\frac{\text{Gastos de Venta y Distribución}}{\text{Costo de lo Vendido}}$	X 100
33	Costo de Inversión de Mercado	$\frac{\text{Costo de Investigac. de Mercado}}{\text{Ventas Netas}}$	X 100

34	Costo de Publicidad y Promoción	$\frac{\text{Costo de Publicidad y Promoción de Ventas}}{\text{Ventas Netas}}$
35	Ubicación de la Fábrica	$\frac{\text{Total de Gastos de Transporte}}{\text{Costo de lo Vendido}}$

### INDICADORES DE PRODUCCIÓN – PRODUCTIVIDAD

	INDICADOR	FÓRMULA
36	Capacidad Utilizada	$\frac{\text{Producción Real}}{\text{Capacitación y Producción}}$
37	Índice de Productividad	$\frac{\text{Índice de Producto}}{\text{Índice del Insumo Laboral}}$
38	Punto de Equilibrio en Términos De Producción	1 - $\frac{\text{Costos Fijos}}{\text{Costo Variable Producto}}$
39	Punto de Equilibrio de la Producción en Volumen Físico	$\frac{\text{Total de los Costos Fijos de Producción}}{\text{Costo Unitario Previsto-Costo Unitario Variable}}$
40	Intensidad de los Gastos Físicos	$\frac{\text{Gastos Fijos de Fabricación}}{\text{Costos de Fabricación}}$
41	Nivel de Mecanización	$\frac{\text{Valor de Maquinaria y Equipo}}{\text{Actividad Total}}$
42	Estado del Activo Fijo	$\frac{\text{Reparación y Mantenimiento}}{\text{Activo Fijo}}$
43	Tasa de Inversión en Relación con la Producción	$\frac{\text{Inversión Neta Corriente}}{\text{Producción}}$
44	Grado de Expansión de la Capacidad de Producción	$\frac{\text{Incremento del Activo Fijo}}{\text{Activo Fijo}}$
45	Estructura de Costos	$\frac{\text{Costos Fijos}}{\text{Costos de Fabricación}}$
46	Eficiencia de la Inspección	$\frac{\text{Producción Defectuosa}}{\text{Producción Total}}$
47	Importancia de los Gastos de Fabricación	$\frac{\text{Costos de Fabricación}}{\text{Costo de Producción}}$
		$\frac{\text{Número de Trabajadores}}{\text{Número de Plantas}}$

	$\frac{\text{Inversión Total}}{\text{Número de Plantas}}$
48 Tamaño de las Plantas	$\frac{\text{Producción Total}}{\text{Número de Plantas}}$
	$\frac{\text{Abastecimientos}}{\text{Número de Plantas}}$

**INDICADORES DE ABASTECIMIENTO**

INDICADOR	FÓRMULA
49 Importancia de los Abastecimientos	$\frac{\text{Costo Materiales Primas y Materias Auxiliares}}{\text{Costo de Fabricación}}$
	$\frac{\text{Incremento del Producto}}{\text{Incremento de los Abastecimientos}}$
50 Efectos del Crecimiento de los Abastecimientos	$\frac{\text{Incremento de la Inversión}}{\text{Incremento de los Abastecimientos}}$ $\frac{\text{Incremento en el Total de la Nómina}}{\text{Incremento de los Abastecimientos}}$
	$\frac{\text{Incremento de los Impuestos}}{\text{Incremento de los Abastecimientos}}$
51 Importancia de los Abastecimientos Extranjeros	$\frac{\text{Importancia de la Materia Prima}}{\text{Total de Abastecimientos}}$

**INDICADORES DE LA FUERZA LABORAL - PERSONAL**

INDICADOR	FÓRMULA
52 Costo de la Plantilla	$\frac{\text{Personal de Base + de confianza} + \text{eventuales}}{\text{x sueldo total}}$
53 Rotación del Personal	$\frac{\text{Renuncias}}{\text{Total de empleados}}$
54 Nivel de Capacitación	$\frac{\text{Empleados capacitados}}{\text{Total de empleados}}$
55 Nivel de capacitación por área	$\frac{\text{Empleados capacitados}}{\text{Número de empleados por área}}$
56 Nivel académico de los trabajadores	$\frac{\text{Nivel de estudios}}{\text{Total de empleados}}$

57	Asistencia de trabajo	<u>Asistencia</u> Días laborales
58	Relación entre los tipos de trabajo sustantivo y adjetivo	<u>Número de empleados</u> En funciones sustantivas <u>Número de empleados en</u> Funciones adjetivas <u>Salarios indirectos</u>
59	Relación entre los tipos de salarios	<u>Salarios directos</u>
60	Costo de las presentaciones por trabajador	<u>Costo total de trabajo – sueldos y salarios</u> <u>Número de empleados</u>
61	Horas de trabajo real por empleado	<u>Total de horas – Horas/hombre</u> <u>Trabajadas</u> <u>Promedio del número</u> Empleados

### INDICADORES DE SERVICIOS A CLIENTES

<u>Servicios al cliente</u> Total de servicios	<u>Personal responsable de la atención a clientes</u> Total del personal
<u>Personal capacitado</u> Personal responsable de la atención a clientes	<u>Estudios para mejorar la atención a clientes Realiz.</u> Estudios para mejorar la atención a clientes programados
<u>Servicios brindados</u> Servicios programados	<u>Inversión en servicios a clientes</u> Total de servicios brindados
<u>Evaluación del servicio</u> Total de servicios a clientes	

### 9.9. INDICADORES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO

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

Para estar en posibilidad de obtener la mayor y mejor información, a cada etapa del proceso se definen los objetivos de cada etapa, y los indicadores que son los que traducen en hechos el objeto de la organización.

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

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

En atención a lo expuesto, a continuación se presentan los indicadores del proceso administrativo, y las etapas del proceso así como sus elementos, con sus indicadores específicos. En resumen los indicadores del proceso administrativo son:

- ▶ Indicadores en la etapa de Planeación
- ▶ Indicadores en la etapa de Organización
- ▶ Indicadores en la etapa de Ejecución
- ▶ Indicadores en la etapa de Control

#### **9.10. EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL <sup>29</sup>(CMI)**

El cuadro de Mando Integral (CMI) proporciona a los directivos el equipo de instrumentos que necesitan para navegar hacia un éxito competitivo futuro. El CMI traduce la estrategia y la misión de una organización en un amplio conjunto de sistema de gestión y

---

<sup>29</sup> Robert S. Kaplan, David P. Norton "Cuadro de Mando Integral" Pag. 72

medición, que proporcionan la estructura necesaria para un sistema de gestión y medición estratégica.

El cuadro de mando mide la actuación de la organización desde cuatro perspectivas equilibradas:

- Las finanzas,
- Los clientes,
- Los procesos internos, y
- La formación y crecimiento.

EL CMI permite que las empresas puedan seguir la pista de los resultados financieros, al mismo tiempo que observan los progresos en la formación de aptitudes y, la adquisición de los bienes intangibles que necesitan para un crecimiento futuro.

## **9.11. COMPETENCIA EN LA ERA LA DE LA INFORMACIÓN**

### **9.11.1. Un nuevo entorno operativo – Funciones cruzadas**

Las organizaciones de la era industrial funciona con unos procesos integrados, que cruzan las funciones tradicionales. Combina los beneficios de la especialización durante de la pericia funcional con la velocidad, eficiencia y calidad de los procesos integrados.

### **9.11.2. Los vínculos con los clientes y proveedores**

La tecnología de la información permite que las organizaciones de hoy en día integren los procesos de aprovisionamiento y producción de tal forma que las operaciones se disparan gracias a los pedidos de los

clientes, y no como resultado de unos planes de producción que empujan a los productos y servicios a través de la cadena de valor.

**9.11.3.** La segmentación de los clientes

Las empresas de la era de la información deben aprender a ofrecer productos y servicios hechos a la medida, de la demanda de sus diferentes segmentos de clientes, sin tener que pagar la habitual penalización sobre los costes que tienen las operaciones altamente diversificadas y de bajo volumen.

**9.12. CARACTERÍSTICAS DEL CMI**

**Escala global**

Las empresas de la era de la información han de combinar la eficiencia y la creciente competitividad de las operaciones globales con la sensibilidad del marketing hacia los clientes locales.

**Innovación**

Las empresas que compiten en sectores de rápida innovación tecnológica han de ser maestras a la hora de anticiparse a las necesidades futuras de los clientes, inventando productos y ofreciendo servicios radicalmente nuevos, y utilizando rápidamente las nuevas tecnologías de los productos en eficientes procesos de funcionamiento y de prestación de servicios.

**Empleados de nivel**

Ahora todos los empleados han de aportar valor, gracias a lo que saben y por la información que pueden proporcionar. Invertir en el conocimiento de cada empleado, y gestionar y explotar dicho conocimiento, se ha convertido de cada criterio para el éxito de la empresa de la era de la información. A medida que las organizaciones intentan transformarse para poder competir con éxito en el futuro, recurren a toda una variedad de iniciativas de mejora:

- Gestión de calidad total
- Sistemas de distribución y, de producción "justo a tiempo" (JIT)
- Competencia basada en el tiempo
- Reducción de costes
- Diseño de organizaciones orientadas al cliente
- Gestión de los costes basada en la actividad (ABC Y ABM)
- Otorgar poder a los empleados
- Reingeniería

El objetivo es una actuación que permita que la organización tenga éxito en la nueva competencia de la era de la información.

### **9.13. PERSPECTIVA DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL**

El choque entre la fuerza irresistible de edificar capacidades competitivas alcance y el objetivo inamovible del modelo de contabilidad financiera del coste histórico, ha creado una nueva síntesis: el Cuadro de Mando Integral.

El Cuadro de Mando Integral complementa los indicadores financieros de la actuación pasada con medidas de los inductores de actuación futura. Los objetivos e indicadores de Cuadro de Mando se derivan de la visión desde cuatro perspectivas: la financiera, la del cliente, la del proceso y la de formación y crecimiento. Estas cuatro perspectivas proporcionan la estructura necesaria para el Cuadro de Mando Integral.

#### **9.14. EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL COMO SISTEMA DE GESTIÓN**

El Cuadro de Mando Integral pone énfasis en que los indicadores financieros y no financieros deben formar parte del sistema de información para empleados en todos los niveles de la organización. Los empleados de primera línea han de comprender las consecuencias financieras de sus decisiones y acciones; los altos ejecutivos deben comprender los Inductores de éxito financiero a largo plazo. El Cuadro de Mando Integral debe transformar el objetivo y la estrategia de una unidad de negocio en objetivos e indicadores tangibles. Los indicadores representan un equilibrio entre los indicadores externos y los indicadores internos de los procesos críticos de negocios, innovación, formación y crecimiento.

El Cuadro de Mando Integral es más que un sistema de medición táctico u operativo. Las empresas innovadoras están utilizando el Cuadro de Mando como un sistema de gestión estratégica, para gestionar su estrategia a largo plazo. Están utilizando el enfoque de medición del Cuadro de Mando para llevar a cabo procesos de gestión decisivos:

- Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia.
- Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.
- Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.
- Aumentar el feedback y formación estratégica.

#### 9.15. LAS CUATRO PERSPECTIVAS DEL CMI

Las cuatro perspectivas del CMI permiten un equilibrio entre los objetivos a corto y largo plazo, entre los resultados deseados y los inductores de actuación de esos resultados, y entre los resultados deseados y los inductores de actuación de esos resultados y entre las medidas objetivas, más maduras y las más suaves y subjetivas.

##### a) Las perspectivas financieras

El CMI retiene la perspectiva financiera, ya que los indicadores financieros son valiosos para resumir las consecuencias económicas, fácilmente mensurables, de acciones que ya sellan realizado.

##### b) La perspectiva del cliente

En la perspectiva del cliente del CMI, los directivos identifican los segmentos de clientes y de mercado, en los que compartirá la unidad de negocio, y las medidas de la actuación de la unidad de negocio en esos segmentos seleccionados.

##### c) La perspectiva del proceso interno

En la perspectiva del proceso interno, los ejecutivos identifican los procesos críticos internos en los que la

organización debe ser excelente. Estos procesos permiten a la unidad de negocio: entregar las propuestas de valor que atraerán y retendrán a los clientes de los segmentos de mercado seleccionados y satisfacer las expectativas de excelentes rendimientos financieros de los accionistas.

**d) La perspectiva de formación y crecimiento**

Identifica la infraestructura que la empresa debe construir para crear una mejora y crecimiento a largo plazo. Las perspectivas del cliente y del proceso interno identifican los factores más críticos para el éxito actual y futuro.

**9.16. LA VINCULACIÓN DE LOS INDICADORES MÚLTIPLES DEL CMI PARA FORMAR UNA SOLA ESTRATEGIA.**

**a) Las relaciones de causa - efecto**

Una estrategia es un conjunto de hipótesis sobre la causa y el efecto. El sistema de medición debe establecer de forma explícita las relaciones entre los objetivos en las diversas perspectivas, a fin de que puedan ser gestionadas y validadas.

**b) Los inductores de la actuación**

Un buen CMI debe tener una mezcla de medidas de resultados y de inductores de actuación. Las medidas de resultados, sin los inductores de actuación, no comunican la forma en que hay que conseguir los

resultados. Tampoco proporcionan una indicación puntual de sí la estrategia se lleva a cabo con éxito.

**c) La perspectiva financiera**

La construcción de un CMI debería animar a las unidades de negocio a vincular sus objetivos financieros con la estrategia de la corporación. Los objetivos financieros sirven de enfoque para los objetivos reindicadores en todas las demás perspectivas del cuadro de mando. Cada una de las medidas seleccionadas debería formar parte de un eslabón de relaciones de causa - efecto, que culmina en la mejora de la actuación financiera.

**d) La perspectiva del proceso interno**

Para la perspectiva del proceso interno, los directivos identifican los procesos más críticos a la hora de conseguir los objetivos de accionistas y clientes. Es típico que las empresas desarrollen sus objetivos e indicadores desde esta perspectiva, después de haber formulado los objetivos e indicadores para la perspectiva financiera y la del cliente. Esta consecuencia permite que las empresas centren sus indicadores de los procesos internos en aquellos procesos que entregarán los objetivos establecidos por los clientes u accionistas.

En el caso del CMI, se recomienda que los directivos definan una completa cadena de valor de los procesos internos que inicia con el proceso de innovación,

identificar las necesidades de los clientes actuales y futuros y desarrollan nuevas soluciones para estas necesidades, sigue a través de los procesos operativos entregando los productos y servicio existentes a los clientes existentes y termina con el servicio posventa ofreciendo servicios después de la venta, que se añaden al valor que reciben los clientes.

**e) La cadena de valor del proceso interno**

Cada negocio tiene un conjunto único de procesos para crear valor para los clientes y producir resultados financieros. Sin embargo, hemos descubierto que un modelo genérico de cadena de valor proporciona una plantilla que las empresas pueden hacer a su medida, al preparar su perspectiva del proceso interno. Este modelo abarca tres procesos principales:

- Innovación
- Operaciones
- Servicio posventa

En el proceso de innovación, la unidad de negocio investiga las necesidades, emergentes o latentes, de los clientes y luego crea los productos o servicios que satisfarán esas necesidades. El proceso operativo, es donde se producen y se entregan a los clientes los productos y servicios existentes. Este proceso ha sido históricamente el centro de los sistemas de medición de la actuación de la mayoría de organizaciones. El tercer pasó más importante en la cadena interna de valor es

atender y servir al cliente después de la venta o entrega de un producto o servicio.

**f) La perspectiva de aprendizaje y crecimiento**

Los objetivos establecidos en las perspectivas financiera, del cliente y de los procesos internos identifican los puntos en que la organización ha de ser excelente. Los objetivos de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento proporcionan la infraestructura que permite que se alcancen los objetivos ambiciosos en las restantes tres perspectivas. Los objetivos de la perspectiva de crecimiento y aprendizaje son los inductores necesarios para conseguir unos resultados excelentes en las tres primeras perspectivas del cuadro de mando.

**g) Las capacidades de los sistemas de información**

Para conseguir las metas elásticas de los objetivos del cliente y del proceso interno, puede que sea necesario contar con la motivación y la capacitación de los empleados. Sin embargo, es poco probable que sean suficientes. Si los empleados han de ser eficaces en el entorno competitivo actual, necesitarán disponer de una información excelente sobre los clientes, sobre los procesos internos y sobre las consecuencias financieras de sus decisiones.

Los empleados de la parte de operaciones de la empresa necesitan un feedback rápido, oportuno y fiable sobre el producto que acaban de producirlo el

servicio que acaban de prestar. Unos sistemas de información excelentes son una exigencia para que los empleados mejoren los procesos, ya sea de forma continua a través de esfuerzos de Gestión de la calidad total, o de forma discontinua, por medio de proyectos de nuevo diseño y estructuración de los procesos.

#### 9.17. LA VINCULACIÓN DE LOS INDICADORES DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL CON LA ESTRATEGIA

Son tres los principios que permiten que el CMI de una organización esté vinculado a su estrategia:

a) **Las relaciones causa - efecto:**

Un cuadro de mando adecuadamente construido debe contar la historia de la estrategia de la unidad de negocio a través de una secuencia de relaciones de causa - efecto.

b) **Los inductores de la actuación:**

Reflejan la singularidad de la estrategia de la unidad de negocio. Un buen CMI debería poseer una variación adecuada de resultados y de indicadores de la actuación que se hayan adoptado a indicadores de la estrategia de la unidad de negocio.

c) **La vinculación con las finanzas:**

Un CMI ha de poner un fuerte énfasis en los resultados, especialmente los financieros, como los rendimientos sobre el capital empleado o el valor añadido económico.

### 9.18. ESTRUCTURA Y ESTRATEGIA

El Cuadro de Mando Integral refleja la estructura de la organización para la cual se formuló la estrategia.

### 9.19. ENFOQUE DE UNA CUADRO DE MANDO INTEGRAL

Un CMI bajo un enfoque organizacional es recomendable por que:

- ◆ Se centra en medidas de gran impacto
- ◆ Está pensado para que sea más fácil y económicamente utilizable
- ◆ Está equilibrado y pone énfasis en la prevención más que en la detección
- ◆ Está orientado hacia el cliente y es Interdepartamental, puesto que no está limitado a las áreas de control directo
- ◆ Delega poder en la organización de aprovisionamiento para que realice mejoras, en lugar de hacer que las centrales dicten los cambios que se recomienda realizar
- ◆ Proporciona un método para compara la calidad de servicio con el objetivo de convertirse en el mejor de su clase.
- ◆ Los indicadores de resultado tienden a ser indicadores efecto. Señalan los objetivos últimos de la estrategia y si los esfuerzos más próximos han conducido al resultado deseado.
- ◆ Los indicadores inductores de la actuación son indicadores causa, que señalan a todos los participantes de la organización lo que deberían estar haciendo para crear valor en el futuro.
- ◆ Los mejores cuadros de mando integral contarán tan bien la historia de la estrategia que esta puede ser inferida gracias a

la combinación de objetivos e indicadores ya los vínculos existentes entre ellos.

# MARCO PRÁCTICO

## **CAPITULO N° X**

### **ASPECTOS METODOLOGICOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **10.1 OBJETIVO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN**

Estudiar y analizar la adecuada implantación y aplicación del nuevo enfoque de Auditoria Interna como evaluadora de todos los sistemas de administración y control de una organización, y como parte de los procesos de control de gestión, provocando un cambio cultural importante en toda la organización para obtener mayor eficiencia, efectividad y economía en sus operaciones y logro de objetivos y metas, cumpliendo las leyes, normas y procedimientos que regulan su funcionamiento.

#### **10.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LA INVESTIGACIÓN**

Los objetivos específicos de la investigación son:

- Otorgar a los niveles ejecutivos y a todo el personal de las entidades públicas un instrumento gerencial a través del trabajo de la unidad de auditoria interna para diseñar y mantener un óptimo control de gestión mejorando los procedimientos administrativos a través de un control de gestión efectivo, real, oportuno y eficiente.
  
- Proporcionar a través del trabajo de la unidad de auditoria interna información más precisa sobre el estado de la gestión, la calidad del mismo y los riesgos a las que están expuestas las entidades.

- Influir en el cambio cultural que se debe producir en la organización con relación a la utilidad del trabajo de la unidad de auditoria interna y su relación con el control de gestión como herramienta de la administración para facilitar el cumplimiento de sus objetivos.
- Participar en forma más activa en la difusión y aplicación de la técnica de control de gestión para que la auditoria interna aporte Valor Agregado a la organización.
- Proponer que la auditoria interna como consecuencia del nuevo enfoque participe activamente en los procesos derivados de las decisiones en función a las recomendaciones de auditoria interna relacionados con el control de gestión desde el inicio tanto en las etapas de análisis y diseño de los nuevos sistemas, como en las etapas posteriores del proceso de cambio, evaluando así, los sistemas en toda la organización.

### 10.3 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Metodológicamente, para el cumplimiento de los objetivos del nuevo enfoque de auditoria, se hace necesario la aplicación de nuevas técnicas de evaluación y análisis de riesgos. La utilización de la técnica de control de gestión en la organización:

- Permite detectar las faltas de controles e implantar controles compensatorios que cubran esos vacíos por los propios usuarios del sistema.

- Mide y evalúas el grado de cumplimiento de los objetivos del organismo.
- Permite identificar y analizar los riesgos con la anticipación necesaria para poder definir controles compensatorios en aquellas áreas que presentan más debilidades como parte del proceso de control de gestión..
- Brinda una herramienta que directivos y equipos de trabajo pueden utilizar para desarrollar y mantener controles eficientes y efectivos que prevean y reduzcan los niveles de riesgos que la Dirección esta dispuesta a aceptar.

#### **10.4 TIPO DE ESTUDIO**

El estudio desarrollado es de tipo Exploratorio, Descriptivo y Explicativo. Se identifica aquellos factores que influyen en la situación de estudio, para orientar en la determinación de la relación causa-efecto, además de la interrelación de variables reflejadas en el planteamiento de la hipótesis del presente trabajo.

##### **10.4.1. EXPLORATORIO**

Porque el nuevo enfoque de auditoria como instrumento relacionado con el control de gestión, tiene pocos antecedentes en cuanto a su modelo teórico, como a su aplicación practica, además se aclararan conceptos y se establecerán preferencias para posteriores investigaciones.

#### **10.4.2. DESCRIPTIVO**

Porque los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis; Y por tanto porque identifica los elementos y características del nuevo enfoque de auditoria.

#### **10.4.3. EXPLICATIVO**

Porque hace posible que exista un cambio cultural importe en toda la organización, esto a consecuencia del nuevo enfoque de auditoria como parte imprescindibles del control de gestión en las organizaciones.

### **10.5 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN**

El método de investigación utilizado es el Hipotético Deductivo que presupone la utilización de alguna hipótesis que guía la investigación y al mismo tiempo delimita el problema que se investiga. El método hipotético-deductivo comprende:

- Formulación de las hipótesis iniciales generalmente sugeridas por experiencias;
- Deducción de nuevos enunciados básicos a partir de las hipótesis iniciales;
- Control de dichos enunciados con la experiencia y obtención de nuevas conclusiones.

La investigación es guiada por una hipótesis planteada, que muestra la relación de las variables consideradas, de la cual se deduce como

resultado que se rechaza o acepta la hipótesis, lo que nos permite dar una conclusión y soluciones a un fenómeno particular.

## 10.6 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El diseño de la investigación es de tipo no experimental - transeccional de esta manera la hipótesis planteada servirá como una guía inicial de la investigación, para que finalmente se llegue a conclusiones y recomendaciones relativas al tema de investigación.

Los diseños no experimentales-transeccionales (transversales), son aquellos que se centran en analizar cuál es el nivel o estado de una o diversas variables en un momento dado, o bien cuál es la relación entre un conjunto de variables en un punto en el tiempo. Recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único, su propósito es describir variables, y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. Es como tomar una fotografía de algo que sucede.

## 10.7 DETERMINACIÓN DEL UNIVERSO

El universo de estudio de la presente investigación toma en cuenta a una muestra de las unidades de auditoría interna de las entidades gubernamentales.

El universo esta conformado por 225 unidades de auditoría interna en todo el País con 711 auditores; de los 314 municipios solo 31 tiene unidades de auditoría interna.<sup>(29)</sup>

---

<sup>29</sup>Informe del Señor Contralor General de la República al Presidente de la República Gestión 2001.

En la ciudad de La Paz existen 37 unidades de auditoría interna en las entidades gubernamentales.

#### **10.8 DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA**

Para el presente estudio se tomará una muestra no probabilística, también se denomina muestra dirigida, supone un procedimiento de una cuidadosa y controlada elección de sujetos con ciertas características especificadas. Se utiliza el método determinístico que consiste en tomar una muestra grande (universo) y luego extraer una muestra más pequeña de la misma.

De las 37 unidades de auditoría interna de la ciudad de La Paz. Se ha tomado una muestra de 11 unidades que representan el 30% de las unidades existentes en la ciudad.

#### **10.9 FUENTES Y TÉCNICAS PARA LA RECOLECCIÓN DE DATOS**

Son los hechos y/o documentos a los que acude el investigador que le permite obtener información. Las técnicas son los medios empleados para recolectar información. Las fuentes de información que se utilizan para el desarrollo del presente trabajo de investigación son:

- Fuentes de información primaria.
- Fuentes de información secundaria.

#### **10.10 FUENTES PRIMARIAS**

Se entiende por información primaria, a la información que es obtenida de la fuente original donde se genera, es decir a través de observación, entrevistas y encuestas, cuestionarios, sondeos, etc.

Para obtener datos en el presente trabajo se aplican dos métodos:

#### **10.10.1. ENTREVISTAS**

Para desarrollar la investigación del presente trabajo se realizo entrevistas semi-estructuradas y con preguntas abiertas tanto a los ejecutivos, personal de mandos medios y funcionarios operativos de las instituciones objeto de estudio.

#### **10.10.2. ENCUESTAS**

Al realizar las encuestas recopilaremos datos por medio de cuestionarios, estableciendo contactos con una cantidad limitada de personas, son realizadas en el ámbito ejecutivo y en la unidad de auditoria interna (staff). Las preguntas son en su mayoría cerradas par evitar así posibles sesgos en la información.

### **10.11 FUENTES SECUNDARIAS**

Es toda aquella información recopilada a través de los documentos: .

#### **10.11.1. DE INFORMACIÓN GENERAL**

Las fuentes de información general son:

- Libros relacionados con el tema de investigación.
- Boletines informativos.
- Boletines estadísticos.
- Revistas.
- Folletos.

#### **10.11.2. DE INFORMACIÓN ESPECÍFICA**

Dichas fuentes son:

- Publicaciones sobre el tema.
- Conferencias publicadas sobre el tema.
- Simposios, seminarios sobre el tema.
- Reglamentos, normas.
- Decretos supremos y otros.

## **CAPITULO N° XI**

### **DIAGNOSTICO**

#### **11.1 LOS PROCEDIMIENTOS TRADICIONALES Y LOS NUEVOS**

Existe una diferencia esencial entre los procedimientos tradicionales de la auditoria, y los nuevos de la auditoria interna operativa. Los procedimientos tradicionales están exclusivamente orientados a su objetivo básico, que es el de dar una opinión a través de un dictamen, sobre la razonabilidad de la información financiera contable contenida en los estados financieros, por esta razón el énfasis del trabajo se orienta a la validación de la información financiera contable, sin tener obligación de informar sobre otros aspectos relacionados con la eficiencia de la entidad, sin que esto signifique que no se efectúe comentario sobre hallazgos determinados, principalmente en el proceso de validación de los controles internos, pero no es su objetivo.

En cambio la auditoria interna operativa tiene como objetivo fundamental identificar las áreas críticas, en las cuales se tipifican los hallazgos para que luego ser corregidos en función a los criterios de eficacia, economía, y eficiencia, de tal manera que se efectuó un uso más óptimo de los recursos en función de los objetivos y metas orientados a un enfoque de control de gestión..

#### **11.2 LA AUDITORIA INTERNA OPERATIVA DISCIPLINA PROFESIONAL PARA PREVENIR PROBLEMAS**

Las causas que originan los problemas de las entidades públicas y privadas son los efectos de las variables macroeconómicas del país, debido fundamentalmente a la disminución de la producción, el

incremento de la tasa de desempleo, el cierre de empresas, la baja en el precio de las materias primas de exportación y otros, que determina que muchas y empresas privadas y entidades públicas, que están funcionando en la época de crisis, no la puedan soportar y enfrentarla adecuadamente, y en muchos casos en las empresas privadas no puedan soportarla, y en el casos de entidades públicas deben soportar grandes restricciones y por tanto no logran cumplir con sus objetivos y metas.

Esta situación obliga a reflexionar respecto sobre la coyuntura gerencial de las entidades públicas y privadas, donde los responsables de la gerencia, se ven obligados tomar decisiones en esta turbulencia que no siempre son las más eficientes, que, además en muchos casos, además se debe sumar la limitada información disponible, y peor aún, debido a la ausencia de un departamento de auditoria o de reportes de auditoria que los permita evaluar la eficiencia del manejo institucional en esta coyuntura en particular.

Similar a lo que ocurre en la medicina preventiva las unidades de auditoria interna operativa debían realizar permanentemente evaluaciones que posibiliten proyectar los resultados de operación y corregir las áreas que presentan obstáculos para la obtención de los objetivos institucionales, sin embargo no sucede esto.

La auditoria interna operativa debía prevenir los problemas en el ámbito de las entidades, para que de esta manera, evitar problemas significativos de la economía nacional; como ejemplo la deuda externa privada y los atrasos en su amortización que pasan luego a ser problemas del Estado por su refinanciación, y repercuten tanto en las entidades privadas como públicas, sin embargo esto no sucede.

La acción preventiva que debía ejercer la auditoría interna operativa como instrumento de control de gestión, para identificar los posibles problemas financieros técnicos o administrativos actuales y su solución proyectada hacia el futuro, debía constituir un requerimiento permanente para la administración eficiente de las empresas privadas y entidades públicas, y evitar la crisis financiera sin embargo no sucede así en la práctica.

### **11.3 PROBLEMAS COMUNES EN LAS ENTIDADES**

En las entidades públicas y privadas existen problemas que podrían calificarse como las mayores dificultades, debido a la falta de información financiera carencia de informes técnicos, dirigidos a evaluar la eficiencia de las diferentes unidades operativas de cada entidad y además la asignación limitada, escasa importancia y poca autoridad otorgada a las unidades de auditoría interna, también a este panorama se debe añadir la falta de oportunidades para los auditores en el manejo de organismos técnicos y unidades administrativas directamente relacionadas con su preparación académica como: Gerentes financieros, Contadores, Jefes de Presupuestos, entre otros.

Los aspectos señalados han impedido a las entidades identificar sus problemas financieros y administrativos, en términos reales a una fecha determinada y peor aún tratando de proyectar resultados u objetivos para períodos siguientes.

La crisis financiera o económica del país y de las entidades públicas y privadas es evidente y por tanto debemos acostumbrarnos a vivir con ella; para lo cual es importante el desarrollo y utilización de

técnicas como la auditoria interna operativa, con el enfoque de control de gestión, y con la orientación fundamental de diagnosticar de manera oportuna las áreas críticas para evitar la crisis financiera y administrativa de las entidades

También se ha determinado que los profesionales responsables de la auditoria interna operativa de las entidades públicas y privadas no siempre acreditan atributos para la permanente investigación y actualización en las diferentes áreas de trabajo con un enfoque de control de gestión.

Por tanto las unidades de auditoria interna de las entidades públicas y privadas, no siempre se constituyen en la fuente de técnicas, procedimientos, normas y otros elementos que permiten el desarrollo de la profesión. Además en general no esta establecida su necesidad y la orientación de su funcionamiento, por tanto el control no llega a los mejores niveles de eficiencia lo que implica que los requerimientos de la gerencia no se incrementan para hacer un uso más eficiente de los servicios de las unidades de auditoria interna, de tal manera que con el paso de los años se convierte en una actividad imprescindible para el buen funcionamiento de una entidad, como se observa en los países desarrollados.

La Contraloría General de la República es un factor influyente en forma directa en el desarrollo de la auditoria interna operativa, porque se requiere que profundice un cambio en la orientación del control, si bien es importante el aspecto legal que se controla actualmente es mucho más importante él incluir en las evaluaciones la eficiencia institucional, para lo cual es necesario disponer de estándares de actuación que sirvan como criterios de evaluación y

deben ser elaborados de acuerdo a las diferentes actividades con un enfoque de control de gestión.

Por esta razón es necesario establecer desde el punto de vista financiero y administrativo, una estructura óptima y adecuada del desarrollo organizacional en forma paralela al desarrollo de las unidades de auditoria interna, para que en cuanto a la incidencia de los diferentes rubros que lo conforman para una entidad pública o privada se dinamicen y sean más eficientes, La investigación y el desarrollo de dichos estándares toman tiempo, por lo que deberían planificarse lo más pronto posible.

## **CAPITULO N° XII**

### **ESTUDIO DE CAMPO**

### **ESTUDIO DE LAS VARIABLES DE LA HIPÓTESIS**

#### **12.1. INTRODUCCION**

Para el estudio de campo de la presente investigación referente a las variables de la hipótesis, se utilizaron tres herramientas: entrevistas, encuestas y documentación. Las entrevistas y encuestas se realizaron a los ejecutivos de las entidades bajo estudio, y al personal de diferentes niveles, tomados sobre la base de muestras, finalmente la documentación fue recabada de los diferentes niveles de las instituciones estudiadas en la medida que fue posible.

En los siguientes subtítulos se desarrollarán las variables de investigación, con el objeto de llegar a conclusiones finales y a la aceptación o rechazo de la hipótesis previamente planteada, que de ser aceptada permitirá proponer un instrumento de control de gestión eficiente y creativo que se encuentre al servicio de la institución, para que sea útil a las gerencias en la toma de decisiones, estas son:

- **Variable: Sistema de control de gestión**
- **Instrumentos de control de gestión**
- **Labores de auditoria interna**
- **Evaluación de las labores de auditoria interna**

A continuación se desarrollan las variables mencionadas a la investigación de campo.

## **12.2. VARIABLE: SISTEMA DE CONTROL DE GESTION**

### **12.2.1. OBJETIVO:** "Explicar el sistema de control de gestión en las entidades encuestadas.

Esta variable es identificada para explicar el sistema de control de gestión en las entidades encuestadas; en la investigación se evalúa el grado de apoyo que este sistema da a los directivos de la Institución en la toma de decisiones, para que se logren los objetivos planificados.

Para su evaluación, se toman en cuenta tres indicadores planteados en la operacionalización de variables, cada uno con sus respectivas dimensiones.

En los siguientes puntos se desarrollan cada uno de los indicadores, que proporcionarán una idea clara de la situación actual de las Instituciones bajo estudio, fallas detectadas y posibles alternativas de solución que serán planteadas en la propuesta.

### **12.2.2. GRADO DE CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS Y METAS EN LA INSTITUCIÓN**

En este punto se realiza un análisis del grado de cumplimiento de objetivos y metas en la institución, se evalúa la eficiencia y eficacia con que fueron ejecutados.

#### **12.2.2.1. Programación de Operaciones Anual (POA)**

Las entidades estudiadas en cumplimiento a la Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental (SAFCO), RS 216784 del Sistema de Programación de Operaciones y Reglamento Específico del POA, en un 82% han elaborado y presentado a las autoridades pertinentes el Programa Operativo Anual correspondiente.

El POA se formula con el propósito de dar cumplimiento a los objetivos de gestión de la institución, además de programas y proyectos básicos. Por lo tanto se elaboran programas de operaciones para cada una de las unidades, técnicas y administrativas que conforman la entidad definiendo objetivos, metas, operaciones, actividades y recursos.

Según la evaluación de la ejecución de los POAs, los resultados logrados en la gestión anterior en lo referente al logro de objetivos en un 40% no cumplieron conforme a lo programado por cada una de las áreas funcionales.

#### **12.2.2.2. Presupuesto**

Los presupuestos de las entidades estudiadas en un 95% fueron elaborados de conformidad a normas establecidas en las Normas del Sistema de Presupuestos, previa definición de la estructura programática, que se establece en el Programa de Operaciones Anual, también se identifican las categorías de recursos y gastos por programa, subprograma y actividades. El mismo debe ser aprobado por los niveles superiores.

Un 70% de las instituciones encuestadas no disponen de un adecuado control presupuestario, y no siempre, estos son analizados y ejecutados de acuerdo a criterios de eficiencia y economía.

#### **12.2.2.3. Productividad y desarrollo de la Institución**

Se realizaron entrevistas a personas encargadas de tomar decisiones en las instituciones, el resultado demuestra que en un 63% de las entidades estudiadas los recursos e insumos de las entidades no se utilizan en forma óptima, porque no siempre se disponen políticas y sistemas administrativos específicos y en gran parte de las entidades trabajan con la norma general, sin disponer de una norma específica para la entidad.

### **12.2.3. TOMA DE DECISIONES**

La toma de decisiones es un proceso muy importante dentro de la organización ya que se debe identificar y elegir un curso de acción, con la finalidad de tratar problemas concretos o aprovechar oportunidades de crecimiento y desarrollo para la organización.

#### **12.2.3.1. Metodología para la Toma de Decisiones**

Se realizaron entrevistas a personas encargadas de tomar decisiones.

Según la entrevista dirigida a los ejecutivos de las instituciones, en un 80% se determina que en cada Jefe de Unidad recae la responsabilidad de tomar decisiones, aprobando sólo las decisiones más importantes los máximos ejecutivos.

La metodología utilizada para la toma de decisiones se basa en la mayoría de los casos en la selección de alternativas: Identificando primero el problema o tema a decidir, luego planteando alternativas, analizando las opciones más adecuadas en función al costo-beneficio, al tiempo y al riesgo, finalmente se elige la alternativa ideal; esta metodología es en mayor medida empleada por los ejecutivos de las entidades investigadas.

Se determino que cuando la decisión no es programada se tiende a improvisar, este es un factor que se relaciona bastante con el riesgo y principalmente se da en los cargos que se alejan de la cabeza de la institución, iniciándose este tipo de decisiones en las direcciones o subgerencia, hasta el nivel operativo, pasando por los mandos medios.

Las limitantes a la hora de tomar decisiones son: la falta de información confiable, útil, oportuna y comparable, el riesgo y miedo al fracaso.

Se concluye que la toma de decisiones en las instituciones en un 73% no es estructurada, cada Jefe de Unidad posee la responsabilidad de tomar decisiones, en la mayoría de los casos se utiliza la metodología de selección de alternativas, si la decisión no fue programada se tiende a improvisar incrementando el riesgo de tomar mal una decisión o cometer errores, en la toma de decisiones de la institución bajo estudio existen limitantes de todo tipo las principales son la falta de información y el riesgo.

#### **12.2.3.2. Comportamiento Frente al Riesgo**

El riesgo es una situación para tomar decisiones en la que los gerentes saben que las

probabilidades de una alternativa dada conducirán a una meta o resultado deseado.

De acuerdo al resultado de las entrevistas realizadas, se identifico un 55% los ejecutivos encargados de la toma de decisiones no se enfrentan al riesgo.

En la parte operativa los funcionarios entrevistados el 65% tienen un comportamiento parcialmente tradicional (aversión al riesgo), dejando claro que lo ideal seria enfrentarse al riesgo.

Los ejecutivos de las entidades estudiadas establecen que se debe enfrentar al riesgo para poder tenerlo bajo control ya que caso contrario el tiempo agrava los problemas y por lo tanto las soluciones suelen ser más complicadas, entendiéndose que en ciertos aspectos existe el enfrentamiento al riesgo y en otros no, dejando que el tiempo sea el que aclare las opciones.

También mencionan que toda decisión implica un riesgo, por lo tanto como se toman decisiones a diario también se enfrentan riesgos a diario.

Finalmente se concluye que en las instituciones bajo estudio existe un 65% grado elevado de aversión al riesgo, pero establecen que este debe ser enfrentado a diario ya que caso contrario se corre el riesgo de que la toma de decisiones sea más complicada.

#### **12.2.3.3. Estilos de Liderazgo**

Para la presente investigación, esta dimensión se considera importante, ya que contribuye a evaluar el proceso de dirección y de influencia (grado de poder) que las personas encargadas de tomar decisiones en las entidades ejercen sobre sus subalternos.

Se tomaron en cuenta dos estilos de liderazgo: El estilo orientado a las tareas, donde los gerentes supervisan estrechamente a los empleados, con objeto de asegurarse de que la tarea es efectuada en forma satisfactoria, es decir que será más importante terminar el trabajo sin tener en cuenta si este ha brindado desarrollo o satisfacción a los empleados. En cambio, los gerentes que conceden mayor importancia a motivar a los subordinados, son aquellos que tienen un estilo orientado a los empleados, este estilo tiende a dejar de lado el control.

Según los resultados de las entrevistas realizadas, se identificó que un 85% de los ejecutivos asumen y mantienen un estilo de liderazgo orientado a las personas, haciendo que el resto de los integrantes en la toma de decisiones asuma una postura participativa, planteando sugerencias ante problemas presentados por los ejecutivos que son quienes tomarán la decisión final, demostrando un estilo administrativo centralista, que conlleva a crear nudos de botella en la toma de decisiones dentro las instituciones.

Se concluye que en general el estilo de liderazgo esta orientado hacia las personas, se concede mayor importancia a la motivación de los subordinados y no así al control, cabe resaltar que según los entrevistados se establece que en la mayoría de las entidades el estilo gerencial es presentar un problema escuchar sugerencias y tomar la decisión, mientras que a nivel encuestas el resultado es que el gerente permite a los empleados funcionar dentro de los límites definidos por él en las funciones asignadas a cada individuo, lo cual ratifica lo explicado, al mencionar que cada jefe de unidad toma sus

propias decisiones, pero las decisiones más importantes las toman los mandos superiores.

#### **12.2.4. IMPLANTACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN**

A través de este indicador se evalúa si la Entidad utiliza el control de gestión como un sistema estructurado. Este punto será desarrollado a partir de cuatro dimensiones, estas dimensiones son: Establecimiento de Áreas Críticas, Formulación de Indicadores Clave, Eficiencia en cuanto al momento de la aplicación del Control de Gestión y Factores Internos y Externos que influyen en el Control de Gestión.

##### **12.2.4.1. Establecimiento de Áreas Críticas**

- En el 83% de las entidades estudiadas el Control de Gestión es incipiente, y básicamente consiste en implementar un control en tiempo real en la ejecución presupuestaria para la evaluación de la legalidad y de la eficacia sola de la gestión financiera, sin establecer áreas críticas que permitan optimizar el uso de recursos.

Se concluye que el Control de Gestión es realizado en forma incipiente, y sin establecer áreas críticas como prioridad, por tanto el Control de Gestión suele ser realizado de manera superficial.

#### **12.2.4.2. Formulación de Indicadores Clave**

En un 87% de las entidades encuestadas, en el proceso de implementación de un sistema de control de gestión la implementación de indicadores es incipiente, y por tanto no se formulan indicadores clave; Este es un proceso muy general y deja a la creatividad de cada individuo el desarrollo del mismo.

De la misma manera que en el punto anterior se establece que el Control de Gestión no es desarrollado a profundidad ya que no se establecen indicadores clave.

#### **12.2.4.3. Eficiencia en cuanto al momento de aplicar el Control de Gestión**

A través de la investigación se determino que en un 73% de las entidades estudiadas, el control de gestión es un proceso incipientemente desarrollado y aplicado al final de la gestión. Por tanto es un proceso a posterior e inoportuno, ya que la acumulación de evidencia y pruebas en ciertas áreas solo se evalúan al finalizar la gestión y no durante esta.

Se concluye que en las instituciones estudiadas los sistemas de control de gestión son incipientes

y por tanto no son eficientes en cuanto al momento de su aplicación, ya que son realizados al final de la gestión y no de forma oportuna para efectuar los ajustes a las desviaciones también en forma oportuna, además generalmente no cuentan con unidades destinadas a desarrollar el Control de Gestión. Finalmente la aplicación del Control de Gestión en la Instituciones bajo estudio, para la mayoría de los casos no es exitosa al no contribuir a la prevención en forma oportuna de posibles fallas, errores o problemas que se presentan.

#### **12.2.4.4. Factores internos y externos que influyen en el Control de Gestión**

Las entrevistas realizadas a los encargados de la toma de decisiones reflejan que los factores internos que influyen en el control de gestión son la información estadística, económica, financiera, también influye el grado de confiabilidad que tenga la información.

Los principales factores externos considerados en las entidades estudiadas son la opinión de los usuarios y del público en general y la aplicación de normas, con mayor énfasis en las de control gubernamental.

En resumen se establece en las entidades estudiadas que un 75%, solo considera factores internos que influyen en el control de gestión, con mucho énfasis en los aspectos financieros – contables, dejando de lado otro tipo de indicadores que cumplen con características cualitativas que llevarían el control de gestión a un nivel superior.

#### **12.2.5. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DE LA VARIABLE SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN**

Las instituciones bajo estudio no logran concretizar todos los objetivos programados para la gestión.

No todas las instituciones encuestadas disponen de un adecuado control presupuestario, y no siempre, estos son analizados y ejecutados de acuerdo a criterios de eficiencia y economía.

Los recursos e insumos de la entidad no se utilizan en forma óptima, porque no siempre se disponen políticas y sistemas administrativos específicos.

En las entidades estudiadas la toma de decisiones en las, en general no es estructurada, cada Jefe de Unidad posee la responsabilidad de tomar decisiones, en la mayoría de los casos se utiliza la metodología de selección de alternativas, si la decisión no fue programada se tiende a

improvisar incrementando el riesgo de tomar mal una decisión o cometer errores, en la toma de decisiones de la institución bajo estudio existen limitantes de todo tipo las principales son la falta de información y el riesgo.

En las entidades estudiadas existe un 65% de aversión al riesgo, pero establecen que este debe ser enfrentado a diario ya que caso contrario se corre el riesgo de que la toma de decisiones sea más complicada.

En general el estilo de liderazgo es orientado hacia las personas, concediendo mayor importancia a la motivación de los subordinados y no así al control, cabe resaltar que según los entrevistados se establece que el estilo del gerente es presentar un problema escuchar sugerencias y tomar la decisión, mientras que a nivel encuestas el resultado es que los ejecutivos permiten a los empleados funcionar dentro de los límites definidos por él en las funciones asignadas a cada individuo, lo cual ratifica lo explicado por el gerente al mencionar que cada jefe de unidad toma sus propias decisiones, pero las decisiones más importantes las toman los mandos superiores.

El incipiente Control de Gestión en las entidades estudiadas, es realizado sin establecer áreas críticas como prioridad, así mismo no se establecen indicadores de gestión claves, por lo tanto se establece que el Control de Gestión suele ser realizado de manera superficial.

La aplicación del control de gestión en la mayoría de los casos no es exitosa debido a que solo evalúa y no contribuye a la prevención de posibles fallas o errores.

Los procesos incipientes de Control de Gestión son deficientes porque son realizados al final de la gestión y no de forma oportuna, y además no cuentan con una unidad destinada a desarrollar el Control de Gestión.

La aplicación del Control de Gestión en las Instituciones bajo estudio, para la mayoría de los casos no es exitosa al no contribuir a la prevención de posibles fallas, errores o problemas que se presentan en forma oportuna.

Finalmente se establece que el personal entrevistado, solo considera factores internos con características financieras – contables, dejando de lado otro tipo de indicadores que cumplen con características cualitativas que llevarían el control de gestión a un nivel superior.

### **12.3. VARIABLE: INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN**

**12.3.1. OBJETIVO:** “Explicar los instrumentos de los sistemas de control de gestión.

Esta variable de investigación contribuye a explicar el grado de sistematización de control de gestión en las entidades bajo estudio; se identifican que tipo de

herramientas son utilizadas para realizar dicho control. Para su evaluación se toma en cuenta un indicador que es el Diseño e Implantación de Instrumentos de Control de Gestión. A continuación se desarrolla el indicador de estudio:

### **12.3.2. DISEÑO E IMPLANTACIÓN DE INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN**

A través de este indicador se pretende establecer qué tipo de diseño tienen los instrumentos de control de gestión de las instituciones bajo estudio, y cómo son implantados.

En el marco teórico de la presente investigación correspondiente a Mecanismos e Instrumentos de Control se desarrollaron tres tipos de instrumentos, que serán las dimensiones de la presente variable, dejando claro que cada institución puede desarrollar sus propios tipos de instrumentos de control de gestión, pero para dar un parámetro dentro de la presente investigación se evaluará si estos existen en las entidades estudiadas.

#### **12.3.2.1. Cuadro de Mando**

Según los resultados de la investigación realizada en las entidades bajo estudio no se aplica esta herramienta en el 85% de las instituciones, y además no están al tanto de su existencia.

Se concluye que para contribuir al Control de Gestión se hace latente la necesidad de aplicar las herramientas que sean necesarias para tal efecto, una de ellas podría ser la implantación del cuadro de mando integral.

#### **12.3.2.2. Evaluaciones periódicas de Puntos Débiles y Fuertes de la Gestión**

Sobre la base de los resultados de las entrevistas se pudo determinar que solo en un 32% de las entidades estudiadas se realizan evaluaciones de puntos débiles y fuertes de la gestión.

#### **12.3.2.3. Otros Instrumentos de Control de Gestión**

La investigación demuestra que en el 78% de las entidades encuestadas no se conocen, y por tanto no se utilizan estándares, ratios y opiniones técnicas de terceros y otras técnicas de control de gestión, solo se utilizan como instrumentos de control de gestión la ejecución presupuestaria con su respectivo registro de información financiera y registro de información física; realizan un análisis de la ejecución del POA, comparando lo planificado con lo realizado, (viene a ser un pequeño cuadro de mando integral), evaluando algunas veces la coherencia de criterios y calidad de la programación y

finalmente aplican una comparación con estatutos, normas y leyes aplicables a la entidad.

### **12.3.3. CONCLUSIONES DE LA VARIABLE INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN**

En el desarrollo del presente capítulo se llegó a las siguientes conclusiones:

Para contribuir al Control de Gestión se hace latente la necesidad de aplicar las herramientas que sean necesarias para tal efecto.

Sobre la base de los resultados de los estudios efectuados, se determinó que en algunas instituciones se realizan evaluaciones de puntos débiles y fuertes de la gestión, pero estas son muy generales, no son periódicas, no contribuyendo en gran medida como un instrumento de control de gestión, no se aplica el instrumento de "Cuadro de Mando", y muchos no la conocen.

Si bien parte del personal encargado de tomar decisiones implantan instrumentos conocidos, la mayoría no utiliza las herramientas correspondientes, utilizan los recursos que estén a su alcance para realizar a su manera el control de gestión, diseñan e implantan sus propios instrumentos de control de gestión.

## **12.4. VARIABLE: LABORES DE AUDITORÍA INTERNA**

**12.4.1. OBJETIVO:** Analizar las actuales labores de las Unidades de Auditoria Interna en las entidades estudiadas.

En este análisis se establece en qué medida las Unidades de Auditoria Interna están siendo optimizadas, se evalúa si su planificación es realizada de acuerdo a normas, también si además de las auditorias contables, se realizan auditorias operativas, y cómo evalúan sus resultados obtenidos.

Finalmente se evalúa si el control interno de la institución está siendo efectivo en su aplicación y operación.

Para su evaluación se toman en cuenta dos indicadores, el primero es el grado de eficiencia, efectividad y economía en la realización de la auditoria interna y el segundo es la revisión continua del diseño y operación del control interno.

### **12.4.2. GRADO DE EFECTIVIDAD, ECONOMÍA Y EFICIENCIA EN LA REALIZACION DE LA AUDITORIA INTERNA.**

A través de este indicador se realiza un análisis del grado de eficiencia, efectividad y economía en la realización de la auditoria interna en las instituciones bajo estudio, para tal efecto se toma en cuenta dos dimensiones:

#### **12.4.2.1. Planificación, de los Resultados de la Auditoria Interna**

En el desarrollo de la investigación, en algunas de las entidades estudiadas, se accedió a la planificación estratégica y planificación operativa de las unidades de auditoria interna, así como al Memorando de Planificación de Auditoria Interna, a continuación se presenta un breve análisis de los mismos.

Según los documentos de las Unidades de Auditoria Interna estudiadas, se determino que en un 92% de las entidades estudiadas en cumplimiento a las disposiciones de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales (SAFCO) y reglamentos específicos emitidos por la Contraloría General de la República, se efectúa la planificación estratégica, la planificación operativa, y se elabora el memorando de planificación de auditoria (MPA); se realiza el relevamiento de información y la evaluación de los sistemas de control interno vigentes, además se realiza una planificación detallada de las auditorias financieras, especialmente la obligatoria referente a la de confiabilidad de los registros contables y los estados financieros de la gestión, con la finalidad de expresar una opinión sobre la

confiabilidad de los mismos, de acuerdo a normas básicas de control interno vigente, Normas de Auditoria Gubernamental, Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y disposiciones legales vigentes.

A través del mismo documento, se establece que los titulares de las entidades son responsables de la presentación oportuna de los estados financieros y de la veracidad de la información contenida en los mismos. El titular de la Unidad de Auditoria Interna de cada entidad, es responsable por la opinión que emita en función a la auditoria realizada, si durante el transcurso de la auditoria se detectan hallazgos significativos, estos son objeto de informes separados sobre control interno y de responsabilidades, de acuerdo a las circunstancias del hecho.

En las entidades bajo estudio, se efectúa la planificación de la auditoria, y se hace una evaluación de los riesgos que afectan o puede afectar, tanto a la institución, como al proceso mismo de auditoria.

Se concluye que en las entidades bajo estudio la planificación de la Auditoria Interna para evaluar la confiabilidad de los registros contables y los

estados financieros de la gestión, es realizada de acuerdo a la normativa establecida, normas básicas de control interno vigente, Normas de Auditoria Gubernamental, Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y disposiciones legales vigentes.

La comunicación de los resultados de la auditoria es realizada a todas las personas encargadas de la toma de decisiones en la institución además de los entes de tuición.

#### **12.4.3. Ejecución de la Auditoria Interna**

El grado de riesgo en el 55% de las entidades bajo estudio, es elevado ya que existe la carencia y conocimiento de las estructuras organizativas, por parte del personal operativo y administrativo.

Según la entrevista realizada a los Jefes de las Unidades de Auditoria Interna de las entidades bajo examen, se establece que se aplican todos los procedimientos de auditoria interna, comprendiendo la planificación operativa, la planificación detallada la ejecución y la conclusión.

Se establece que la duración de cada proceso depende del tamaño de la auditoria programada, pero generalmente se utiliza para planificar un 30% del tiempo programado,

para la ejecución un 60% y para la conclusión (informe) un 10 %.

Se concluye que la ejecución de la Auditoria Interna en un 92% de las instituciones bajo estudio, se realiza de acuerdo a lo programado, aplicando todos los procedimientos de auditoria interna financiera.

#### **12.4.4. Evaluación de los resultados de la auditoria interna**

Las Unidades de Auditoria Interna en un 82% de las entidades bajo estudio, emiten Informes de Auditoria sobre la confiabilidad de los registros contables y estados financieros, y otros informes sobre aspectos financieros - contables, con escaso énfasis en el análisis de los resultados de la gestión.

##### **12.4.4.1. Acceso a los Sistemas de Información**

En un 75% de las entidades bajo examen no todas cuentan con adecuados sistemas de información gerencial, generalmente se trabaja sobre la base de los sistemas generales, estructurados en los reglamentos de los sistemas de administración y control gubernamentales

La mayor parte de las instituciones bajo examen están en proceso de diseño de Sistemas de Información Gerencial.

Las entidades bajo estudio cuentan con una Unidad de Procesamiento de Datos, que elabora los registros contables, el control de la ejecución presupuestaria, la planilla de sueldos y salarios, cuadros comparativos de adquisición y estados de activos fijos, sin embargo, no todas las instituciones cuentan con los sistemas integrales de una Unidad Central de Procesamiento de Datos ni trabajan en red.

Se concluye que los sistemas de información de las instituciones bajo estudio requieren ser mejorados constantemente. La mayor parte de las instituciones bajo examen, aún no cuentan con un sistema de información gerencial lo cual dificulta la toma de decisiones y el control de gestión.

También se establece que algunas instituciones bajo examen cuentan con Unidades de Procesamiento de Datos, sin embargo en la mayor parte de los casos no trabajan en red.

#### **12.4.5. REVISIÓN CONTINUA DE LA EFECTIVIDAD DISEÑO Y OPERACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

##### **12.4.5.1. Efectividad del diseño y operación del Sistema de Control Interno**

Según las entrevistas dirigidas a los ejecutivos de las entidades bajo examen el 85% opina que los Sistemas de Control Interno tienden a ser efectivo porque se han diseñado sobre la base de los Sistemas de Administración y Control Gubernamentales.

Sin embargo en gran parte de estas entidades los sistemas de controles internos específicos, no existen o se encuentran en la etapa de diseño o implementación.

A través de las entrevistas dirigidas a los Jefes de las UAI se establece que el control interno de las instituciones actualmente cumple la función para las que fueron creadas, sin embargo necesitan ser mejorados, actualizándolo con nuevas metodologías, sistemas y procedimientos.

#### **12.4.5.2. Operación de los Controles Internos**

Según las entrevistas realizadas los controles internos de las instituciones, son implícitos a las labores y responsabilidades de cada funcionario, los evalúan y controlan los ejecutivos y las UAI. Y su operabilidad es de un 65%.

Se establece en las entidades bajo examen que los controles internos son implícitos a las labores

y responsabilidades de cada funcionario, siendo finalmente evaluados y controlados por los ejecutivos de la entidad y por la Unidad de Auditoría Interna de la misma.

**12.4.6. CONCLUSIONES DE LA VARIABLE: LABORES DE AUDITORÍA INTERNA**

De acuerdo al análisis de las labores de la UAI se evidencia que:

La planificación de la Auditoría Interna es realizada en un 92% de acuerdo a la normativa establecida, normas básicas de control interno vigente, Normas de Auditoría Gubernamental, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y disposiciones legales vigentes.

La comunicación de los resultados de las auditorías en un 95% de las entidades estudiadas es realizada a todas las personas encargadas de la toma de decisiones en las instituciones además de los entes de tuición.

El grado de riesgo de auditoría en las entidades bajo examen es del 55%, ya que existe la carencia y conocimiento de la estructura organizativa por parte del personal operativo y administrativo.

En un 75% de las entidades encuestadas no cuentan con un sistema de información gerencial, las políticas de

control interno aplicadas por las administraciones no son del todo adecuadas, pues su carencia de seguimiento hace que no se puedan mejorar ciertos procedimientos, esta debilidad se ve reforzada en el hecho de que cada persona responsable de su área es el responsable de dar seguimiento a cada observación, pese a que solo respecto a algunas observaciones son comunicados.

El alcance de las auditorías esta orientado a las auditorias internas contables, y escasamente a las auditorias operativas y otro tipo de auditorias.

Los sistemas de información de las instituciones bajo estudio requieren ser mejorados constantemente, porque aun no cuentan con sistemas de información gerencial lo cual dificulta la toma de decisiones y el control de gestión.

Se establece que si bien las instituciones bajo examen cuentan con Unidades de Procesamiento de Datos estas son descentralizadas, no contando con una central, lo cual dificulta el control, y tampoco trabajan en red..

Los sistemas de control interno de las instituciones bajo estudio tienden a ser efectivos, pero los sistemas de control especificos aún se encuentran en la etapa de diseño e implementación.

Se establece que los controles internos de las instituciones a pesar de cumplir la función para la que fueron creados, necesitan ser mejorados.

En general en las entidades bajo examen se establece que los controles internos son implícitos a las labores y responsabilidades de cada funcionario, siendo finalmente evaluados y controlados por los ejecutivos de la entidad y por las Unidades de Auditoría Interna.

## **12.5. VARIABLE: EVALUACIÓN DE LAS LABORES DE AUDITORIA INTERNA**

**12.5.1. OBJETIVO:** "Identificar los factores característicos que influyen en la gerencia al evaluar los resultados de la auditoría interna.

A través del estudio de esta variable se identificará cómo se evalúan los Informes de auditoría Interna en las entidades bajo examen.

Para la evaluación de esta variable se establece un indicador, que es el grado de importancia que se le da a los resultados del trabajo de las UAI, sus dimensiones son: La utilización efectiva de la UAI, el porcentaje de tiempo empleado en evaluar los resultados finales de la auditoría Interna (El Informe), factores que influyen en la

evaluación de los resultados de la auditoria Interna y las medidas correctivas tomadas basadas en los Informes de la Unidades de auditoria Interna de las Instituciones bajo estudio.

**12.5.2. GRADO DE IMPORTANCIA QUE SE OTORGA A LOS RESULTADOS DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA**

Para tal efecto se evaluará en función a cuatro dimensiones de estudio planteadas previamente.

**12.5.3. Utilización Efectiva de la Unidad de auditoria Interna**

Según la investigación efectuada en el 83% de las entidades bajo examen los resultados del trabajo de las Unidades de Auditoria Interna no cuentan con una metodología adecuada para su evaluación, además son consideradas con mucha posterioridad a su ejecución y posteriormente a la toma de decisiones, y no en forma oportuna, por tanto su contribución al el control de gestión se da en menor medida.

Los ejecutivos de las entidades bajo examen indican que se da la mucha importancia a las Unidades de Auditoria Interna, porque es un instrumento que accesoría gerencial; las labores de auditoria interna, son de carácter global, sin embargo existe mucho énfasis en las áreas contables – financieras, siendo su debilidad el análisis de otras operaciones.

La mayor parte de los jefes de las unidades de auditoria interna indican que los resultados de su labor son importantes para la toma de decisiones, pues permite mejorar las "tres E's" (Eficiencia, economía y eficacia) de la entidad en todas las operaciones, pero con un mayor énfasis en los detalles financiero – contables, llegando a hacer análisis muy profundos de cuentas individuales.

El trabajo de las UAI se aboca casi de forma exclusiva a la realización de pruebas en el área financiera – contable, lo que hace que otras áreas críticas y sus respectivas operaciones no sean evaluadas con la rigurosidad que amerita; por otro lado, la realización de controles posteriores hace que se identifiquen las falencias una vez finalizado el ejercicio.

#### **12.5.4. Evaluación de los resultados finales de la auditoria interna.**

De acuerdo a las entrevistas realizadas el proceso de evaluación de los informes de las UAI se enmarca dentro de los términos establecidos por ley; sin embargo en un 77% de las entidades encuestadas, los procesos de evaluación no cuentan con una metodología adecuada, además son realizados con mucha posterioridad a su ejecución y no en forma oportuna.

La aplicación de las medidas correctivas no siempre es oportuna en la mayoría de las entidades estudiadas,

No se cuenta con plazos programados para evaluar los resultados de las auditorias internas.

No existe tiempos determinados de seguimiento para evaluar la implementación de las recomendaciones efectuadas, la implementación de las recomendaciones no siempre es oportuna ni completa.

Los informes en general de auditoria interna se evalúan, a partir de los procesos de validación, en los procesos de implementación de las recomendaciones y en los procesos de seguimiento.

**12.5.5. Factores que influyen en la evaluación de los resultados de auditoria interna**

Según la entrevistas que se mantuvo las personas que tienen poder decisonal en las instituciones bajo examen, los factores que influyen en la evaluación de los resultados del trabajo de las unidades de auditoria interna en un 83% son basan en la relación costo beneficio de las observaciones y recomendaciones, también influye el valor agregado que generan dichas recomendaciones.

Las unidades de auditoría interna se abocan con mayor énfasis al área contable financiera, dejando de lado otras áreas importantes.

Además de lo anterior, influye la opinión de los entes tutores y de las autoridades fiscalizadoras.

**12.5.6. MEDIDAS CORRECTIVAS TOMADAS, BASADAS EN EL INFORME DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA**

El 65% de los Jefes de las UAI encuestados, señalan que la implementación de las medidas sugeridas por las auditorías internas se lo realiza en forma muy posterior a la aprobación de los niveles ejecutivos, lo cual implica la pérdida de un tiempo considerable entre la presentación del informe y la implantación de las recomendaciones.

Se concluye que las medidas correctivas tomadas basadas en el Informe de la UAI generalmente no siempre son oportunas.

También se establece que el seguimiento de las medidas correctivas sugeridas por las Auditorías Internas es con mucha posterioridad a su implementación.

**12.5.7. CONCLUSIONES DE LA VARIABLE: EVALUACIÓN DE LAS LABORES DE LAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA**

De acuerdo al análisis efectuado se concluye que:

La importancia de las UAI en las instituciones esta descontada, pero tiene debilidades en cuanto al análisis de otras operaciones.

Las UAI no contribuyen en gran medida en el control de gestión de las entidades bajo examen, ya que los resultados de su trabajo son evaluados con mucha posterioridad a la toma de decisiones.

El trabajo de las UAI se aboca casi de forma exclusiva a la realización de pruebas en el área financiera – contable, lo que hace que otras áreas críticas no sean evaluadas con la rigurosidad que amerita.

Los procesos de evaluación de las recomendaciones de auditoria interna en las entidades bajo examen no cuentan con una metodología adecuada, además el control de la implementación de las recomendaciones de las diferentes áreas auditadas se lo hace de forma posterior y generalmente con bastante retraso, haciendo que la aplicación de medidas correctivas no sea en forma oportuna. Esto ocasiona que el tiempo empleado para evaluar los resultados de la auditoria interna, además no cuenten con plazos programados, pudiendo dejar de lado muchos de ellos ya sea por olvido y falta de tiempo para la aplicación o por su criterio costo beneficio, o por una deficiente comprensión y percepción..

Por lo que se establece que para ciertas recomendaciones no exista un tiempo determinado de seguimiento.

En la evaluación de los resultados de la auditoria Interna influye principalmente la importancia que los ejecutivos de la institución le den a los resultados de la auditoria interna.

Se debe resaltar el hecho que si bien el alcance de las auditorias internas es de carácter global, en la práctica se abocan en un 85% al área financiera – contable, dejando de lado las áreas operativas.

No siempre las medidas correctivas tomadas basadas en los Informes de las UAI son oportunas.

## CAPÍTULO N° XIII

### PRUEBA DE HIPÓTESIS Y CONCLUSIONES FINALES DEL MARCO PRÁCTICO

#### 13.1. CRUCE DE VARIABLES

En el siguiente cuadro se realiza el cruce de variables determinadas anteriormente. Este cruce de variables es realizado para obtener información, comprobar o rechazar la hipótesis, también para evaluar el cumplimiento de los objetivos del marco práctico de la presente investigación y para contar con bases para la elaboración de la Propuesta.

CUADRO N° 1  
CRUCE DE VARIABLES

VARIABLES	Sistema de Control de Gestión	Instrumentos de Control de Gestión	Labores de Auditoría Interna	Evaluación de los Resultados de la Auditoría Interna
Sistema de Control de Gestión	<b>0</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Instrumentos de Control de Gestión		<b>0</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Labores de Auditoría Interna			<b>0</b>	<b>X</b>
Evaluación de los Resultados de la Auditoría Interna				<b>0</b>

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de los resultados obtenidos en la Investigación de Campo.

El objetivo de los cruces de variables es determinar las relaciones entre las variables para obtener información que permita obtener conclusiones finales del presente trabajo de investigación, por lo que se toma en cuenta los cruces de las mismas que permitan consolidar la información para la verificación de la hipótesis.

En este sentido a continuación se presenta la descripción de dichas relaciones con los siguientes resultados:

**Cruce 1: Sistema de Control de Gestión con Instrumentos de Control de Gestión.**

**Objetivo:** Establecer el grado de especialización en el control de gestión.

**Análisis:** El presente trabajo de investigación se pudo determinar que las entidades no cuentan con instrumentos de control establecidos previamente, cada funcionario utiliza los instrumentos que a su criterio le parecen apropiados para realizar el control de gestión. Además se observó que para el control de gestión no se cuenta con buenos sistemas de información.

**Cruce 2: Sistema de Control de Gestión con Labores de Auditoría Interna.**

**Objetivo:** Determinar la relación existente entre las labores de la auditoría interna y los controles de gestión.

**Análisis:** Las labores de auditoría interna no son consideradas adecuadamente, por lo que a la hora de la toma de decisiones se resta importancia a los resultados de auditoría interna, además se debe resaltar que estos resultados considerados y evaluados con posterioridad, tampoco se hace un seguimiento adecuado de la implementación de las recomendaciones.

**Cruce 3:** **Labores de Auditoría Interna con la Evaluación de los Resultados de la Auditoría Interna.**

**Objetivo:** Establecer si se realizan auditorías internas contables-financieras, y operativas.

**Análisis:** En la mayoría de las entidades bajo estudio, no se aplican los dos tipos de auditoría interna, planteados en el Marco Teórico del presente trabajo de investigación, por tanto no se realizan evaluaciones en esas dos dimensiones, si bien la aplicación de la auditoría interna es de carácter global, sólo se aboca al área financiero-contable, y solo en algunas ocasiones al área operativa cuando existe una solicitud expresa por parte de la administración.

**Cruce 4:** **Evaluación de los Resultados de la Auditoría Interna con Sistema de Control de Gestión.**

**Objetivo:** Determinar el grado de contribución de los resultados de la auditoría interna en el control de gestión.

**Análisis:** Actualmente se pudo establecer que el valor agregado de la auditoría interna en el área financiera-contable es muy alto, pero no lo es para el área operativa y administrativa, por lo que si bien los resultados contribuyen al control de gestión, sólo lo hacen en menor porcentaje de lo que podrían hacer optimizando la utilización de las Unidades de Auditoría Interna.

**Cruce 5: Instrumentos de Control de Gestión con Labores de Auditoría Interna.**

**Objetivo:** Determinar la relación existente entre las labores de la auditoría interna y los instrumentos de control de gestión.

**Análisis:** en las labores de auditoría interna no son considerados adecuadamente los instrumentos de control de gestión, por lo que en el desarrollo de los trabajos de auditoría interna no se otorga la correspondiente importancia a estos instrumentos, por lo que los procedimientos utilizados son los clásicos, restándole por tanto la prospectiva adecuada a las labores de auditoría.

**Cruce 6: Instrumentos de control de gestión con la evaluación de los resultados de la auditoría interna.**

**Objetivo:** Determinar el grado de contribución de los instrumentos de control de gestión, en la evaluación de los resultados de la auditoría interna.

**Análisis:** El valor agregado de la auditoría interna en el área financiera-contable es muy alto, pero no lo es para el área operativa y administrativa, por lo cual no solo se requiere la contribución de los instrumentos de control de gestión en el proceso de la auditoría, sino también en la evaluación de los resultados de la auditoría.

### 13.2. PRUEBA DE HIPÓTESIS

Luego de desarrollar y analizar los resultados obtenidos en la Investigación de Campo, se procede a la demostración de la hipótesis para su rechazo o aceptación.

La hipótesis planteada es la siguiente:

***“La auditoría interna instrumento prospectivo del control de gestión”.***

En el siguiente cuadro se expone la prueba de hipótesis para su aceptación o rechazo, en dicho cuadro se presentan las variables y subvariables con los resultados de la Investigación de Campo.

**CUADRO Nº 2**  
**PRUEBA DE HIPÓTESIS**  
**VARIABLE: SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN**

VARIABLE	SUBVARIABLE	DIMENSIONES	V	F	JUSTIFICACIÓN	PR	
<b>SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN</b>	<b>GRADO DE CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS Y METAS EN LA INSTITUCIÓN</b>	P.O.A.	40	60	LAS INSTITUCIONES BAJO ESTUDIO NO LOGRAN CONCRETIZAR TODOS LOS OBJETIVOS PROGRAMADOS PARA LA GESTIÓN.	12.2.2.1	
		PRESUPUESTO	70	30	NO TODAS LAS INSTITUCIONES ENCUESTADAS DISPONEN DE UN ADECUADO CONTRDL PRESUPUESTARIO, Y NO SIEMPRE, ESTOS SON ANALIZADOS Y EJECUTADOS DE ACUERDO A CRITERIOS DE EFICIENCIA Y ECONOMÍA.	12.2.2.2	
		PRODUCTIVIDAD, DESARROLLO DE LA INSTITUCIÓN	63	37	LOS RECURSOS E INSUMOS DE LA ENTIDAD NO SE UTILIZAN EN FORMA ÓPTIMA, PORQUE NO SIEMPRE S DISPONEN POLÍTICAS Y SISTEMAS ADMINISTRATIVOS ESPECÍFICOS.	12.2.2.3	
	<b>TOMA DE DECISIONES</b>	METODOLOGÍA PARA LA TOMA DE DECISIONES	73	27	LA TOMA DE DECISIONES EN LA INSTITUCIÓN EN GENERAL, NO ES ESTRUCTURADA.	12.2.3.1	
		COMPORTAMIENTO FRENTE AL RIESGO	65	35	SI LA DECISIÓN NO FUE PROGRAMADA SE TIENDE A IMPROVISAR. SE DETERMINO QUE EN LA MAYORIA DE LAS INSTITUCIONES BAJO ESTUDIO EXISTE UN ALTO GRADO DE AVERSIÓN AL RIESGO.	12.2.3.2	
		ESTILOS DE LIDERAZGO	85	15	EL LIDERAZGO ESTÁ ORIENTADO EN GRAN MEDIDA HACIA LAS PERSONAS Y NO ASÍ A LAS TAREAS.	12.2.3.3	
	<b>IMPLANTACIÓN DEL CONTROL DE GESTIÓN</b>	ESTABLECIMIENTO DE ÁREAS CRÍTICAS	83	17	EL CONTROL DE GESTIÓN ES REALIZADO SIN ESTABLECER ÁREAS CRÍTICAS COMO PRIORIDAD, PDR LO TANTO EL CONTROL DE GESTIÓN SUELE SER REALIZADO DE MANERA SUPERFICIAL.	12.2.4.1	
		FORMULACIÓN DE INDICADORES CLAVE	87	13	EN LA MAYORIA DE LAS INSTITUCIONES BAJO ESTUDIO NO SE FORMULAN INDICADORES CLAVE.	12.2.4.2	
		EFICIENCIA EN CUANTO AL MOMENTO DE APLICAR EL CONTROL DE GESTIÓN	73	27	LA MAYORIA DE LAS ENTIDADES ENCUESTADAS NO SON EFICIENTES EN CUANTO AL MOMENTO DE LA APLICACIÓN DE TÉCNICAS DE CONTROL DE GESTIÓN, SE REALIZA GENERALMENTE AL FINAL DE LA GESTIÓN Y NO DE FORMA OPERTUNA, DEMANDA MUCHO TIEMPO, Y NO SE CUENTAN CON UNA UNIDAD DESTINADA A DESARROLLAR EL CONTROL DE GESTIÓN.	12.2.4.3	
		FACTORES INTERNOS Y EXTERNOS QUE INFLUYEN EN EL CONTROL DEH GESTIÓN	75	25	EL PERSONAL ENTREVISTADO SÓLO CONSIDERA FACTORES INTERNOS Y SOLO FINANCIERO-CONTABLES, DEJANDO DE LADO OTRO TIPO DE INDICADORES QUE CUMPLEN CON CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS QUE LLEVARIAN EL CONTROL DE GESTIÓN A UN NIVEL SUPERIOR.	12.2.4.4	
	<b>TOTAL</b>			714	286		
	<b>VALOR PORCENTUAL</b>			71,4	28,6		

**CUADRO N° 3**  
**PRUEBA DE HIPÓTESIS**  
**VARIABLE: INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN**

VARIABLE	SUBVARIABLE	DIMENSIONES	V	F	JUSTIFICACIÓN	PR
INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN	DISEÑO E IMPLANTACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN	CUADRO DE MANDO	85	15	LAS INSTITUCIONES BAJO ESTUDIO NO APLICAN EL CUADRO DE MANDO, Y NO ESTAN AL TANTO DE SU EXISTENCIA.	12.3.2.1
		EVALUACIONES PERIÓDICAS DE PUNTOS DÉBILES Y FUERTES DE LA GESTIÓN	68	32	ESTAS EVALUACIONES EN LAS ENTIDADES ESTUDIADAS SON REALIZADAS DE MANERA MUY GENERAL, NO PERIÓDICAMENTE, NO CONTRIBUYEN COMO INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN.	
		OTROS INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN	78	22	LOS FUNCIONARIOS DE LAS INSTITUCIONES NO CONOCEN OTROS INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN, Y UTILIZAN LOS RECURSOS QUE ESTÉN A SU ALCANCE PARA REALIZAR A SU MANERA EL CONTROL DE GESTIÓN, DISEÑANDO E IMPLANTANDO SUS PROPIOS INSTRUMENTOS.	12.3.2.3
<b>TOTAL</b>			231	69		
<b>VALOR PORCENTUAL</b>			77	23		

**CUADRO N° 4**  
**PRUEBA DE HIPÓTESIS**  
**VARIABLE: LABORES DE AUDITORIA INTERNA**

VARIABLE	SUBVARIABLE	DIMENSIONES	V	F	JUSTIFICACIÓN	PR
LABORES DE AUDITORIA INTERNA	GRADO DE EFICIENCIA, EFECTIVIDAD Y ECONOMIA EN LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA	PLANIFICACIÓN DE LAS AUDITORIAS INTERNAS	92	8	EN LAS ENTIDADES ESTUDIADAS EXISTE UNA ADECUADA PLANIFICACIÓN DE ACUERDO A NORMATIVA ESPECIFICA, PARA LA REALIZACIÓN DE AUDITORIAS INTERNAS.	12.4.2.1
		EJECUCIÓN DE LAS AUDITORIAS INTERNAS	55	45	EN LAS ENTIDADES ESTUDIADAS EXISTE UN ELEVADO RIESGO DE AUDITORIA DEBIDO A LA CARENCIA, Y EN SU CASO DESCONOCIMIENTO DE LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LAS ENTIDADES, POR PARTE DEL PERSONAL OPERATIVO.	12.4.2.2
		EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORIA INTERNA	82	18	LAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA EN LAS ENTIDADES BAJO ESTUDIO, EMITEN INFORMES DE AUDITORIA SOBRE LA CONFIABILIDAD DE LOS REGISTROS CONTABLES Y ESTADOS FINANCIEROS, Y OTROS INFORMES SOBRE ASPECTOS FINANCIEROS - CONTABLES, CON ESCASO ÉNFASIS EN EL ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA GESTIÓN.	12.4.2.3
		ACCESO A LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LAS INSTITUCIONES BAJO ESTUDIO	75	25	LAS ENTIDADES ESTUDIADAS CUENTA CON SISTEMAS COMPUTARIZADOS DE PROCESAMIENTO DE INFORMACIÓN, SIN EMBARGO NO SON INTEGRALES NI TRABAJAN EN RED. ADEMÁS CONQUE CUENTA LA ENTIDAD, NO CUENTA CON CONTROLES DE INTEGRIDAD EFECTIVOS.	12.4.2.4
	REVISIÓN CONTINUA DE LA EFECTIVIDAD DEL DISEÑO Y OPERACIÓN DEL CONTROL INTERNO	EFFECTIVIDAD DEL DISEÑO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	15	85	EN LAS ENTIDADES BAJO ESTUDIO EL CONTROL INTERNO TIENDE A SER EFECTIVO, PERO LOS SISTEMAS DE CONTROL FORMALES AÚN SE ENCUENTRAN EN LA ETAPA DE DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN.	12.4.3.1
		OPERACIÓN DE LOS CONTROLES INTERNOS	65	35	LOS CONTROLES INTERNOS DE LA INSTITUCIÓN BAJO ESTUDIO, SON IMPLÍCITOS A LAS LABORES Y RESPONSABILIDADES DE CADA FUNCIONARIO.	12.4.3.2
	<b>TOTAL</b>			384	216	
<b>VALOR PORCENTUAL</b>			64	36		

CUADRO Nº 5

PRUEBA DE HIPÓTESIS

VARIABLE: EVALUACIÓN DE LAS LABORES DE LAS UNIDADES DE  
AUDITORIA INTERNA

VARIABLE	SUBVARIABLE	DIMENSIONES	V	F	JUSTIFICACIÓN	PR
EVALUACIÓN DE LAS LABORES DE LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA	GRADO DE IMPORTANCIA QUE SE LE DÁ A LOS RESULTADOS DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA	UTILIZACIÓN EFECTIVA DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA	83	17	<p>EN LAS ENTIDADES BAJO ESTUDIO LAS UAI NO CONTRIBUYEN AL CONTROL DE GESTIÓN, YA QUE LOS RESULTADOS DE LOS INFORMES DE LAS AUDITORIAS INTERNAS SON EVALUADOS GENERALMENTE EN FORMA POSTERIOR A LA TOMA DE DECISIONES, Y CON ÉNFASIS EN EL ÁREA CONTABLE.</p> <p>EL TRABAJO DE LAS UAI SE ABOCAN CASI DE FORMA EXCLUSIVA A LA REALIZACIÓN DE PRUEBAS EN EL ÁREA FINANCIERO-CONTABLE, LO QUE OCASIONA QUE ÁREAS CRÍTICAS EN LA PARTE OPERATIVA NO SEAN EVALUADAS CON LA RIGUROSIDAD QUE AMERITA; LA REALIZACIÓN DE CONTROLES POSTERIORES HACE QUE SE IDENTIFIQUEN LAS FALENCIAS UNA VEZ FINALIZADO EL EJERCICIO.</p>	12.5.2.1
		EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS FINALES DE LA AUDITORÍA INTERNA	77	23	<p>LOS PROCESOS DE EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LAS AUDITORIAS INTERNAS NO CUENTAN CON UNA METODOLOGÍA ADECUADA, ADEMÁS SON REALIZADOS CON MUCHA POSTERIORIDAD A SU EJECUCIÓN, Y NO EN FORMA OPORTUNA.</p> <p>LA APLICACIÓN DE MEDIDAS CORRECTIVAS NO SIEMPRE ES OPORTUNA EN LAS ENTIDADES ESTUDIADAS.</p> <p>NO SE CUENTAN CON PLAZOS PROGRAMADOS PARA EVALUAR LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA INTERNA.</p> <p>NO EXISTE TIEMPOS DETERMINADOS DE SEGUIMIENTO PARA LAS RECOMENDACIONES EFECTUADAS.</p>	12.5.2.2
		FACTORES QUE INFLUYEN EN LA EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE AUDITORÍA INTERNA	17	83	<p>EN LA EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA INTERNA, INFLUYEN: PRINCIPALMENTE LA RELACIÓN COSTO BENEFICIO DE LAS OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES, Y TAMBIÉN EL VALOR AGREGADO QUE GENERAN DICHAS RECOMENDACIONES.</p>	12.5.2.3
		MEDIDAS CORRECTIVAS TOMADAS, BASADAS EN EL INFORME DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA	65	35	<p>LAS MEDIDAS CORRECTIVAS TOMADAS BASADAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA NO SIEMPRE SON OPORTUNAS.</p> <p>LOS SEGUIMIENTOS A LAS MEDIDAS CORRECTIVAS SUGERIDAS POR LAS AUDITORIAS INTERNAS SON MUY POSTERIORES.</p>	12.5.2.3
TOTAL			242	158		
VALOR PORCENTUAL			60,5	39,5		

**Fuente:** Elaboración propia, sobre la base de los resultados obtenidos en la Investigación de Campo.

**Referencias:**

**V:** Verdadero.

**F:** Falso.

**PR:** Punto de Referencia.

**RESUMEN DE COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

A continuación se desarrolla un resumen de la comprobación de la hipótesis.

**CUADRO N° 6**

**RESUMEN DE LA COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

VARIABLE	VERDADERA	FALSA	TOTAL
SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN	714	286	1.000
INSTRUMENTOS DE CONTROL DE GESTIÓN	231	69	300
LABORES DE AUDITORÍA INTERNA	384	216	600
EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA INTERNA	242	158	400
TOTAL	1.571	729	2.300
TOTAL PORCENTUAL	68,30%	31,70%	100%

Fuente: Elaboración propia, 2002.

En el cuadro anterior se determina que la docimasia de hipótesis se llevó a cabo con el análisis de cuatro variables de investigación y veintidós indicadores.

De la mencionada docimasia se tiene que 23 indicadores pertenecen a la columna de verdaderos (aceptación), que representa el 68,30% del total de los indicadores, con relación a un 31,70% de falsos (rechazo) de los mismos, por lo tanto queda demostrado que la hipótesis planteada en el presente trabajo de investigación es aceptada.

Se determina entonces que si existe una necesidad de optimizar las labores de la unidad de auditoria interna en las entidades encuestadas, para que constituyan un apoyo real a la gerencia en la toma de decisiones como un instrumento de control de gestión.

### **13.3. CONCLUSIONES FINALES DEL MARCO PRÁCTICO**

Luego de haberse realizado el análisis de los resultados obtenidos en el estudio de campo que se realizó utilizando la información de la encuesta realizada, se llega a las siguientes conclusiones finales:

Las entidades encuestadas tienden a mejorar los servicios que otorgan a la comunidad.

Las instituciones no siempre logran concretizar la totalidad de sus objetivos.

Generalmente se realizan auditorias internas contables, en algún momento se realiza auditorias operativas.

No siempre se efectúa un adecuado control presupuestario.

La toma de decisiones en las instituciones en general no es estructurada, cada Jefe de Unidad posee la responsabilidad de tomar decisiones, en la mayoría de los casos se utiliza la metodología de selección de alternativas, si la decisión no fue programada se tiende a improvisar incrementando el riesgo de tomar mal una decisión o cometer errores, en la toma de decisiones de las instituciones bajo estudio existen limitantes las principales son la falta de información y el riesgo.

En las instituciones bajo estudio existe un grado elevado de aversión al riesgo, pero establecen que este debe ser enfrentado a diario ya que caso contrario se corre el riesgo de que la toma de decisiones sea más complicada.

En general, el estilo de liderazgo es orientado hacia las personas, concediendo mayor importancia a la motivación de los subordinados y no así al control.

En la mayoría de las entidades encuestadas el Control de Gestión es realizado sin establecer áreas críticas como prioridad, de la misma manera no se determinan indicadores de gestión por lo tanto se establece que el Control de Gestión suele ser realizado de manera superficial.

En las instituciones encuestadas no son eficientes en cuanto al momento de aplicar el Control de Gestión ya que es realizado al final del año, y no de forma anticipada a la toma de decisiones, y no cuentan con una unidad destinada a desarrollar el Control de Gestión.

La aplicación del Control de Gestión en las entidades encuestadas no es exitosa al no contribuir a la prevención de posibles fallas, errores o problemas que se presentan.

Se establece que el personal entrevistado, sólo considera factores con características financieras – contables, dejando de lado otro tipo de indicadores que cumplen con características cualitativas que llevarían el control de gestión a un nivel superior.

Si bien parte del personal encargado de tomar decisiones implantan instrumentos conocidos, la mayoría no utiliza las herramientas tradicionales. Utilizan los recursos que estén a su alcance para realizar a su manera el control de gestión, diseñan e implantan sus propios instrumentos de control de gestión.

La planificación del trabajo de las Unidades de Auditoría Interna es realizada de acuerdo a la normativa establecida, en especial en las normas básicas de control interno vigente, normas de Auditoría Gubernamental, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y disposiciones legales vigentes, sin embargo se otorga mayor énfasis a las auditorías financieras, y no así a las operativas y otro tipo de auditorías.

El grado de riesgo de auditoría en las entidades es elevado ya que existe la carencia y desconocimiento de las estructuras organizativas, por parte del personal operativo.

El alcance de las auditorías está generalmente dirigido a las auditorías internas contables, por tanto se realizan pocas han auditorías internas operativas, y otro tipo de auditorías.

Las auditorías operativas simplemente son realizadas cuando existen requerimientos específicos, de aspectos que merecen mayor atención y énfasis.

Dentro de las debilidades y amenazas se hace latente mejorar los sistemas Información Gerencial que sirva de soporte a la toma de decisiones y el control de gestión.

Los controles internos de las instituciones bajo estudio tiende a ser efectivos, pero los sistemas de control específicos aún se encuentran en la etapa de diseño e implementación.

En las entidades estudiadas los problemas internos existentes son solucionados en cada nivel, y los problemas de mayor importancia son resueltos por las máximas autoridades ejecutivas.

Se establece que los controles internos de las instituciones encuestadas necesitan ser mejorados.

No se realiza un seguimiento adecuado respecto al cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los Informes de Auditoría Interna.

Si bien las UAI son importantes en las instituciones, pero tienen debilidades en cuanto al análisis de otras operaciones que no son contables.

Las Unidades de Auditoría Interna, no contribuyen en gran medida en el control de gestión ya que sus resultados son evaluados con mucha posterioridad a la toma de decisiones.

El hecho que el trabajo de las UAI se aboque casi de forma exclusiva a la realización de pruebas en el área financiera – contable, determina que áreas críticas que no sean contables financieras, no sean evaluadas con la rigurosidad que amerita; por otro lado, la consideración de los informes de auditoría interna con mucha posteridad a su ejecución, o sea en forma inoportuna hace que no se identifiquen y corrijan las áreas críticas en forma oportuna.

El proceso de evaluación de los resultados de auditoría interna de las entidades encuestadas, no cuenta con una metodología adecuada, ya que el control de las diferentes áreas se lo hace de forma posterior y no de forma paralela a la toma de decisiones,, haciendo que la aplicación de medidas correctivas sea a largo plazo.

Las medidas correctivas tomadas basadas en el Informe de las UAI generalmente no son oportunas.

## **CAPÍTULO N° XIV**

### **DESARROLLO DE LA PROPUESTA**

#### **14.1. INTRODUCCIÓN A LA PROPUESTA**

El presente capítulo corresponde al planteamiento de la propuesta de solución a los problemas planteados al inicio de la presente investigación, y que fue diseñado en el capítulo anterior mediante la aceptación de la hipótesis.

Los resultados de la investigación de campo determinan los problemas específicos hallados en el desarrollo del marco práctico, a través de la propuesta se propone soluciones a los mismos.

Mediante un análisis de las variables de investigación, se comprueba la necesidad de optimizar las labores de las Unidades de Auditoría Interna en las entidades del sector público, para que contribuyan en mayor medida en la toma de decisiones por parte de las gerencias o las direcciones superior mediante su utilización como instrumentos de control de gestión eficientes, creativos y prospectivos.

#### **14.2. RELACIÓN CAUSA – EFECTO – SOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS DETECTADOS**

A continuación se presenta un cuadro explicativo de las causas de: problemas, efectos, causas, y soluciones planteadas en las entidades públicas.

**CUADRO Nº 7**  
**RELACIÓN CAUSA – EFECTO – SOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS**  
**DETECTADOS**

PROBLEMA	CAUSA	EFECTO	SOLUCIÓN
Las instituciones bajo estudio no logran concretizar, durante la gestión todos los objetivos trazados.	Existe mucha burocracia en las entidades a la hora de tomar decisiones, y se otorga poca importancia a las labores de las unidades de auditoría interna.	No se cumple con los objetivos ni las metas programadas para la gestión, mostrando una deficiente gestión gerencial	Implantación de un instrumento de control de gestión eficiente y creativo que evalúe el cumplimiento de los objetivos y metas de las instituciones estudiadas.
Las medidas correctivas tomadas basadas en los informes de auditoría interna no son oportunas en la generalidad de los casos.			Aplicar instrumentos de control de gestión como base para la toma de decisiones.  Aplicación de diferentes estilos de liderazgo.
La toma de decisiones en las instituciones bajo estudio, en general, no son adecuadamente estructuradas.	No se cuenta con parámetros adecuados para la toma de decisiones.	Malas decisiones que influyen en los resultados de la gestión	Implantación de instrumentos de control de gestión.
No se programan todas las decisiones, por lo que se tiende a improvisar.			
El liderazgo está orientado en gran medida hacia las personas y no así a las tareas.	Estilo de liderazgo centralizado.	La ausencia de la autoridad máxima genera inestabilidad en la institución	Aplicación de diferentes estilos de liderazgo
En las entidades bajo estudio el control de gestión es realizado sin establecer áreas críticas como prioridad, por lo tanto es efectuado de manera superficial.	La implantación del control de gestión no es un mecanismo estructurado.	Mala evaluación en las instituciones obviando puntos clave; incorrecta aplicación del control de gestión	Desarrollar sistemas de control de gestión, y nuevas técnicas sobre control de gestión.
En las instituciones bajo estudio no se formulan indicadores clave.			
Las UAI no contribuyen en gran medida en el control de gestión ya que sus resultados son evaluados posteriormente a la toma de decisiones.			
Las entidades bajo examen no son eficientes en cuanto a la oportunidad de la aplicación de los instrumentos de control de gestión, ya que es realizado generalmente al finalizar la gestión y no de forma oportuna para la toma de decisiones.	El control de gestión es un proceso posterior a la toma de decisiones. No cuenta con una unidad destinada a desarrollar el control de gestión.	La aplicación del control de gestión no es exitosa ya que no está diseñada para la prevención, sino para identificar responsabilidades a posterior	Optimizar la utilización de la UAI y que se presenten informes con recomendaciones que se traducen en valor agregado.

...Continúa

...continuación

PROBLEMA	CAUSA	EFEECTO	SOLUCIÓN
El personal entrevistado de las entidades bajo estudio otorga mayor énfasis a los factores financiero-contables, dejando de lado otro tipo de indicadores que cumplen con características cualitativas.	Se otorga mayor énfasis a las auditorías internas financiero-contables las cuales además no planificadas y ejecutadas adecuadamente.	No se optimiza las labores de la UAI, avocándose solo a lo financiero-contable y de esta forma no se identifican hallazgos en otras áreas que permitirán optimizar el uso de recursos en las entidades.	Optimizar la utilización de las unidades de auditoría interna y realizar los dos tipos de auditoría: financieras y operativas.
Las UAI tienen debilidades en cuanto al análisis de otras operaciones de las entidades.			
El trabajo de la UAI se aboca exclusivamente a la realización de pruebas en el área financiero-contable, dejando otras áreas críticas operacionales sin la evaluación correspondiente.			
La evaluación de los resultados de Aud. Int. Se basa en puntos financiero-contables y no así en factores cualitativos y logro de objetivos.			
La planificación de las labores de las unidades de auditoría interna otorga mayor importancia al área contable - financiero, en contradicción a la normativa específica, que establece también la obligatoriedad de la realización de auditorías internas operativas.			
Existe un elevado riesgo de auditoría en la entidad debido a la carencia y desdoblamiento de la estructura organizativa de la entidad, por parte del personal operativo y administrativo.	El control de gestión, al no ser un mecanismo estructurado, no cuenta con instrumentos que evalúen paralelamente el cumplimiento de metas y objetivos de la institución.	Solo se manejan controles a posterior, haciendo que los errores solo se identifiquen en las gestiones posteriores	Implantar instrumentos de control de gestión y diseñar nuevos sistemas de Control Interno.
La mayor parte de las entidades bajo estudio no aplican el cuadro de mando integral.			
En las entidades bajo estudio las evaluaciones de puntos débiles y fuertes de la gestión son realizadas de manera muy general, además al no ser permanentes, no contribuyen en gran medida como instrumento de control de gestión.			
Los análisis comparativos Inter-instituciones, o inter departamentos, es un análisis muy general.	Ausencia de instrumentos específicos referentes a los sistemas de control interno. Falta de información para la adecuada toma de decisiones	No se dispone e información precisa, oportuna, relevante y comparable para la toma de decisiones	Implantar instrumentos de control de gestión, y diseñar nuevos sistemas de control de gestión.
Los controles internos de las instituciones bajo estudio, son implícitos a las labores y responsabilidades de cada funcionario, y no siempre explícitos.			
El control interno tiende a ser efectivo, pero los sistemas de control específicos aún se encuentran en la etapa de diseño e implementación.			
Ye Para la deficiente evaluación de los resultados operaciones y de gestión influyen varios factores principalmente el costo beneficio.			
Los sistemas Computarizados en la mayor parte de las entidades no son integrales, y no trabajan en red.			

...continúa

...continuación

PROBLEMA	CAUSA	EFEECTO	SOLUCIÓN
El proceso de evaluación de los resultados de las entidades bajo estudio no cuentan con una metodología adecuada, ya que el control es realizado de forma posterior y no de forma paralela.	La evaluación de resultados de Aud. Int. es un proceso posterior a la toma de gestión	No se cuenta con información oportuna para la toma de decisiones	Aplicar un control de gestión paralelo a la toma de decisiones.
En las instituciones bajo estudio existe un alto grado de aversión al riesgo. La aplicación de medidas correctivas de las recomendaciones de auditoría interna siempre es oportuna.	Temor a tomar decisiones, y equivocarse.	Se toman malas decisiones.	Se debe afrontar el riesgo en el mayor número de oportunidades.
No se cuentan con plazos programados para evaluar los resultados de la auditoría interna. No existe un tiempo determinado de seguimiento para las recomendaciones efectuadas. Los estados financieros no fueron presentados oportunamente a la UAI para su correspondiente examen. El seguimiento a las medidas correctivas sugeridas por las auditorías internas es posterior.	Debido a la poca importancia que se otorga al trabajo de las unidades de auditoría interna, a la ineficiencia y la falta de políticas para reconocer la importancia del trabajo de auditoría interna.	Incremento en los costos de las operaciones, reducción del valor agregado de la información	Implantar como política de la institución que un funcionario tenga la responsabilidad de verificar que se cumplan las recomendaciones de la Unidad de Auditoría Interna.

Fuente: Elaboración propia, 2002 sobre la base de problemas detectados en desarrollo de la Investigación de Campo del Marco Práctico.

### 14.3. CONSIDERACIONES PREVIAS A LA ELABORACIÓN DE LA PROPUESTA

Antes de pasar al desarrollo de la propuesta se debe considerar que:

- Los objetivos y las metas propuestas por las entidades públicas no son cumplidas a cabalidad.
- La mayor parte de las entidades encuestadas no cuentan con un sistema de información gerencial.
- La mayor parte de las entidades encuestadas no cuentan con un sistema de control de gestión.

- Por tanto no cuentan con instrumentos de control de gestión claramente definidos para que sean eficientemente utilizados por la gerencia.

Con la presente propuesta, no se desestima la labor actual de las UAI de las entidades públicas, por el contrario se trata de incrementar la utilidad de su labor para que de esta forma contribuya en mayor grado con información oportuna y relevante para la toma de decisiones.

En el desarrollo de la propuesta primero se plantean las características de la auditoría interna como un instrumento de control de gestión, estas permitirán dar opciones de solución a los problemas detectados.

Luego se establece el alcance de la aplicación del instrumento de control de gestión y su diseño. Finalmente se detallará la administración de la propuesta, la retroalimentación y las recomendaciones finales.

### **INTEGRACIÓN DE LA PROPUESTA**

El siguiente gráfico muestra la integración de la propuesta:



#### **14.4. OBJETIVO DE LA PROPUESTA**

Presentar un Instrumento de Control de Gestión eficiente y creativo que se encuentre al servicio de las instituciones para que sea útil a la Gerencia en la toma de decisiones.

#### **14.5. ALCANCES DE LA PROPUESTA**

Los alcances de la propuesta se refieren a los siguientes aspectos:

- El desarrollo de la propuesta esta dirigido a las entidades públicas.
- El enfoque presentado incluye el diseño.
- La propuesta pretende dar soluciones integrales a los problemas detectados, y busca el mejoramiento global del control de gestión de las instituciones.
- La utilización de la Auditoria Interna como un Instrumento de Control de Gestión deberá ser oportuna, paralela a la toma de decisiones, y no así al final de la gestión.

#### **14.6. SUPUESTOS DE LA PROPUESTA**

Para facilitar la comprensión y el diseño de la propuesta se plantean los siguientes supuestos:

- Se busca dar un aporte importante de apoyo gerencial en el control de gestión en las entidades públicas, a través de la utilización de la unidad de auditoria interna no solo como un

sistema fiscalizador sino también como un instrumento de asesoramiento a la planificación, organización, dirección, ejecución y control.

- Se pretende que la unidad de auditoría interna además de cumplir las labores relacionadas exclusivamente con aspectos de control interno, también trabaje en función a los objetivos institucionales, y cumpla con labores de asesoría constante en la toma de decisiones de la institución.
- Se plantea que dentro del marco del desarrollo de las labores de las Unidad de Auditoría Interna se apliquen y ejecuten, no sólo la auditoría interna financiero-contable sino los dos tipos de auditoría interna planteados en el Marco Teórico del presente trabajo de investigación (Financiera-contable y Operativa).
- El control de gestión implica a los directivos y a los responsables de la toma de decisiones en las Instituciones, pudiendo corregir oportunamente las desviaciones que se pretenden.
- El contexto del control de gestión se desarrolla en torno a los objetivos y políticas definidos por las entidades.
- Los criterios relevantes para enjuiciar los resultados y las acciones a tomar son la eficacia y la eficiencia.

## **14.7. LA AUDITORÍA INTERNA COMO UN INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO.**

### **14.7.1. Misión del Instrumento de Control de Gestión**

La misión de la Auditoría Interna como un Instrumento de Control de Gestión es la de mejorar la gestión de la entidad, contribuyendo en la toma de decisiones con información oportuna y confiable a través de indicadores cuantificables y cualificables, que coadyuven al logro de los objetivos y las metas, y además en la solución de problemas para que las entidades sean más productivas.

En el cuadro N° 11 se resume los puntos de la auditoría interna como un instrumento de control de gestión y en el cuadro N° 12 se presenta, a manera de ejemplo una forma de aplicación práctica del instrumento:

**CUADRO N° 8**  
**LA AUDITORÍA INTERNA COMO UN**  
**INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN**

DEFINICIÓN DE ÁREAS CRÍTICAS	DEFINICIÓN DE INDICADORES CLAVE	PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	EJECUCIÓN	FINALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA	EMISIÓN DE INFORMES	TOMA DE DECISIONES	SEGUIMIENTO
SE ESTABLECEN LAS ÁREAS QUE SON MÁS CRÍTICAS DENTRO DE LA INSTITUCIÓN.	LOS INDICADORES CLAVE DARÁN PARÁMETROS DE COMPARACIÓN.	SE ESTABLECE QUE TIPO DE AUDITORÍA SE REALIZARÁ: FINANCIERA OPERATIVA.	A TRAVÉS DE LA EJECUCIÓN SE OBTENDRÁ INFORMACIÓN QUE SIRVA DE APOYO Y RESPALDO EN LA TOMA DE DECISIONES.	SE SINTETIZA LA INFORMACIÓN OBTENIDA DE FORMA CLARA Y PRECISA PARA QUE SEA COMPRENDIDA POR TODOS SUS USUARIOS.	SE EMITEN RECOMENDACIONES SOBRE LOS HALLAZGOS DE LA AUDITORÍA, CONSIDERANDO LOS CRITERIOS DE LOS INFORMES SOBRE CONTROLH INTERNO: COCO Y COSO.	SE TOMA LA DECISIÓN BASADA EN INFORMACIÓN OPORTUNA, CLARA, PRECISA Y CONFIABLE.	SE DEBE HACER UN SEGUIMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES PLANTEADAS EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA.

Fuente: Elaboración propia, 2002.

**CUADRO N° 9**  
**APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA AUDITORÍA INTERNA**  
**COMO UN INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN EN UNA**  
**ENTIDAD "X"**

DEFINICIÓN DE ÁREAS CRÍTICAS	DEFINICIÓN DE INDICADORES CLAVE	PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	EJECUCIÓN	FINALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA	EMISIÓN DE INFORMES	TOMA DE DECISIONES	SEGUIMIENTO
Situación financiera.  Posición en el ámbito de mercado.  Prestación de servicios.  Productividad.  Personal.  Servicio al cliente.  Relaciones con la sociedad.	Resultados globales y unitarios, resultados sobre la rentabilidad, resultados sobre la expansión de la institución, apalancamiento financiero, independencia y disponibilidad.  Venta de servicios, crecimiento y participación de mercado.  Crecimiento, calidad e innovación de servicios.  Técnicos económicos.  Motivación y clima social, formación, desarrollo y salarios.  Juicio de los asegurados y calidad de servicios.  Actitud de la administración pública, imagen y contribución social de la institución.	Financiero-  Contable  y  Operativa	Recopilación de evidencia para la implantación de un instrumento de control de gestión eficiente y creativo que evalué el cumplimiento de objetivos y metas.	Selección y acopio de toda la información, de acuerdo a su materialidad.	Informes de Auditoría Interna e informes de control interno considerando las bases de los informes: COCO y COSO.	Toma de decisiones por parte del Directorio y las Gerencias de las entidad, según los informes emitidos.	Informes de seguimiento a cargo de un responsable de la Unidad de Auditoría Interna.

Fuente: Elaboración propia, 2002.

#### 14.7.2. DEFINICIÓN DE ÁREAS CRÍTICAS.

Al definir áreas críticas para la auditoría interna como un instrumento de control de gestión se realizará una clasificación en siete áreas clave en las entidades, estas áreas son:

- ▶ Situación financiera
- ▶ Ventas y prestación de servicios
- ▶ Producción - productividad
- ▶ Abastecimiento
- ▶ Fuerza laboral – personal
- ▶ Servicio a clientes
- ▶ Indicadores del proceso administrativo

Para que el control de gestión sea más eficiente, se debe tener en cuenta que se afrontará el riesgo en el mayor número de situaciones posibles, estableciendo diferentes tipos de liderazgo.

#### 14.7.3. DEFINICIÓN DE INDICADORES CLAVE.

Cuando se definen indicadores clave se establecen sobre la base de los informes detallados de auditoría interna, reflejando parámetros de evaluación parcial de la gestión. En las instituciones bajo estudio, principalmente se aplica para:

- **Situación financiera:** Los indicadores claves serán los resultados globales y unitarios, los resultados

sobre la rentabilidad, los resultados sobre la expansión de la institución, apalancamiento financiero, independencia y disponibilidad.

- **Ventas y Prestación de Servicios:** Los indicadores claves serán la venta o prestación de servicios, el crecimiento del mercado y la participación en el mercado. Los indicadores claves serán el crecimiento, la calidad de los servicios y la innovación de la institución.
- **Producción - Productividad:** Los indicadores claves serán de dos tipos, técnicos (nivel profesional de los empleados) y económicos (costos).
- **Abastecimiento:** Los indicadores claves serán importancia de los abastecimientos, efectos de los crecimientos de los abastecimientos, e importancia de los abastecimientos nacionales con relación a los extranjeros.
- **Fuerza Laboral - Personal:** Los indicadores claves serán la motivación, clima social, formación, desarrollo, salarios.
- **Servicio a clientes:** Los indicadores claves serán el juicio de los asegurados, calidad de servicios.

- **Indicadores del Proceso Administrativo**

El fin primordial de emplear indicadores en el proceso administrativo es el de poder evaluar en términos cualitativos y cuantitativos el puntual cumplimiento de sus etapas: Planificación, Organización, ejecución – Dirección, y control, y los propósitos estratégicos, a partir de la revisión de sus funciones.

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

#### **14.7.4. PLANIFICACIÓN DE LAS AUDITORÍAS.**

Para optimizar la utilización de la UAI, sobre la base de la definición de área críticas e indicadores claves, se planificarán: Auditorías financiero-contables para establecer grados de eficiencia, efectividad y economía de sus sistemas de control internos financieros, y Auditorías operativas para evaluar constructivamente las actividades y operaciones realizadas en la institución que permitan aumentar el grado de eficiencia, efectividad y economía de la entidad.

#### **14.7.5. EJECUCIÓN DE LAS AUDITORIAS.**

Al ejecutar las auditorías internas financieras y operativas con un enfoque e instrumento de control de gestión, se

recopilará evidencia para la que auditoría interna se constituya como un instrumento prospectivo de control de gestión eficiente y creativo,<sup>o</sup> que evalúe el cumplimiento de objetivos y metas de la institución, a través de una adecuada elaboración de los informes de Auditoría Interna y de Control Interno considerando como herramienta básica los informes COCO y COSO.

**14.7.6. FINALIZACIÓN DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS.**

Se selecciona y agrupa toda la información y evidencia recopilada de acuerdo a su significatividad e importancia para la elaboración de los informes de auditoría interna, los cuales coadyuvarán al diseño e implantación de nuevos sistemas de control, eficientes y creativos que permitan evaluar el cumplimiento de los objetivos y metas de la institución.

**14.7.7. EMISIÓN DE INFORMES DE LAS AUDITORIAS.**

Se emiten recomendaciones basadas en los hallazgos significativos y materiales que se identificaron y recopilaron, los mismos que son insertados en el informe de auditoría interna considerando como instrumento básico los informes de control interno COCO y COSO.

**14.7.8. TOMA DE DECISIONES SOBRE LA BASE DE LOS INFORMES DE AUDITORIA.**

Basados en los informes de auditoría interna se asumen medidas para corregir las falencias identificadas, las

mismas que permitirán a la alta gerencia tomar decisiones aplicando diferentes estilos de liderazgo, afrontando con menor riesgo las diversas situaciones que se presenten.

**14.7.9. SEGUIMIENTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE AUDITORIA INTERNA.**

Se deben elaborar informes de seguimiento respecto al cumplimiento de las medidas sugeridas en los informes de auditoria interna, los cuales deben estar a cargo de un responsable específico, aplicando así un control paralelo para la optimización y mayor eficiencia en la toma de decisiones. La principal herramienta para el seguimiento, es la elaboración de informes previamente mencionados, en los que se evalúe e indique la efectividad de las decisiones adoptadas

**14.7.10. IDENTIFICACIÓN DE OPORTUNIDADES DE MEJORAMIENTO EN LAS ENTIDADES**

Luego de determinar los problemas existentes en las entidades bajo estudio, con la investigación de campo realizada, se hace posible plantear a la auditoria interna como un instrumento de control de gestión.

Según lo desarrollado en el marco teórico el control de gestión tiende a verificar y evaluar la forma como las organizaciones han realizado su actividad, la consonancia de esa actividad con las decisiones, planes y programas

preestablecidos, y el cumplimiento o incumplimiento de los objetivos y metas previamente trazados, por parte de la organización, especialmente en la inversión dinero y bienes puestos al servicio de la administración.

El objetivo del control de gestión es apoyar a los directivos en el proceso de toma de decisiones con visión gerencial, para que se obtengan los resultados deseados.

Se trata de lograr una "congruencia de metas", para lo cual el control de gestión crea el marco dentro del cual las acciones tomadas por los distintos directivos no responden solo al interés de su propio servicio, sino que responden al interés superior de la entidad como conjunto.

Se puede definir el de control de gestión como: Total, Periódico, Cuantitativo e Integrado o coordinado, complementado con las características de: Totalidad, Equilibrio, Oportunidad, Eficiencia, Integración, Creatividad e Impulso a la acción; Por tal razón, gran parte de la evaluación realizada por el control de gestión, descansa sobre los sistemas informativos, el grado de desarrollo obtenido en las técnicas de planeamiento, costos, administración y control interno de las empresas.

Consecuentemente con este criterio, el área de control de gestión, presta mayor atención a los sistemas de información, y por tanto su ausencia implica una

significativa deficiencia de la gestión institucional. El control debe iniciarse en la cumbre de una organización, contemplando, la organización necesariamente desde el punto de vista de sus actividades totales, ninguna área de la entidad puede fallar sin dejar de afectar a toda la organización.

Un Gerente que reflexione, desde su puesto, sobre la empresa identificará las grandes áreas donde debe aplicarse el control. Estas áreas son precisamente los factores críticos de la entidad, es decir, aquellos aspectos de la organización en los que es esencial una actuación satisfactoria para un funcionamiento adecuado y total de la organización.

Los órganos de control de gestión actúan fundamentalmente como informadores de la alta dirección, utilizando instrumentos a través de los cuales su labor de análisis de la información recogida se materializa en tres tipos de informes:

- ▶ El Cuadro de Mando Integral mensual de la alta dirección,
- ▶ Un Balance periódico de puntos débiles y fuertes de la gestión, y
- ▶ El análisis comparativos Inter-unidades de la organización.

- ▶ El análisis comparativos Inter-unidades de la organización.

Se concluye que la esencia para que un instrumento de control de gestión opere con éxito es que debe existir un enfoque de identificación, selección y cuantificación de los factores o áreas críticas del negocio, olvidándose las aproximaciones departamentales y funcionales, además de la implicación de los responsables de todos los niveles de la organización.

#### **14.7.11. IMPLANTACIÓN DE UN INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN EFICIENTE**

La implementación de un instrumento de control de gestión eficiente y creativo contribuirá hacia la consecución de los objetivos y metas de gestión fijados por las entidades, ya que se podrá evaluar a través de una auditoría interna operativa, la eficacia y eficiencia del proceso de elaboración del POA y el Presupuesto programado para la gestión; se podrá realizar una evaluación por áreas para establecer aquellos factores específicos que están impidiendo el desarrollo y cumplimiento de los objetivos trazados para la gestión, de manera tal que se tenga la suficiente información para establecer porque no se están cumpliendo las metas y objetivos programados.

También a través de implantar a la auditoría interna como un instrumento de control de gestión, no existirá la

servirá de respaldo a la hora de tomar la decisión, que serán más estructuradas.

Esta implantación, conducirá hacia una sistematización del control de gestión, lo que permitirá establecer con mayor facilidad áreas críticas de control, formular indicadores claves de control y en un futuro seguir implantando instrumentos de control de gestión en la institución para incrementar el desarrollo de la institución, el control de gestión será específico en lugar de ser un control de gestión general.

Los controles internos de la institución no serán simplemente implícitos a las labores y responsabilidades de cada funcionario sino que además estos serán implantados desde la gerencia en áreas consideradas críticas por la misma, para velar el cumplimiento de los procesos establecidos en busca del logro de los objetivos establecidos, además se busca identificar a los responsables de cada uno de los procesos.

**14.7.12. AFRONTAR EL RIESGO EN EL MAYOR NÚMERO DE SITUACIONES POSIBLES.**

Se debe afrontar el riesgo en el mayor número de situaciones posibles porque generalmente, de ésta manera se encuentran las mejores soluciones.

Si bien el riesgo que se corre es alto, puede ser lo mejor para la entidad, no debe existir aversión al riesgo ya que esta situación tiende a desaprovechar oportunidades que pueden ir en beneficio de la institución.

Se debe resaltar que los directivos deben "asumir" la responsabilidad de las decisiones tomadas.

Se deberá realizar una identificación de la problemática planteada, sus posibles alternativas de solución, evaluando el riesgo que implica cada una de ellas, para finalmente elegir la que sea más conveniente para la entidad. El instrumento de control de gestión planeado, proveerá de información que respalde la toma de decisiones.

#### **14.7.13. ESTILOS DE LIDERAZGO**

En las instituciones bajo estudio, se deben aplicar distintos estilos de liderazgo, de esta forma se tendrán resultados a corto plazo, maximizando el compromiso con las metas y estrategias planteadas por la institución bajo estudio.

Actualmente en la misma se da marcadamente el estilo afiliativo, si bien este estilo gira en torno a las personas, tiende a permitir que el mal rendimiento de las personas pase desapercibido sin ser corregido, cuando las personas requieren instrucciones claras y precisas este estilo los deja sin dirección.

Por lo tanto se concluye que a la hora de tomar decisiones basadas en la contribución de información del instrumento de control de gestión propuesto, el líder debe combinar diferentes estilos, para afirmar la visión, los estándares y dar a conocer a los miembros de la institución cómo su trabajo amplía las metas del grupo; generando armonía grupal, mejorando la comunicación, de esta forma la decisión tomada será aceptada de una mejor manera en la institución.

**14.7.14. CONTROL DE GESTIÓN PARALELO A LA TOMA DE DECISIONES.**

Al aplicar un control de gestión paralelo a la toma de decisiones, el control tenderá a ser más eficaz y oportuno ya que se contará con información para el respaldo de la toma de decisiones por parte de la gerencia y no así aplicando un control de gestión posterior donde se evalúan los resultados de la gestión sin poder tomar medidas oportunas hacia la consecución de los objetivos de la organización. Las medidas correctivas sugeridas en el informe de auditoría interna serán oportunas en la totalidad de los casos, y las medidas correctivas serán tomadas a tiempo.

**14.7.15. OPTIMIZACIÓN EN LA UTILIZACIÓN DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA**

La optimización de la Unidad de Auditoría Interna contribuirá en mayor medida, al proveer de mayor

información a la institución y no solo con información financiera-contable, realizando los dos tipos de auditoría interna se obtendrá información financiera, operativa y administrativa, esta contribuirá en mayor grado al control de gestión de la entidad y ayudará a obtener un mejor criterio decisional de la alta gerencia.

Al desarrollar éstas auditorías los resultados no serán evaluados de forma posterior a la toma de decisiones sino de forma paralela, con el seguimiento respectivo que se dará a cada una de las decisiones tomadas.

Desarrollando auditorías internas financieras y operativas se optimizará las labores de las Unidades de Auditoría Interna de las entidades bajo estudio. También se minimizará el riesgo de auditoría ya que se realizarán auditorías íntegras abarcando más áreas de evaluación de la institución bajo estudio.

14.7.16. **REALIZACIÓN DE UN CONTROL DE GESTIÓN MÁS DETALLADO.**

El control de gestión debe ir de lo particular a lo general, no pasando por alto ningún aspecto ya que se toma a la institución como un todo, simplemente, el instrumento propuesto engloba la evaluación de todos los aspectos de la organización.

**14.7.17. IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE INFORMACIÓN GERENCIAL.**

La implantación de un sistema de información gerencial, es de vital importancia dentro de la institución, ya que sirve de soporte para la toma de decisiones en la institución, el instrumento de control de gestión planteado será utilizado como un sistema de información gerencial, el cual se basará en la oportuna identificación de problemas los cuales emanarán de los diversos informes.

**14.7.18 DISEÑO E IMPLANTACIÓN DE NUEVOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO**

Los sistemas de control interno deben ser efectivos y eficientes ya que involucran a toda la organización, utilizando el instrumento de control de gestión propuesto se podrán identificar las fallas existentes en el control interno de las entidades, y posteriormente podrán ser corregidas por la gerencia, la Unidad de Auditoría Interna emitirá los informes considerando los instrumentos como los informes: COCO y COSO., además se identificarán indicadores clave que contribuirán en mayor medida al control de gestión.

**14.7.19. DESIGNACIÓN DE UN RESPONSABLE PARA EL SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES**

Como política de la entidad, se debe designar a una unidad o un funcionario de la Unidad de Auditoría Interna,

para verificar que se cumplan las recomendaciones emitidas en el Informe de Auditoría Interna.

Tendrá la misión de ir evaluando que se corrijan las observaciones de control interno de la auditoría interna en un tiempo determinado (plazos programados), realizará un seguimiento de las recomendaciones optimizando los resultados del informe de la Unidad de Auditoría Interna de la institución.

**14.7.20. PRESENTACIÓN DE INFORMES DETALLADOS DE AUDITORIA INTERNA PERIÓDICAMENTE.**

Estos informes abarcarán la gestión técnica, administrativa y financiera de las entidades, midiéndola desde el punto de vista de la eficacia (grado de cumplimiento de las metas en cantidad y tiempo) y de la eficiencia (adecuada asignación de recursos o aprovechamiento de los medios disponibles).

Los mismos posibilitarán el seguimiento inmediato en la entidad y permitirán mantener actualizada la información cuantitativa y cualitativa a fin de señalar si los resultados a corto plazo se encuentran dentro de las tendencias que se plasmaron en el presupuesto y plan de acción de las entidades.

plasmaron en el presupuesto y plan de acción de las entidades.

#### 14.8. RELACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA Y LAS OPORTUNIDADES DE MEJORAMIENTO

El siguiente cuadro resume las relaciones existentes entre la auditoría interna como un instrumento de control de gestión y las oportunidades de mejoramiento.

**CUADRO N° 10**  
**RELACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA COMO UN INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN**  
**Y LAS OPORTUNIDADES DE MEJORAMIENTO**

OPORTUNIDADES DE MEJORAMIENTO	LA AUDITORÍA INTERNA COMO UN INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN							
	DEFINICIÓN DE ÁREAS CRÍTICAS	DEFINICIÓN DE INDICADORES CLAVE	PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	EJECUCIÓN	FINALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA	EMISIÓN DE INFORMES	TOMA DE DECISIONES	SEGUIMIENTO
CONTROL DE GESTIÓN	<b>X</b>	<b>X</b>			<b>X</b>			<b>X</b>
RIESGO	<b>X</b>						<b>X</b>	
ESTILOS DE TRAZO	<b>X</b>						<b>X</b>	
SISTEMAS DE INFORMACIÓN GENERAL						<b>X</b>		<b>X</b>
ASIGNACIÓN DE FUNCIONES			<b>X</b>	<b>X</b>				<b>X</b>
INFORMES		<b>X</b>				<b>X</b>		<b>X</b>
CONTROL INTERNO				<b>X</b>				

Fuente: Elaboración propia, 2002.

## **14.9. DISEÑO DE LA APLICACIÓN DE LA AUDITORÍA INTERNA COMO UN INSTRUMENTO DE CONTROL DE GESTIÓN**

### **14.9.1. Alcance de la aplicación del instrumento**

Aplicadas las mejoras al control de gestión, el enfoque de las actividades de auditoría interna se modifica a fin de optimizar sus funciones.

La auditoría interna como un instrumento de control de gestión será un instrumento de control permanente, ya que se intenta que el personal de la UAI, presente informes de auditoría interna permanentes con un enfoque gerencial y orientados a todas las áreas críticas de la entidad, en lugar de presentar informes con énfasis en las áreas contables y financieras, de esta forma la información será más óptima, estos informes contendrán la información precisa para ser una adecuada y oportuna guía de la gestión.

Este instrumento será utilizado por aquellas personas encargadas de tomar decisiones en la institución, permitiéndoles contemplar globalmente la marcha de los aspectos claves de la gestión de la cual es responsable, de esta manera tendrán la oportunidad de corregir oportunamente las desviaciones que tiendan a alterar las metas u objetivos previstos.

#### **14.9.2. Diseño de la aplicación del instrumento**

La auditoría interna como un instrumento de control de gestión tiene como característica esencial que abarcara la máxima cantidad de las áreas de la entidad, con un enfoque gerencial orientado a la verificación de la forma en que las operaciones de la entidad coadyuvan al logro de las metas y objetivos institucionales, la información proporcionada será en gran medida oportuna en la toma de decisiones de las entidades.

Para desarrollar este instrumento primero se establecerán áreas críticas seleccionadas cuidadosamente, las cuales permitirán identificar las desviaciones ocurridas en un periodo determinado, también se podrá identificar las causas y los posibles responsables, esta información será reflejada y comparada con indicadores de gestión previamente establecidos por la institución. La información obtenida permitirá que las personas encargadas de la toma de decisiones tengan información confiable y oportuna que en un primer plano los oriente en la toma de decisiones y respalde la decisión tomada.

La UAI, como labor inicial deberá obtener evidencias, esta información será obtenida a través de la realización de auditorías internas financiero-contables, y con un especial énfasis auditorías operativas, ya que estas últimas fundamentalmente se ocupan de evaluar la calidad de la administración, evalúan si se está cumpliendo con los

objetivos y metas, cómo se está desempeñando la función gerencial y si se están tomando las decisiones adecuadas.

Otra labor será la de seleccionar las evidencias e información, oportuna, necesaria, reciente, confiable y que contribuya en gran medida en la toma de decisiones.

Finalmente una vez realizadas las labores de auditoría interna se procederá a interpretar y evaluar los resultados o hallazgos de auditoría mismos que serán detallados en los informes a emitir, los cuales condensarán las recomendaciones que la gerencia deberá cumplir.

Para que el control de gestión sea objetivo se culmina en un juicio de valor, analizando los aspectos básicos de la entidad, y evaluando el grado de cumplimiento de los objetivos y metas más importantes fijados por los niveles gerenciales. La importancia de estos informes se puede medir por la utilidad que presta a quienes tienen la responsabilidad de cumplir las políticas fijadas en el ámbito global y sectorial, pues se procede en él a:

- ▶ Verificar el grado de cumplimiento de los objetivos y metas fijados en el ámbito interno por la Institución para alcanzar los objetivos fijados en el ámbito externo.
- ▶ Cotejar la compatibilidad entre los dos objetivos anteriores.

► Determinar y cuantificar los desvíos.

Por lo expuesto, en este análisis sirve como un insumo para las decisiones de nivel político superior, a fin de ratificar o rectificar aspectos básicos de los objetivos fijados, como así también para el propio manejo de la institución.

Asimismo, los informes permanentes permiten realizar una evaluación a corto plazo de la gestión de las entidades, señalando las principales tendencias inmediatas, analizar y poner de relieve las tendencias más significativas que caracterizan estructuralmente el desenvolvimiento de las entidades. Facilita una lectura más detallada de las actividades, que permitan un nivel de desagregación por área funcional.

Son instrumentos correctivos que retroalimentan la toma de decisiones empresariales al utilizarse para mantener o modificar el plan original.

De este modo, los mencionados informes se convierten en primordiales a la hora de tomar decisiones en la institución también son de vital importancia para planificar la actividad de las entidades, y aún modificar pautas globales y sectoriales a fin de mejorar el desempeño de las unidades operativas de cada entidad.

En el presente trabajo de investigación también se plantea la aplicación del nuevo enfoque de control interno contenidos en los informes COCO y COSO, de forma tal que contribuya en mayor grado al control de gestión empresarial.

El objetivo fundamental de los informes COCO y COSO al relacionarlos con la auditoría interna, es buscar lograr la eficiencia y eficacia de las operaciones; lo que proporciona una cierta seguridad de que la organización conseguirá sus objetivos y metas definidas.

#### **14.9.3. Retroalimentación para el instrumento de control de gestión**

Una vez aplicado este instrumento de control de gestión es de vital importancia que exista una retroalimentación constante, a través del seguimiento a las recomendaciones hechas sobre los hallazgos, y de esta manera optimizar aún más la utilización de la Unidad de Auditoría Interna, contribuyendo a efectivizar el sistema de información gerencial y mejorar el control interno de la institución. La retroalimentación debe ser de carácter global.

#### **14.10. ADMINISTRACIÓN DE LA PROPUESTA**

Los encargados de administrar la propuesta serán los ejecutivos de las entidades, y los Jefes de las Unidades de Auditoría Interna, ya

que son las personas que tienen un mayor conocimiento de las entidades y de las áreas específicas.

La conducta de los administradores de la propuesta, será individualista para la auditoria interna financiero-contable; de grupo y de especialización para la operacional; por tanto la auditoria interna como un instrumento de control de gestión agrupará estos dos tipos de auditorias.

El siguiente cuadro sirve para administrar la propuesta definiendo las competencias del directorio, Gerente General y del Jefe de la Unidad de Auditoria Interna.

CUADRO N° 11

COMPETENCIAS DE LOS ADMINISTRADORES DE LA PROPUESTA

FUNCIONES	DIRECTORIO	MAXIMO EJECUTIVO	JEFE DE LA UAI
<p><b>Persuasión:</b> Debe inspirar en primer lugar confianza, a fin de conseguir vencer después, con alta capacidad de relación.</p>		X	X
<p><b>Habilidad analítica y sintética:</b> Debe coordinar, esquematizar las desviaciones de muchos campos especializados.</p>	X	X	X
<p><b>Conocimiento de la institución y sector,</b> para desenvolverse con tranquilidad, juzgar los medios y fines del ciclo institucional, en búsqueda de lo que no marcha, encontrando los hechos y las causas exactas.</p>		X	X
<p><b>Conocimientos económico-financieros:</b> Más que conocimientos profundos, se requiere mentalidad económica y conocimiento de las técnicas de gestión y del tratamiento de la información.</p>	X	X	X

Fuente: Elaboración propia, 2002.

#### 14.11. RESULTADO DEL DESARROLLO DEL TRABAJO

Los resultados del desarrollo del trabajo se señalan a continuación:

1. Las entidades deben estar predispuestas al cambio para aplicar el instrumento de control de gestión propuesto.
2. Partiendo de la situación actual, los recursos humanos dentro de las Unidades de Auditoría Interna deben desarrollarse a partir de un ordenamiento de actividades definidas previamente.

El ordenamiento de los recursos significa: La asignación de funciones específicas al control de gestión evitando la duplicidad de tareas para cada unidad de la entidad.

3. El control debe estar conectado en línea directa de una parte con la información y de otra parte con el plan, el programa y la ejecución, en síntesis debe existir retroalimentación ya que la información puede circular en los dos sentidos y las sugerencias ofrecidas por el control dan a los responsables un medio de tomar oportunamente las correcciones necesarias.
4. Debe existir un seguimiento sobre el cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los Informes de Auditoría Interna, el Jefe de la UAI será el principal encargado de esta labor.

5. Se debe crear una mentalidad adecuada en los integrantes de la organización hacia la consecución de los objetivos comunes, haciéndolos particularmente sensibles a la eficacia, economía y eficiencia del conjunto.
  
6. Cooperación en el diseño e implantación de la auditoría interna como un instrumento de control de gestión en distintos niveles y servicios que se traduzcan en una "puesta en control" de la empresa, ayudando a definir las áreas claves de cada actividad y los estándares a fijar para cada faceta de la gestión, debe ser una labor que agrupe a todos los miembros de la entidad.

## CAPITULO N° XV

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 15.1. CONCLUSIONES

- a. El control de gestión es un aspecto de vital importancia en las organizaciones, ya que constituye la acción de verificar y evaluar la forma como las mismas han realizado su actividad y su relación con las decisiones, planes y programas previamente establecidos y el cumplimiento o incumplimiento de objetivos y metas trazados, y de acuerdo al presente trabajo se constituye en un instrumento imprescindible de la auditoria interna.
  
- b. La auditoria interna tiene como objetivo fundamental apoyar a los directores en la toma de decisiones para que obtengan los resultados deseados, por lo tanto este su enfoque debe ser de carácter global e imprescindible en la organización, en cuanto las disponibilidades de recursos lo permitan, debe abarcar todos los aspectos posibles de la entidad, es para contar con información clara, precisa, confiable y oportuna, es así que se plantea al sistema de control de gestión como un instrumento de gestión imprescindible eficiente y creativo para la auditoria interna.
  
- c. Además de la labor analítica-sistemática como órgano de la Alta Dirección, el Control de Gestión, los instrumentos de control de gestión actúan como medios imprescindibles para la auditoria interna, de apoyo fundamental para el cumplimiento de sus objetivos. Sin embargo el conocimiento del Control de Gestión en las entidades públicas por los

ejecutivos como instrumento para lograr contribuir a logro de los objetivos de las entidades es relativo, y el conocimiento de los empleados es mucho más bajo que el nivel ejecutivo.

- d. Por tanto la labor analítica, evaluativa y sintética de la auditoria interna como instrumento prospectivo para el control de gestión, permitirá a la Alta Dirección de las entidades públicas, efectuar una planificación y una toma de decisiones más adecuadas, ya que actúa de consultor y apoyo al proporcionar información adecuada, necesaria, confiable y oportuna.
- e. El nuevo enfoque de la auditoria interna como instrumento prospectivo del control de gestión, permite la creación de una mentalidad adecuada en los mandos hacia la consecución de los objetivos comunes, haciéndoles particularmente sensibles a la rentabilidad, y a la eficiencia del conjunto. Para desarrollar esta misión, explica y justifica las interrelaciones que las actuaciones de cada servicio de la entidad tienen con los resultados del conjunto.
- f. El enfoque de la Auditoria Interna como instrumento prospectivo del Control de Gestión permite la evaluación y análisis de los resultados con proyección a optimizar las decisiones futuras, se constituye en una técnica de asesoramiento, orientada a coadyuvar a la alta dirección en la efectiva consecución de sus fines institucionales.
- g. El nuevo enfoque de la auditoria interna como instrumento prospectivo del control de gestión es recomendable para que

el ejecutivo pueda: Aumentar la Producción, Reducir los Costos, Reducir los tiempos improductivos, Reducir los costos salariales, Mejorar el Servicio al Cliente, Reducir los errores, Reducir los Desperdicios, Disminuir los Gastos de Mantenimiento, Reducir el ausentismo y atrasos, Disminuir los Conflictos Laborales, Reducir las Supervisión, Disminuir el número de Accidentes, Disminuir la rotación de Personal, Buscar mayor eficiencia en consumo de Materias Primas, Mejorar del índice de fidelidad de Clientes.

- h. El objetivo es la creación de una mentalidad adecuada en los mandos hacia la consecución de los objetivos comunes, haciéndose particularmente sensibles a la rentabilidad, y a la eficiencia del conjunto. Para desarrollar esta misión, se explica y justifica las interrelaciones que las actuaciones de cada servicio en cada entidad tienen con los resultados del conjunto.
- i. El objetivo del presente trabajo es ayudar a los miembros de cada entidad a otorgar a las unidades de auditoría interna de las entidades públicas, una nueva orientación a través del diseño e implementación de un Sistema Integrado de Control de Gestión mediante de la definición de los indicadores e índices, el Cuadro de Mando Integral y otros instrumentos de control de gestión, en los distintos niveles y servicios de la entidad, que se traduzcan en una puesta de control sistematizada en las entidades, ayudando a definir las áreas claves de cada actividad y los standares a fijar para cada faceta de la gestión, ayudando a los mandos ejecutivos en la formación de criterios sobre la mejora de sus actuaciones.

- j. Como las unidades de auditoria son relativamente nuevas en Bolivia, la dotación de personal es escasa, toda vez que todavía no se valora el valor agregado de los informes de auditoria en su calidad, más reciente aún, aparece la puesta en práctica del concepto de Comité de Auditoria Interna, cuyo establecimiento es todavía bastante incipiente. Las unidades de auditoria interna en general, se ubican en las organizaciones como unidades independientes, aunque esta independencia aparece como un logro reciente, en virtud de las normas legales vigentes.
  
- k. Las unidades de Auditoria Interna generalmente cumplen la labor de control, ponen mucho énfasis en el área financiera-contable, dejando de lado el área operativa y administrativa. El presente trabajo de investigación propone que la auditoria interna sea utilizada como un instrumento de control de gestión y que englobe a todas las áreas en su aplicabilidad ya que las entidades para alcanzar sus objetivos se deben organizar de manera tal que puedan controlar sus recursos técnicos, administrativos y humanos que afectan la calidad de sus servicios o productos.
  
- l. El presente trabajo de investigación pretende dar un aporte al conocimiento y entendimiento de la realidad desde el punto de vista práctico y teórico, determinando que la auditoria interna no es estática y por el contrario es dinámica, ya que si bien tiene un formato definitivo de aplicación, esta es realizada "a medida" de cada entidad, en un proceso constante de

evolución, adquiriendo habilidades y aptitudes de otras ramas para desarrollar de mejor manera su labor.

- m. Por tanto se da un aporte muy importante al desarrollo de la Auditoria Interna al establecerse que la misma puede contribuir al control de gestión dentro de la organización, y para que su labor sea optimizada en necesario que se apliquen los dos tipos de Auditoria Interna planteados en el presente trabajo de investigación, la Auditoria Interna Financiero- Contable, y con mayor énfasis desarrollar Auditorias Operativas, que permitirán contar con información que ayude a una mejor toma de decisiones.
- n. Finalmente, se da un aporte al control de gestión, desde el punto de vista práctico, ya que optimizando la unidad de Auditoria Interna las entidades no tendrán la necesidad de crear unidades específicas de control de gestión, porque las unidades de auditoria interna permitirán que además de contar con información financiera, se dispondrá de información administrativa y operativa oportuna y confiable.
- o. El presente trabajo de investigación ha cumplido con su objetivo general, el de proponer un instrumento de control de gestión eficiente y creativo que se encuentre al servicio de las entidades públicas, para que sea útil a la gerencia en la toma de decisiones optimizando las labores de las unidades de auditoria interna.
- p. A través de la aplicación de la auditoria interna como un instrumento de control de gestión en las entidades públicas,

se lograra mejorar el control de gestión, ya que se debe resaltar el hecho de que Bolivia es un país en desarrollo por lo tanto optimizando los escasos recursos existentes en sus organizaciones tenderá a un crecimiento favorable a corto plazo.

## 15.2. RECOMENDACIONES

- a. Se recomienda que las funciones de control y evaluación que se realicen en todas las entidades públicas, sean a través de las unidades de auditoria interna, independientes conformadas por especialistas en quienes se delega la misión de examinar las actividades que se realizan, con el objeto de evaluarlas objetiva e independientemente e informar sobre la eficiencia con que se llevan a cabo las actividades encomendadas y poder asegurar un buen desempeño.
- b. Se recomienda que periódicamente se debe analizar y revisar los standares para ayudar a los mandos ejecutivos en la formación de criterios sobre la mejora de sus actuaciones.
- c. Se recomienda en las entidades públicas establecer un sistema de control integrado de gestión, es decir que involucre a los responsables de todos los niveles, es decir, definiendo y controlando las grandes líneas de su desarrollo repercutiendo dicho sistema en el conjunto de los diferentes niveles de decisión o bien sistemas semi-integrados, cuyo objetivo es el de realizar la coordinación de subconjuntos diversificados desde el punto de vista de la geografía o de la explotación.

- d. Las recomendaciones de cambios a las unidades de auditoría interna del sector gobierno se refieren fundamentalmente a: Que debe enfocar su trabajo a las áreas problema, que debe dar valor agregado a través de recomendaciones, que debe efectuar un enfoque preventivo y no solo curativo, que debe actualizarse, que debe ayudar a implementar las recomendaciones, debe evaluar su trabajo periódicamente y que debe aplicar nuevos procedimientos de auditoría.
- e. El auditor interno para hacer frente a la diversidad de actividades de la entidad, y para que los resultados de su trabajo sean confiables y óptimos se recomienda reforzar los conocimientos y preparación de los auditores internos, con materias afines como ser: Organización, y Métodos, Desarrollo Organizacional, Práctica empresarial, Finanzas Corporativas, Liderazgo, Valores Éticos, Cultura Organizacional, Administración y Estrategias, Gerencia Dinámica y del Cambio; en relación estrecha con la misión y visión de la entidad.

# BIBLIOGRAFÍA

## BIBLIOGRAFÍA

- ▣ ALEXANDER HAMILTON INSTITUTE INCORPORATED  
“La auditoria interna: clave del mejoramiento financiero y operativo”,  
impreso en EE.UU., 1984.
  
- ▣ ARENS ALVIN A., LOEBBECKE JAMES K.  
“Auditoria un Enfoque Integral”, Sexta edición, Editorial Prentice Hall,  
México.
  
- ▣ BLANCO ILLESCAS FRANCISCO  
“El Control Integrado de Gestión”, Primera Edición, Editorial LIMUSA,  
Madrid, España.
  
- ▣ CEPEDA ALONSO GUSTAVO.  
“auditoria y control interno”
  
- ▣ CENTRO LATINOAMERICANO DE ADMINISTRACIÓN PARA EL  
DESARROLLO (CLAD)  
“Seminario sobre Control de Gestión de las Empresas Públicas”, 1990.
  
- ▣ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
“Principios de Control Interno y las Normas Generales y Básicas de  
Control Interno Gubernamental. Resolución Reglamentaria N° CGR-1-  
/070 /2000”.
  
- ▣ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA  
“Guía para la Planificación Estratégica y Operativa de una Unidad de  
Auditoria Interna – 2002”
  
- ▣ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.  
“Normas de Auditoria Gubernamental” 2002”
  
- ▣ CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

- ▣ Informes COCO y COSO. La Paz – Bolivia 2000.
  
- ▣ COOPERS Y LYBRAND, EDIT. DIAZ DE SANTOS  
“Los Nuevos Conceptos de Control Interno (Informe COSO)”
  
- ▣ DRUCKER PETER  
“La Gerencia en Tiempos Difíciles”, Ediciones El Ateneo, 1985.
  
- ▣ “ENCICLOPEDIA DE LA AUDITORÍA”  
Impreso en España, Grupo Editorial Océano/Centrum.
  
- ▣ FERNÁNDEZ NAVARRO CARLOS  
Seminario “Los Procedimientos de Gestión de las Prestaciones Económicas. La Incorporación de Nuevas Tecnologías.”, Madrid, España, octubre, 1994.
  
- ▣ CHAPMAN WILLIAM  
“Auditoria Administrativa” Edit. McGraw-Hill Interamericana, México, 1998
  
- ▣ FRANKLIN ENRRIQUE BENJAMIN  
“Auditoria Administrativa” Mc. Graw Hill
  
- ▣ GARCÍA MANZANO, O.  
“Administración y Desarrollo Gerencial”, Ediciones Diana, México, 1981.
  
- ▣ GAO/AIMD-00-21.3.1.  
Standards For Internal Control in Federal Government. (November, 1999).
  
- ▣ HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ FERNANDO  
“Auditoria Operativa”, Tercera edición, Editorial San Marcos S.A., Lima, Perú.

- ▣ HERNÁNDEZ SAMPIERI ROBERTO, FERNÁNDEZ COLLADO CARLOS, BAPTISTA LUCIO PILAR  
"Metodología de la Investigación", 2da Edición, Mc Graw Hill, México, 1999.
- ▣ INSTITUTO INTERAMERICANO DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD  
"Auditoria Interna Gerencial", 1° Edición, Lima, Perú.
- ▣ INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO  
"Boletín N° 52 – 1998"
- ▣ INTOSAI.  
"Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría. Tribunal de Cuentas Europeo, 1998. Glosario de Términos. Voz: "Auditoria Interna"
- ▣ INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS – REVISTAS 10 Y 12  
La Paz – Bolivia. 1999
- ▣ JANY CASTRO JOSÉ NICOLAS  
"Investigación Integral de Mercados", Editorial McGraw Hill, Colombia, 1994.
- ▣ KAPLAN S. ROBERT, DAVID P. N  
"Cuadro de Mando Integral" (The Balanced Scorecard) ", Editorial McGraw Hill, Colombia, 1999.
- ▣ KLISBERG BERNARDO  
"El Pensamiento Organizativo", Tomo I, Editorial Paidós, Buenos Aires, Argentina, 1979.
- ▣ LAZCANO SERES JUAN MANUEL  
"El manejo de las organizaciones y su auditoria interna", 2da Edición, Editorial Mc Graw Hill, México, 1996.

- ▣ LEONARD PAUL  
"Auditoria Administrativa" Edit. Diana, México 1981.
  
- ▣ LOMA GÓMEZ GASTÓN, CENTELLAS ESPAÑA RUBÉN  
"Manual de auditoria operativa", impreso en España, 1985.
  
- ▣ MALDONADO MILTON K.  
"Control Interno", Tercera edición, CALUP, La Paz, Bolivia, 1996.
  
- ▣ MÉNDEZ ALVAREZ CARLOS  
"Metodología: Guía para elaborar Diseños de investigación de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables", Ediciones Mc Graw Hill, Bogotá, Colombia, 1988.
  
- ▣ MEIGS B. WALTER  
"Principios de Auditoría" Edit. Prentice May, México, 2000
  
- ▣ MEYER JEAN  
"El Control de Gestión", Edición Oikos-Tau, Barcelona, España.
  
- ▣ MOTTA PAULO, "LA CIENCIA Y EL ARTE DE SER DIRIGENTE"  
Ediciones Uniandes, Colombia 1993.
  
- ▣ "DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO"  
Segunda Edición, Editorial Norma S.A., Colombia.
  
- ▣ PACHECO FIORILO WILFORD  
Curso: "Planeamiento Estratégico y Control Gerencial", La Paz, Bolivia, mayo de 1995.
  
- ▣ PALOMINO DOMÍNGUEZ FLAVIO, AMES ENRIQUEZ CÉSAR  
"CONCYTEC", Perú, 1991.

- ▣ PARDINAS FELIPE  
"Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales", Editorial Siglo XX, México, 1989.
  
- ▣ PRICE WATERHOUSE COOPERS BOLIVIA  
"Los nuevos conceptos del control interno (Informa COSO)"
  
- ▣ RUSENAS O. RUBÉN  
"auditoria interna y operativa"
  
- ▣ STATEMENT ON AUDITING STANDARDS 1 (SAS 1)
  
- ▣ SANTILLANA GONZÁLES JUAN RAMON  
"Auditoria Interna Integral", Primera edición, Editorial ECAFSA, México, 1996.
  
- ▣ STONER JAMES, FREEMAN EDWARD, GILBERT DANIEL  
"Administración", Sexta edición, Editorial Prentice-Hall Hispanoamericana, S.A.
  
- ▣ SUAREZ S. ANDRÉS  
"Diccionario Económico de la Empresa", Edición Pirámide, Madrid, España.
  
- ▣ TAYLOR H. DONALD Y GLEZEN G, WILLAN.  
"Auditoria Integración de Conceptos y Definiciones"
  
- ▣ VALERIANO ORTIZ LUIS FERNANDO  
"Auditoria administrativa", Primera edición, Editorial SM, Lima, Perú, 1997.
  
- ▣ VERA SMITH FERNANDO, FLORES JOSÉ DE JESÚS  
"La Auditoria Interna de la Administración de Riesgos".